

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

На правах рукописи

НАБИРУШКИНА Ирина Сергеевна

**ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
УПЛАТЫ И ВЗИМАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ**

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 – 2014

О Г Л А В Л Е Н И Е

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПЛАТЫ И ВЗИМАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	17
1.1. Система таможенных платежей: их правовая природа.....	17
1.2. Уплата, взимание, взыскание таможенных платежей: соотношение правовых понятий.....	47
1.3. Правовые принципы и правила уплаты таможенных платежей.....	58
ГЛАВА 2. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ И ВЗИМАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ.....	71
2.1. Финансово-правовое регулирование исчисления таможенных платежей.....	71
2.2. Порядок уплаты таможенных платежей: особенности финансово-правового регулирования	90
2.2.1. Распределение ввозных таможенных пошлин (финансово-правовой аспект).....	103
2.2.2. Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов.....	110
2.3. Порядок косвенного налогообложения в области таможен- ного дела: особенности финансово-правового регулирова- ния и проблемы правоприменения	131
2.4. Правовые особенности взимания таможенных платежей путем их принудительного взыскания: проблемы теории и практики	151
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	167
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	174
ПРИЛОЖЕНИЯ	196

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Функционирование Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации, интеграция во Всемирную торговую организацию, становление Евразийского экономического союза свидетельствуют о стремлении России к активной реализации своего экономического потенциала. Планируется, что действие Договора о Евразийском экономическом союзе начнется с 1 января 2015 г. Президент Российской Федерации В.В. Путин отмечает, что создаваемый союз необходимо наделить широкими полномочиями в сфере экономического регулирования. Это позволит проводить общую и согласованную политику в ключевых отраслях, повысить устойчивость и потенциал развития национальных экономик, создать емкий и единый рынок, обеспечить приток дополнительных инвестиций¹. Такие преобразования оказали существенное влияние на институт таможенных платежей, который претерпел серьезные изменения в связи с принятием Таможенного кодекса Таможенного союза и последующими изменениями законодательства, регулирующего финансовые отношения в области таможенного дела.

Последние годы характеризуются формированием большей части (более 50%) доходной части федерального бюджета за счет таможенных платежей. Так, например, сумма платежей, администрируемых Федеральной таможенной службой, учтенная по доходным статьям федерального бюджета в 2013 г., составила 6 565,4 млрд руб., т.е. 101,6 % от прогнозного задания². Неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязанности по уплате таможенных платежей является одним из факторов, оказывающих негативное влияние на формирование доходов бюджета государства.

¹ См.: *Завражин К.* Путин: Евразийский экономический союз заработает с 2015 года. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rg.ru/2014/03/05/souz-anons.html> (дата обращения: 01.09.2014).

² См.: Коллегия ФТС России подвела итоги работы таможенных органов в 2013 году и определила задачи на текущий год. URL: <http://www.tks.ru/news/nearby/2014/03/03/0013> [Электронный ресурс]. (дата обращения: 13.07.2014).

Учитывая значимость института таможенных платежей как источника пополнения государственной казны, особую актуальность приобретает вопрос о формировании и детальном исследовании особенностей финансово-правового регулирования их уплаты и взимания в условиях членства России в Таможенном союзе. Особенность уплаты и взимания таможенных платежей в рамках формирования Евразийского экономического союза состоит в том, что государства-члены Таможенного союза освобождены от уплаты таможенных пошлин в рамках единой таможенной территории Таможенного союза. Однако данные правила не распространяются на уплату косвенных налогов, которые подлежат взиманию как при ввозе товаров на таможенную границу Таможенного союза, так и при перемещении товаров внутри Таможенного союза с территории одного государства-члена на территорию другого.

Актуальность научного исследования вопроса о принудительном взыскании таможенных платежей обусловлена важностью решения ряда проблем, связанных с ненадлежащим исполнением обязанности по уплате таможенных платежей. В их числе: обеспечение наполнения бюджета, реализация превентивной функции таможенных органов, применяемой в борьбе с недобросовестными плательщиками таможенных платежей, и т.д.

Анализ финансово-правовых особенностей уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей в рамках Таможенного союза необходим для совершенствования правового регулирования общественных отношений, возникающих при совершении указанных действий, а также для устранения недостатков в деятельности таможенных органов и лиц, ответственных за уплату таможенных платежей. В диссертационном исследовании требуется разрешить спорные ситуации и проблемы, возникающие в ходе реализации механизма уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей в Таможенном союзе, в частности, связанные с предоставлением отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей, возмещением «экспортного» налога на добавленную стоимость, определением таможенной стоимости товаров и др.

Детальное исследование содержания юридических норм, составляющих основу финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей, научных трудов, посвященных данной теме, материалов судебной практики направлено на выявление и устранение противоречий при уплате и взимании таможенных платежей посредством внесения изменений в таможенное и налоговое законодательство, а также совершенствование правоприменительной деятельности в этой области. Совокупностью указанных обстоятельств и определяется актуальность темы настоящего исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Исследования основ финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей через таможенную границу проводились и ранее. Однако образование Таможенного союза повлекло существенные изменения в системе правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей, которая в настоящее время базируется не только на нормах федерального законодательства, но и включает в себя союзное законодательство государств-членов. Такие реформы предопределили необходимость проведения исследования указанных отношений с учетом интеграционных преобразований.

Разработка данной проблемы осуществлялась на уровне как диссертационных работ, так и научных публикаций. Среди них наибольшую значимость представляют докторские диссертации А.Н. Козырина «Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование)» (1994) и О.Ю. Бакаевой «Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации» (2005).

Изучению категории «таможенные платежи», а также отдельных вопросов их уплаты, исчисления и взимания посвящены диссертационные исследования О.Б. Сокольниковой (2000), Н.И. Землянской (2005), А.А. Журавлева (2007), М.В. Калинина (2008), И.С. Кочубея (2008), О.А. Стрижовой (2008), С.А. Хапилина (2008), Е.П. Коваленко (2009), М.Н. Сорокиной (2009), С.А. Кочкалова (2010), Ю.Э. Девочкиной (2011), И.С. Чуватовой (2011) и др.

Вопросы принудительного взыскания налогов и иных обязательных платежей, а также принуждение в финансовом праве и его виды рассматривались в трудах П.В. Демидова, И.Ю. Жалонкиной, М.Б. Разгильдиевой, Н.А. Саттаровой, А.В. Сахариленко, О.В. Старовой и др. В работах указанных авторов сущность исследуемой категории была определена без учета преобразований, произошедших в связи с созданием Таможенного союза, что, в свою очередь, не позволяет уяснить специфику механизма уплаты и взимания таможенных платежей, а также особенности его финансово-правового регулирования в условиях функционирования Таможенного союза.

Результаты, полученные в названных научных трудах, развивают систему теоретических знаний об уплате и взимании таможенных платежей, но, несмотря на это, требуют обобщения и дальнейшего развития с учетом преобразований в данной сфере, что позволит совершенствовать исследуемый институт.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, урегулированные нормами финансового и таможенного права, складывающиеся в процессе уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей как при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, так и в процессе косвенного налогообложения при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе.

Предметом диссертационного исследования выступают: нормы финансового, таможенного, налогового и иных отраслей права и законодательства, регулирующие основы порядка уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей; материалы правоприменительной практики таможенных, налоговых и судебных органов; данные официальной статистики.

Цель и задачи диссертационного исследования. *Целью* диссертационного исследования является формирование концептуальных основ финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, а также разработка научных и практических рекомендаций по его совершенствованию.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие *задачи*:
охарактеризовать виды таможенных платежей, определить их правовую природу;

проанализировать соотношение понятий «уплата», «взимание», «взыскание» таможенных платежей; сформулировать авторские дефиниции указанных понятий;

разработать систему принципов и правил уплаты таможенных платежей; систематизировать основы финансово-правового регулирования уплаты, взимания и принудительного взыскания с учетом их установления на наднациональном и национальном уровнях;

выделить и определить основные элементы обложения таможенными платежами, а также элементы порядка уплаты;

исследовать порядок распределения ввозных таможенных пошлин между государствами-членами Таможенного союза;

выявить специфику уплаты и взимания косвенных налогов в рамках Таможенного союза;

обосновать предложения, направленные на совершенствование налогового и таможенного законодательства, а также выработать теоретические и практические рекомендации в области финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей и практики его применения.

Методологическая основа диссертационного исследования обусловливается применением комплекса общенаучных и частнонаучных методов познания, базирующихся на категориях и принципах материалистической диалектики.

Использование системно-структурного метода позволило определить механизм уплаты и взимания таможенных платежей, выделить и структурировать элементы порядка уплаты и обложения таможенными платежами. С помощью сравнительно-правового метода было установлено соотношение порядка уплаты и взимания таможенных платежей в странах-участницах Таможенного союза. К формально-логическому методу автор обращался при

рассмотрении финансово-правовой сущности таможенных платежей; к формально-юридическому методу – при анализе положений действующих международных нормативно-правовых актов, а также законодательства Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан, регулирующих общественные отношения в области уплаты и взимания таможенных платежей. Применение гипотетико-дедуктивного метода способствовало выявлению особенностей финансовых правоотношений, возникающих при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Использование указанных методов не исключает возможности простого изложения фактов с целью придания аргументации необходимой доказательственной силы.

Теоретической основой исследования послужили работы ведущих ученых в области теории права и государства, финансового права, налогового, таможенного и других отраслей права.

При проведении исследования были использованы труды ученых в области общей теории права: С.С. Алексеева, В.К. Бабаева, С.В. Бабаева, М.И. Байтина, Р.З. Лившица, А.В. Малько, Н.И. Матузова, И.Н. Сенякина, В.Н. Хропанюка и др.

Базовое значение для рассмотрения специальных вопросов приобрели исследования специалистов в области финансового права, таких как Л.К. Воронова, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, С.В. Запольский, Н.И. Землянская, Е.А. Ровинский, Э.Д. Соколова, Н.И. Химичева и др.

Научная позиция диссертанта формировалась и с учетом трудов ученых в области налогового права: А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, В.Е. Кирилиной, Е.Г. Костиковой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.В. Милякова, С.Г. Пепеляева, М.Б. Разгильдиевой, И.А. Цинделиани и др.

При изучении вопросов, связанных с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, весьма существенными оказались выводы исследователей в области таможенного права: Г.В. Арутюняна, О.Ю. Бакаевой, Д.Н. Бахраха, Ю.Г. Давыдова, А.З. Игнатюка, М.В. Калини-

на, А.Н. Козырина, Г.В. Матвиенко, А.Ф. Ноздрачева, В.Н. Сидорова, С.В. Халипова и др.

Учитывая, что в исследовании раскрываются вопросы, неразрывно связанные с осуществлением субъектами внешнеэкономической деятельности, использовались выводы ведущих ученых-экономистов: А.А. Артемьева, В.Г. Драганова, И.Ю. Жалонкиной, А.А. Журавлева, В.С. Колчина, П.Х. Линдберта, А.В. Ткаченко, Н.И. Фонарева, С.А. Хапилина и др.

Нормативную основу исследования составили Конституция РФ; международные соглашения и договоры, в том числе и 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 уплате, взиманию и принудительному взысканию таможенных платежей.

Эмпирической основой исследования являются результаты анализа материалов правоприменительной практики судебных органов, в том числе актов Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, федеральных арбитражных судов округов, а также официальные статистические данные и отчеты Федеральной налоговой службы России, Федеральной таможенной службы России и др.

Научная новизна диссертационной работы. Диссертация представляет собой одно из первых в юридической науке исследований, в котором разработана концептуальная модель финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей как при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, так и в процессе косвенного налогообложения при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе.

Научная новизна исследования определяется внесенными научно обоснованными предложениями по совершенствованию норм таможенного и налогового законодательства, а также выводами и суждениями относительно рассматриваемых категорий, что позволило сформулировать следующие

основные положения, отличающиеся новизной или содержащие элементы новизны, выносимые на защиту:

1. Разработан понятийный аппарат, позволяющий составить целостное представление об основах финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза.

Под таможенными платежами предлагается понимать систему обязательных платежей, установленных Таможенным кодексом Таможенного союза, подлежащих зачислению в бюджеты стран-участниц Таможенного союза, взимаемых таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза и налоговыми органами в связи с перемещением товаров через государственную границу внутри единой таможенной территории.

Уплата таможенных платежей – совокупность действий плательщика по добровольному и своевременному исполнению денежной обязанности, возникшей в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

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.

Принудительное взыскание следует рассматривать как разновидность финансово-правового принуждения, которое представляет собой вид государственного принуждения, состоящего в действиях уполномоченных органов по применению принудительных мер к лицу, добровольно и своевременно не исполнившему возложенную на него обязанность по уплате.

Приводятся авторские определения таких понятий, как «таможенная стоимость», «исчисление таможенных платежей», «срок уплаты таможенных платежей», «изменение срока уплаты таможенных платежей», и др.

2. Систематизированы принципы и правила уплаты таможенных платежей, раскрыта их сущность:

обязательность уплаты таможенных платежей, развивающая конституционную норму и определяющая, что обязанность по уплате таможенных платежей возникает в определенной сфере и при наличии определенных условий, а именно в сфере таможенного дела при перемещении товаров через таможенную (государственную) границу;

единство системы таможенных платежей, подлежащих уплате на единой таможенной территории Таможенного союза, выражающееся в установлении единой системы таможенных платежей на уровне Таможенного кодекса Таможенного союза и их уплате и взимании на всей территории Таможенного союза. Уплата и взимание косвенных налогов осуществляется как при перемещении товаров через таможенную, так и государственную границу;

администрирование таможенных платежей таможенными и налоговыми органами, означающее, что по общему правилу уплата таможенных платежей осуществляется плательщиками в таможенные органы, однако в рамках Таможенного союза данными функциями наделяются и налоговые органы в отношении косвенных налогов при перемещении товаров внутри единой таможенной территории;

соблюдение сроков уплаты таможенных платежей, заключающееся в своевременном исполнении обязанности по уплате, что в свою очередь является гарантией поступления денежных средств, подлежащих уплате, при перемещении товаров через таможенную (государственную) границу в бюджет;

соблюдение порядка и формы уплаты таможенных платежей, означающее, что уплата таможенных пошлин, налогов осуществляется в порядке и формах, определенных таможенным законодательством Таможенного союза, а в некоторых случаях – национальным законодательством государств-членов;

обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов, отражающее применение обеспечительных мер как гарантии надлежащего исполнения обязанности по уплате с целью защиты фискальных интересов государства;

возможность использования льгот при уплате таможенных платежей, нацеленная на устранение неравенства отдельных категорий субъектов, создание благоприятных, доступных условий для участия лиц во внешней торговле товарами, а также стимулирование законопослушного поведения субъектов внешнеэкономической деятельности;

возможность возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм, выраженная в гарантировании государством возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм, по праву принадлежащих плательщику.

3. Установлена авторская система элементов обложения таможенными платежами, а именно: объект обложения таможенными платежами; расчетная база; ставка обложения; порядок исчисления таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов; порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов. В качестве факультативного элемента обложения таможенными платежами предложено рассматривать льготы по уплате таможенных платежей.

Определен плательщик таможенных платежей, аргументируется целесообразность его самостоятельного рассмотрения вне системы элементов обложения таможенными платежами. Предложено закрепить данные элементы обложения таможенными платежами в ст. 70.1 Таможенного кодекса Таможенного союза.

4. Финансово-правовой механизм порядка уплаты таможенных платежей предложено рассматривать через призму его составных элементов, к числу которых следует отнести: момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей; вид платежа, подлежащего уплате; определение органа, в который плательщик должен осуществить уплату; срок уплаты таможенных платежей; форму уплаты таможенных платежей; момент прекращения обязанности по уплате.

5. Анализ положений таможенного и налогового законодательства об исчислении таможенных платежей, а именно расчетной базы и ставок таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов, позволил обосновать вывод

о необходимости и целесообразности отмены таможенных сборов за таможенные операции, так как осуществление данных функций является непосредственной обязанностью таможенных органов и взимание дополнительной платы в виде сборов в данном случае вызывает сомнение в его правомерности.

6. Доказана необходимость передачи полномочий по предоставлению отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей таможенному органу, которому подается таможенная декларация. В настоящее время предоставление отсрочки и рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов является компетенцией исключительно Федеральной таможенной службы (или уполномоченного ею таможенного органа), что создает трудности в процессе реализации права на получение отсрочки или рассрочки. Введение данного положения направлено на упрощение реализации механизма изменения сроков уплаты таможенных платежей.

7. Обоснована целесообразность унификации ставок НДС и акцизов в рамках единой таможенной территории Таможенного союза, что позволит создать единые и равные условия при перемещении товаров, а также обеспечит равные условия для развития бизнеса в пределах единой таможенной территории Таможенного союза.

8. Определена необходимость совершенствования отдельных положений таможенного и налогового законодательства, регулирующих отношения по уплате и взиманию таможенных платежей, а именно:

с целью устранения выявленного факта «двойственности» налогообложения при исчислении НДС требуется внести изменения в ч. 1 ст. 160 НК РФ, установив в качестве базы для исчисления НДС таможенную стоимость товара;

с целью оптимизации порядка зачета (возврата) излишне уплаченных сумм авансовых платежей, а также излишне уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов необходимо внести изменения в ч. 1 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», закрепив, что течение 3-летнего срока на право подачи заявления о зачете (возврате) начина-

ется не со дня уплаты (взыскания), а со дня уведомления плательщика о наличии излишне уплаченных (взысканных) или не востребуемых сумм;

учитывая целесообразность установления специальной таможенной процедуры Таможенным кодексом Таможенного союза, а не национальным законодательством стран-участниц, следует внести соответствующие изменения в п. 3 ст. 202 Таможенного кодекса Таможенного союза. В связи с этим предлагается сроки уплаты таможенных пошлин, налогов в рамках специальной таможенной процедуры также установить в Таможенном кодексе Таможенного союза путем объединения подп. 2 п. 2 и п. 1 ст. 82 Таможенного кодекса Таможенного союза;

в рамках достижения оптимального баланса между частными и публичными интересами доказана важность распространения судебного порядка принудительного взыскания таможенных платежей не только на физических, но и на юридических лиц. Соответствующие изменения предложено внести в п. 2 ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Введение указанной нормы не исключает возможность применения бесспорного порядка в случаях, предусмотренных законом. К числу таких случаев следует отнести добровольное согласие плательщика, а также применение обеспечительных мер по уплате. Соответствующие изменения предлагается закрепить в ст. 85 Таможенного кодекса Таможенного союза дополнительным пунктом.

Обоснована необходимость закрепления обязанности таможенных органов по предоставлению отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей при наличии оснований, предусмотренных национальным законодательством (в отношении налогов) и международным соглашением (в отношении таможенных пошлин) путем внесения дополнительного пункта (п. 3) в ст. 83 Таможенного кодекса Таможенного союза. Выдвинута идея о передаче полномочий по предоставлению отсрочки и рассрочки уплаты косвенных налогов в рамках Таможенного союза непосредственно налоговому органу, осуществляющему их взимание.

Предлагается признать основаниями для отказа в изменении срока уплаты таможенных пошлин, налогов случаи, при которых в настоящее время решение о предоставлении отсрочки или рассрочки не может быть вынесено. Данное положение следует закрепить в ст. 8 «Соглашения об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» и ч. 2 ст. 135 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации».

9. В связи с тем, что взимание косвенных налогов в рамках Таможенного союза осуществляется как таможенными, так и налоговыми органами, обоснована необходимость заключения соглашения между странами-участницами Таможенного союза о порядке обмена информацией между налоговыми и таможенными органами по вопросам уплаты и взимания косвенных налогов при перемещении товаров через таможенную (государственную) границу.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Содержащиеся в диссертационной работе положения, выводы и рекомендации обобщают, дополняют и развивают знания об основах уплаты и взимания таможенных платежей. Результаты научного исследования позволят расширить сферу научных познаний в области финансового и таможенного права, а также способны составить основу дальнейших научных исследований проблем, связанных с уплатой и взиманием таможенных платежей в рамках Таможенного союза. 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 и налоговых органов, уполномоченных на осуществление функций по взиманию и принудительному взысканию таможенных платежей, а также физических и юридических лиц-плательщиков таможенных платежей.

Апробация результатов диссертационного исследования. Результаты исследования обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия». Отдельные положения работы использованы автором при проведении семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Таможенное право», а также отражены в докладах на международных научно-практических конференциях: «Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права» (г. Саратов, 2011 г.); «Модернизация экономики России в контексте глобализации» (г. Саратов, 2012 г.); «Финансовое право: прошлое, настоящее, будущее», посвященной 85-летию Н.И. Химичевой (г. Саратов, 2013 г.); «Перспективы развития таможенного регулирования в условиях интеграции России в мировую экономику» (г. Саратов, 2014 г.) и всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов «Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых» (г. Саратов, 2014 г.).

Отдельные выводы диссертации содержатся в работе «Порядок косвенного налогообложения в области таможенного дела: особенности финансово-правового регулирования и проблемы правоприменения», направленной на конкурс молодых ученых, проводимый Комитетом Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам (2014 г.)

Основные результаты исследования отражены в 11 научных статьях, три из которых опубликованы в рецензируемых научных изданиях, входящих в Перечень, утвержденный ВАК при Министерстве образования и науки РФ.

Структура диссертации обусловлена целью и поставленными в исследовании задачами. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих семь параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и двух приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПЛАТЫ И ВЗИМАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

1.1. Система таможенных платежей: их правовая природа

С июля 2010 г. Республика Беларусь, Республика Казахстан и Российская Федерация, создавшие Таможенный союз, начали работу на единой таможенной территории по Таможенному кодексу Таможенного союза (далее – ТК ТС)¹. Образованию Таможенного союза (далее – ТС) предшествовала огромная работа по принятию нормативной основы его деятельности. Так, только в 2009 г. на уровне глав государств и правительств было принято и ратифицировано около 40 международных договоров, заложивших основу ТС². Это стало реальным благодаря тому, что была создана система таможенного регулирования всего комплекса таможенных отношений в Таможенном союзе этих стран. Данная система обеспечивает экономическую безопасность и таможенный суверенитет, защиту прав граждан и субъектов хозяйствования, соблюдение ими обязанностей в области таможенного регулирования перемещения товаров через таможенную границу Таможенного союза. Интеграция Российской Федерации в Таможенный союз имеет очевидные перспективы, а именно: упрощение таможенного оформления, снижение административных барьеров, обеспечение беспрепятственного движения товаров и капиталов, расширение возможностей для бизнеса, повышение конкурентоспособности государств-участников союза, привлечение инвестиций³.

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. Ратифицирован Федеральным законом от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации договора о Таможенном кодексе Таможенного союза» // СЗ РФ. 2010. № 50. Ст. 6615.

² См.: Соглашение о порядке введения и применения мер, затрагивающих внешнюю торговлю товарами, на единой таможенной территории в отношении третьих стран (Заключено в г. Москве 9 июня 2009 г. Ратифицировано Федеральным законом от 28 ноября 2009 г. № 304-ФЗ. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (в ред. от 11 декабря 2009 г.) // Бюллетень международных договоров. 2011. № 3.

³ См.: *Литвинова Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 4.

Для государства важным является факт установления правил перемещения товаров через таможенную границу, а также обеспечение их неукоснительного соблюдения со стороны участников таможенных правоотношений. Вопрос обеспечения своевременной и полной уплаты таможенных платежей относится к числу наиболее актуальных и важных среди прочих задач таможенных органов.

Ни одно государство не может полноценно осуществлять свои функции и выполнять поставленные задачи, не обеспечив их соответствующим финансированием. К числу основных задач деятельности таможенных органов следует отнести обеспечение своевременного и полного поступления таможенных платежей в бюджет (ст. 6 ТК ТС).

Доходная часть федерального бюджета формируется за счет налоговых и неналоговых поступлений. В ст. 41 Бюджетного кодекса РФ¹ (далее – БК РФ) под налоговыми доходами понимаются федеральные, региональные и местные налоги, а также пени и штрафы по ним.

В соответствии со ст.13 Налогового кодекса РФ² (далее – НК РФ) таможенные платежи включены в систему федеральных налогов и сборов. Они составляют существенную долю доходов федерального бюджета, а, по официальным данным, это около 52% общего объема средств, поступающих в него³. В связи с этим необходимо обратить внимание на то, что создание Таможенного союза и вступление России в ВТО способствуют стабилизации процесса обеспечения своевременного поступления таможенных пошлин, налогов в бюджет страны. Результатом создания Таможенного союза стало формирование единой таможенной территории, в пределах которой не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера,

¹ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823; 2014. № 30 (Ч. 1). Ст. 4267.

² См.: Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (часть первая) (в ред. от 28 июня 2014 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2014. № 26 (Ч. 1). Ст. 3404.

³ См.: *Полуянова Т.* Доля таможенных платежей в бюджете превысила 50 процентов // Российская бизнес-газета. 2011. 5 апр.

за исключением специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных пошлин.

Наряду с созданием Таможенного союза не менее существенное значение в аспекте экономического развития России приобретает вопрос участия в ВТО¹. Развитие международной торговли, обеспечение экономического развития, рост торгового обмена товарами, прозрачность торговой политики, взаимность в предоставлении торгово-политических уступок, прогрессивное снижение таможенных тарифов и т.д. – основные цели, стоящие перед членами ВТО. Вступление России в ВТО имеет ряд положительных моментов, а именно доступ российской продукции на иностранный рынок на более выгодных условиях; участие в выработке правил международной торговли; улучшение имиджа России в мире в качестве полноправного участника ВТО; создание условий для повышения качества и конкурентоспособности отечественных товаров за счет увеличения потока иностранных товаров, услуг на российский рынок и др. Являясь членом ВТО, Россия получает право экспорта своей продукции и услуг на рынки стран ВТО на более выгодных, чем до вступления, условиях, получает доступ к применяемым тарифным ставкам членов организации.

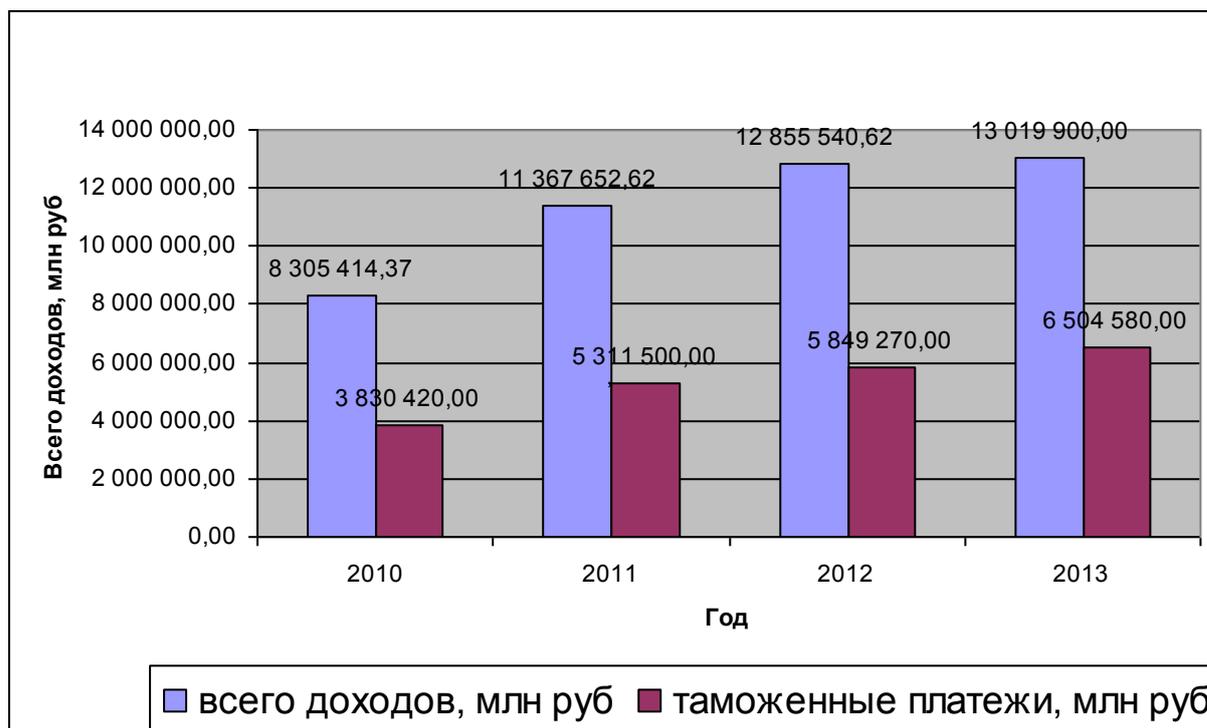
Создание Таможенного союза и вступление России в ВТО создают условия для развития экономики страны; способствуют формированию благоприятных условий международной торговли; обеспечивают своевременную и полную уплату таможенных платежей, что в свою очередь оказывает положительное влияние на формирование доходной части бюджета.

Таможенные платежи взимаются таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

По официальным данным Федеральной таможенной службы (далее – ФТС) России, в 2013 г. сумма доходов, администрируемых таможенными органами и учтенная по доходным статьям федерального бюджета от внешнеэкономической деятельности, составила 6 504,58 млрд руб., в 2012 г. –

¹ См.: Федеральный закон 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.

5849,27 млрд руб., за 2011 г. – 5 311,5 млрд руб., в 2010 г. таможенными органами перечислено в федеральный бюджет 3 830,42 млрд руб.¹



Доходная часть федерального бюджета за 2010–2013 годы

Данные, приведенные на схеме, свидетельствуют о достаточно большой зависимости бюджета от внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД), а также о том, что таможенная политика в современных условиях играет очень важную роль. От эффективности работы таможенных органов по сбору таможенных платежей во многом зависит не только пополнение доходной части федерального бюджета, но и дальнейшее финансирование расходов государства (образование, здравоохранение, наука и т.д.).

Несмотря на значимость таможенных платежей для государственной казны, к числу существенных недостатков действующего законодательства следует отнести отсутствие их понятия.

В Таможенном кодексе РФ 1993 г.² определение таможенных платежей представляло собой лишь перечисление их видов: таможенная пошлина, на-

¹ См.: Сведения о поступлении таможенных и иных платежей в доход федерального бюджета. URL: <http://www.customs.ru/> (дата обращения: 01.07.2014).

² См.: Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г. // Российская газета. 1993. 26 дек. (утратил силу).

логи, таможенные сборы и т.д. В действующем законодательстве также отсутствует понятие «таможенные платежи», что, несомненно, можно считать одним из его пробелов.

Хотя законодатель и не закрепил данный термин, вопрос об определении понятия «таможенные платежи» получил широкую разработку и продолжает исследоваться в правовой литературе. Так, С.В. Халипов на рубеже веков определял таможенные платежи как «налоги и сборы, перечисленные в статье 110 Таможенного кодекса РФ, обязанность взимания которых возложена на таможенные органы Российской Федерации»¹. Недостаток такой формулировки автор объяснял конструкцией ст. 110 Таможенного кодекса 1993 г.² Аналогичную точку зрения отстаивает Ю.Г. Давыдов, определяющий таможенные платежи как платежи, взимание которых в соответствии с действующим законодательством отнесено к компетенции таможенных органов³.

В.Г. Драганов приводит следующее определение таможенных платежей: «Денежные средства, взимаемые таможенными органами, с лиц, участвующих в процессе перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации»⁴. Необходимо указать, что в данном определении автор использует словосочетание «денежные доходы», тем самым отождествляя понятия «таможенные платежи» и «таможенные доходы». Думается, что данный подход к рассматриваемому определению не вполне корректен в связи с тем, что под таможенными платежами законодатель понимает строго определенный перечень таможенных пошлин, налогов и сборов. Таможенные доходы – более широкое понятие, включающее в себя, помимо средств, полученных от уплаты или взыскания таможенных платежей, еще и иные виды доходных поступлений: штрафы, пени (не являющиеся

¹ Халипов С.В. Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 112.

² См.: Землянская Н.И. Правовая природа таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 57.

³ См.: Давыдов Ю.Г. Таможенное право в вопросах и ответах: учебное пособие. М., 2005. С. 139.

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

таможенными платежами) и др. Именно поэтому отождествлять таможенные платежи и доходы не вполне справедливо.

Н.И. Землянская определяет таможенные платежи как «систему обязательных платежей, установленных таможенным и налоговым законодательством Российской Федерации, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу и подлежащих перечислению в бюджетную систему России»¹. Автор указывает, что данное определение раскрывает преимущественно сущность таможенных платежей в аспекте материальных норм права.

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

Собственное понятие формулирует и М.В. Калинин: «Таможенные платежи представляют собой систему платежей, установленных законодательством Российской Федерации, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу в целях защиты национального производства и пополнения бюджетной системы Российской Федерации»³.

Следует подчеркнуть, что в каждой из приведенных дефиниций указано, что таможенные платежи взимаются таможенными органами и в досоюзный период развития таможенных отношений это было вполне оправданно. Однако в настоящее время в рамках Таможенного союза взимание косвенных налогов (НДС и акцизов) при импорте товаров осуществляют налоговые органы, в связи с чем анализируемое понятие некоторым образом видоизменяется.

¹ Землянская Н.И. Указ. раб. С. 61.

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

³ Калинин М.В. Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 16.

Прежде чем дать собственное определение «таможенные платежи», рассмотрим признаки таможенных платежей, раскрывающие их сущность, что особенно актуально в связи с созданием ТС.

1. Таможенные платежи носят обязательный характер. В соответствии со ст. 3 НК РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (в том числе и таможенные платежи). Однако в рамках законодательства Таможенного союза необходимо обратить внимание на тот факт, что его субъекты, перемещающие товар внутри стран ТС, освобождаются от уплаты таможенных пошлин. Однако это не означает нарушение принципа, так как данное правило об освобождении от уплаты распространяется только на определенный вид таможенных платежей, а именно на таможенные пошлины и реализуется исключительно в рамках трех стран-участниц ТС. Данное правило можно рассматривать как следствие реализации суверенного права государства на установление и прекращение взимания налогов и иных обязательных платежей.

2. В соответствии с действующим законодательством таможенные платежи выступают источником пополнения федерального бюджета, за которым они закреплены на постоянной основе и зачисляются в него в полном объеме. Таким образом, можно с полной уверенностью говорить о том, что таможенные платежи как источник доходов федерального бюджета играют важную роль. Совместно с другими обязательными платежами они служат экономической основой деятельности государства. Являясь фискальными доходами федерального бюджета, таможенные платежи не могут быть израсходованы на какие-либо иные цели. В рамках ТС ввозные таможенные пошлины, налоги, независимо от того, на территории какого государства-члена они уплачиваются, подлежат зачислению на единый счет уполномоченного органа того государства, где они были уплачены. Полученные средства подлежат перечислению и распределению между другими странами-участниками. Все меры, принимаемые в пределах ТС, направлены на обеспечение своевременного и полного поступления средств от уплаты таможенных платежей в бюджеты стран.

3. Установление таможенных платежей представляет собой сложный процесс, в рамках которого используются нормы как таможенного, так и налогового законодательства. Суть его заключается не только в закреплении определенного перечня таможенных платежей, но и в определении всех существенных элементов: плательщика, объекта обложения, базы, ставки, порядка и сроков исчисления и уплаты¹. Перечень таможенных платежей содержится в ст. 70 ТК ТС. Кодекс содержит общие положения о таможенных платежах, а также ряд вопросов, связанных с порядком уплаты, взимания, принудительного взыскания, обеспечения уплаты таможенных платежей и т.д. Налоговые ставки НДС и акцизов регламентированы нормами налогового законодательства, в котором содержится перечень подакцизных товаров и др. Включение в таможенное законодательство института таможенных платежей как совокупности норм, устанавливающих виды, порядок расчета и условия взимания обязательных платежей, не бесспорно, так как платежи государству в целом определяют предмет регулирования налогового права². Между тем в некоторых странах, в частности во Франции, таможенное право является подотраслью налогового права, а центральный орган таможенного управления включен в структуру министерства финансов. Это объясняется изначально фискальным характером деятельности таможенных органов, заключающейся в сборе таможенных платежей, средства от взимания которых направляются в государственный бюджет³. Комплексность отрасли таможенного законодательства проецируется и на институт таможенных платежей, который урегулирован нормами как таможенного, так и налогового законодательства.

4. Таможенные платежи имеют трансграничный характер. Данный признак выражается в том, что взимание таможенных платежей происходит при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Сле-

¹ См.: *Землянская Н.И.* Указ. раб. С. 58.

² См.: *Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина.* 3-е изд., испр. М., 2010. С. 76; *Цинделиани И.А., Кирилина В.Е., Кострикова Е.Г., Мамилова Е.Г., Шарандина Н.Л.* *Налоговое право России: учебник.* М., 2008. С. 43.

³ См.: *Козырин А.Н.* *Таможенное право России: учебное пособие.* М., 1995. С. 97.

дует отметить, что в рамках ТС взимание косвенных налогов осуществляется не только при перемещении товаров через таможенную границу таможенного союза, но и при перемещении товаров внутри ТС, с территории одного государства-члена ТС на территорию другого. 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. Из изложенного следует, что 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.

5. Состав субъектов взимания таможенных платежей претерпел изменения в связи с образованием ТС. В соответствии со ст. 6 ТК ТС к числу основных задач таможенных органов относится взимание таможенных платежей, а также специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин, контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, принятие мер по их принудительному взысканию в пределах своей компетенции. Аналогичная норма содержалась в ст. 403 ТК РФ, утратившего силу. Однако в рамках ТС полномочиями по взиманию таможенных платежей наделены не только таможенные, но и налоговые органы (в данном случае речь идет о косвенных налогах).

Согласно ст. 3 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» и ст. 2 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в ТС от 11 декабря 2009 г. взимание НДС по товарам, ввозимым на территорию одного государства-члена ТС с территории другого государства-члена ТС, осуществляется налоговыми органами того государства, на территорию которого ввезены товары.

б. Уплата таможенных платежей обеспечивается принудительной силой государства. Этот институт основывается на легитимности поведения участников внешнеторговых операций. Неправомерное поведение лиц в данной сфере влечет за собой ответственность. Так, современное законодательство предусматривает ответственность за неуплату, уклонение от уплаты, а также нарушение сроков уплаты таможенных платежей. Уголовная ответственность за уклонение от этой уплаты предусмотрена ст. 194 Уголовного кодекса РФ¹. Нарушение сроков уплаты таможенных платежей влечет за собой административную ответственность, предусмотренную ст. 16.22 КоАП РФ².

На основании изложенного, руководствуясь положениями современного таможенного законодательства, можно привести следующее определение таможенных платежей: *это система обязательных платежей, установленных Таможенным кодексом Таможенного союза, подлежащих зачислению в бюджеты стран-участниц Таможенного союза, взимаемых таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза и налоговыми органами в связи с перемещением товаров через государственную границу внутри единой таможенной территории.*

Согласно ст. 70 ТК ТС к основным таможенным платежам относятся следующие:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;
- 5) таможенные сборы.

Остановимся подробнее на каждом из видов таможенных платежей.

¹ См.: Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; 2014. № 30 (ч. 1). Ст. 4278.

² См.: Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1; 2014. № 30 (ч. 1). Ст. 4278.

Согласно п. 1 ст. 4 ТК ТС таможенная пошлина – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. По-иному определял таможенную пошлину Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (в ред. от 6 декабря 2011 г.)¹: это обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при привозе товаров на таможенную территорию РФ или вывозе товаров с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством РФ, в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах Российской Федерации.

Таможенная пошлина представляет собой обязательный взнос, взимаемый таможенными органами государств-членов ТС при перемещении товаров через таможенную границу².

Вопрос о правовой природе таможенной пошлины является весьма актуален в настоящее время. Его дискуссионность во многом вызвана неоднозначностью позиции законодателя относительно рассматриваемого платежа. Первоначально таможенная пошлина относилась к числу федеральных налогов, однако с принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) в Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 24 июля 2009 г.)³ таможенная пошлина была исключена из перечня федеральных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13 НК РФ.

В современной литературе существует три точки зрения относительно данного вопроса.

Одни считают, что таможенная пошлина имеет налоговую природу. Сторонники этой позиции приводят следующие доводы:

¹ См.: Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1993. № 23. Ст. 821; СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7351.

² См.: *Игнатюк А.З.* Таможенное право таможенного союза: курс лекций. Минск, 2011. С. 74.

³ См.: СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3231; 2009. № 30. Ст. 3739.

1) таможенная пошлина обладает признаком обязательности и обеспечивается государственно-властным принуждением;

2) таможенная пошлина взыскивается без встречного удовлетворения, то есть обладает признаком индивидуальной безвозмездности;

3) таможенная пошлина обладает признаком универсальности, то есть изымается в бюджет наравне с другими налогами. В отношении таможенной пошлины законодательно не определены направления дальнейшего использования полученных в бюджет сумм;

4) правовое регулирование отношений по уплате таможенных пошлин осуществляется в одностороннем порядке. При этом отсутствует возможность договариваться по вопросам, касающимся размера, оснований, сроков и иных аспектов налогообложения¹.

Налоговую природу таможенной пошлины признавала дореволюционная юридическая наука. Так, академик И.И. Янжул называл таможенную пошлину первым, «самым старым косвенным налогом»². Аналогичного мнения придерживался и И.Х. Озеров³. С.А. Котляровский, определяя природу таможенной пошлины, отмечал, что она по существу является видом косвенных налогов⁴.

Сторонниками данной позиции выступают такие ученые, как Д.Н. Бахрах⁵, Н.М. Артемов⁶, Г.В. Арутюнян⁷ и др.

А.Н. Козырин считает, что как основа таможенно-тарифного регулирования таможенная пошлина представляет собой косвенный налог на импорт-

¹ См.: Козырин А.Н. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации. М., 1996. С. 161–162; Артемов Н.М. Финансово-правовое регулирование внешнеторговой деятельности. М., 1999. С. 46–47; Арутюнян Г.В. Правовое регулирование таможенных платежей: учебное пособие. М., 2000. С. 32–35.

² См.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 3-е изд. СПб., 1899. С. 247.

³ См.: Озеров И.Х. Основы финансовой науки. М., 1911. С. 75.

⁴ См.: Котляровский С.А. Финансовое право СССР. Л., 1926. С. 84.

⁵ См.: Бахрах Д.Н., Кивалов С.В. Таможенное право России. Екатеринбург, 1995. С. 78.

⁶ См.: Артемов Н.М. Указ. раб. С. 46–47.

⁷ См.: Арутюнян Г.В. Указ. раб. С. 32–35.

ные (экспортные) товары, включаемый в продажную цену и оказывающий влияние на их рыночную конкурентоспособность¹.

В обоснование налоговой сущности таможенной пошлины целесообразно привести ее функциональное назначение. Об этом свидетельствуют ежегодные бюджетные задания по сбору доходов в виде таможенной пошлины². Фискальный принцип с давних времен служил основой таможенного регулирования. Долгое время государства пополняли свои бюджеты получаемыми от взимания пошлин на ввозимые и вывозимые товары доходами.

Другая точка зрения относительно правовой природы таможенной пошлины заключается в соотношении таможенной пошлины и сбора.

К числу сторонников неналоговой природы таможенной пошлины следует отнести Н.И. Химичеву³, Н.Н. Злобина⁴, Н.И. Землянскую⁵ и др.

Сторонники «неналоговой» природы таможенной пошлины ставят под сомнение аргументы, приведенные ранее, а именно обязательный характер таможенной пошлины и обеспечение ее уплаты мерами государственно-властного принуждения не может быть обоснованием ее налоговой природы. В НК РФ указана обязательность всех платежей, также и Конституция РФ предписывает, что все обязаны платить законно установленные налоги и сборы. Признак обязательности свойствен как налогам, так и сборам. Именно поэтому он не может рассматриваться как специфический налоговый признак.

В качестве аргументов, подтверждающих неналоговую природу таможенной пошлины, исследователи приводят тот факт, что таможенная пошлина в отличие от налога не имеет признака регулярности, так как обязанность ее уплаты для субъекта появляется только в случае необходимости вступле-

¹ См.: *Козырин А.Н.* Комментарий к Закону Российской Федерации «О таможенном тарифе». М., 2011. С. 11.

² См.: *Сахариленко А.Н.* Правовой режим взыскания таможенных платежей с юридических лиц: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006. С. 39.

³ См.: *Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И.Химичева.* 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 456–457.

⁴ См.: *Злобин Н.Н.* Понятия «налог», «сбор» и «пошлина». Позиция доктрины и подход законодателя // *Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / под ред. С.Г. Пепеляева.* М., 2003. С. 71–84.

⁵ См.: *Землянская Н.И.* Указ. раб. С. 16.

ния в таможенное правоотношение¹. Естественно, данная позиция вызывает протест со стороны ученых, придерживающихся первой точки зрения. В подтверждение своего мнения они указывают, что в теории налогового права существует классификация налоговых платежей на регулярные и разовые. Исходя из этого, можно заключить, что признак регулярности не является обязательным характерным признаком налога. Таможенная же пошлина относится именно к разряду разовых налогов.

В силу того, что признак правового регулирования отношений по уплате таможенных пошлин носит односторонний характер, исключает возможность договариваться по вопросам размера, оснований и других аспектов, так же как и признак обязательности, он присущ всем обязательным платежам, включенным в систему налогов и сборов. Именно поэтому и этот признак не подтверждает налоговой природы таможенной пошлины.

Н.И. Химичева утверждает, что таможенная пошлина является своего рода платой за получение права на ввоз и вывоз товара, перемещение его через таможенную границу, чему сопутствует пользование плательщика определенными благами². Аналогичного мнения придерживается и О.Ю. Бакаева, которая указывает что таможенная пошлина носит возмездный характер, то есть по сути представляет собой плату за предоставление таможенными органами возможности перемещать грузы через таможенную границу³.

А.В. Сахариленко не согласна с данной точкой зрения. По ее мнению, такая характеристика противоречит нормам таможенного законодательства, которое содержит норму об изначальном обладании правом на перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации всеми лицами на равных основаниях⁴. В подтверждение своей пози-

¹ См.: Бакаева О.Ю., Матвиенко Г.В. Таможенное право России: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2004. С. 171.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 2 изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 404.

³ См.: Бакаева О.Ю., Матвиенко Г.В. Указ. раб. С. 171.

⁴ См.: Сахариленко А.Н. Указ. раб. С. 37.

ции автор ссылается на п. 1 ст. 12 ТК РФ (в настоящее время аналогичная норма закреплена ст. 150 ТК ТС). Исходя из этого, право перемещать товары принадлежит каждому юридическому и физическому лицу в силу закона, а не за определенную плату. Взимание таможенной пошлины представляет собой одно из условий перемещения товаров через таможенную границу, но не может быть платой за обладание специальным правом ввоза или вывоза товаров с таможенной территории, так как этим правом согласно закону обладает каждое лицо.

Существует и третья точка зрения относительно правовой природы таможенной пошлины. Как утверждают ее сторонники, таможенная пошлина не является налогом. Ей принадлежит особое место в системе фискальных платежей. Поль Мари Годме считал, что характерный признак пошлины заключается в отсутствии соотношения платежа и стоимости услуг, оказываемых плательщику, однако такое соотношение прослеживается при взимании сбора¹. В системе доходов бюджетной системы таможенной пошлине отводится особая роль – она не подпадает под категорию налога. Для сложной системы характерно такое свойство, как эмерджентность, заключающееся в несводимости свойств отдельных элементов к свойствам системы в целом. В связи с этим при выяснении правовой природы таможенной пошлины следует учитывать ее специфику, заключающуюся в соединении признаков и налога, и сбора².

На основании изложенного можно заключить, что по своей правовой природе таможенная пошлина представляет собой особый вид обязательного платежа, которому присущи общие черты налога (обязательность, универсальность и др.). При этом в характеристике таможенной пошлины прослеживаются и черты, свойственные сбору, а именно ее индивидуальная возмездность. Несмотря на то, что позиции относительно этого признака также не являются однозначными, думается, что наличие мнения о том, что «взи-

¹ См.: *Годме П.М.* Финансовое право. М., 1978. С. 393–395.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 192.

мание таможенной пошлины увязано с получением конкретным лицом, уплатившим пошлину, права на ввоз и вывоз товара, чему сопутствует пользование плательщика определенными благами»¹, позволяет сделать следующий вывод. Можно не согласиться с автором лишь в том, что уплата таможенной пошлины служит основанием для возникновения права на ввоз или вывоз. Данное право принадлежит физическим и юридическим лицам по закону, независимо от уплаты таможенной пошлины. Мнение о возмездном характере пошлины в виде получения «разрешения» на реализацию имеющегося по закону права с помощью уплаты пошлины вполне справедливо.

Таким образом, таможенная пошлина занимает особое место в системе обязательных платежей. Представляя собой особый таможенный платеж, она сочетает в себе признаки как налогов, так и сборов. Однако характеристика каждого из этих видов показала и существенные различия, не позволяющие отнести ее ни к налогам, ни к сборам. В период развития рыночных отношений, вступления России в ВТО и создания Таможенного союза разработка вопроса о правовой природе таможенной пошлины не теряет своей актуальности.

Существуют различные основания классификации таможенных пошлин. По характеру внешнеторговой операции таможенные пошлины принято подразделять на ввозные (импортные) и вывозные (экспортные), а также транзитные. Ввозные таможенные пошлины имеют более широкое распространение, чем вывозные. Роль ввозных таможенных пошлин заключается, прежде всего, в защите внутреннего рынка. Они имеют существенное значение для оптимизации соотношения экспорта и импорта с учетом требований платежного и торгового баланса, а также, естественно, пополняют доходную часть бюджета². Так, в 2010 г. объем ввозных таможенных пошлин в федеральный бюджет Российской Федерации составил 587 502,7 млн руб., в 2011 –

¹ Финансовое право: Федеральный и региональный аспекты: комплекс учебно-методических пособий / под. ред. Н.И. Химичевой. М., 2001. С. 647.

² См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 198.

692 928,6 млн руб., а за 2012 г. было собрано ввозных таможенных пошлин на сумму 732 758,8 млн руб.¹

Целью Соглашения между Правительствами РФ, Республики Беларусь и Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран» является формирование единого перечня товаров и единых ставок вывозных таможенных пошлин.

Транзитные пошлины взимаются с товаров, провозимых через таможенную территорию страны транзитом в другие страны. Как отмечает Ю.Г. Давыдов, транзитные пошлины служат неким регулятором сдерживания транзитных грузопотоков².

О.Ю. Бакаева отмечает, что в большинстве стран мира применяется система таможенных платежей, в центре которой находится именно таможенная пошлина³.

По способу взимания различают адвалорные, специфические и комбинированные пошлины. Адвалорные исчисляются в процентах от таможенной стоимости товаров, специфические – в установленном размере за единицу товара, а комбинированные пошлины представляют собой сочетание первого и второго видов. Наиболее распространены адвалорные ставки. Их применение способствует увеличению поступлений при повышении мировых цен на продукцию с высокой степенью переработки. Специфическая ставка от адвалорной ставки таможенной пошлины отличается отсутствием прямой зависимости от конъюнктуры мирового рынка, то есть от изменения цен – их роста или снижения.

В зависимости от страны происхождения таможенные пошлины делят на базовые (минимальные), льготные (преференциальные), максимальные и карательные. Минимальные (базовые) ставки таможенных пошлин – это

¹ См.: Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2010–2012 гг. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/expert/follow-up/?id=897> (дата обращения: 07.05.2014).

² См.: Давыдов Ю.Г. Указ. раб. С. 140.

³ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 177.

ставки, применяющиеся в отношении товаров тех стран, которые пользуются режимом наибольшего благоприятствования и составляют 100% от указанных в Таможенном тарифе ставок¹. Так, например, в п. 2 ст. 3 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (в ред. от 4 марта 2014 г.)² указано, что в отношении товаров, происходящих из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим, наиболее благоприятствующий нации, применяются ставки ввозных таможенных пошлин единого таможенного тарифа (далее – ЕТТ) ТС в рамках ЕврАзЭС. Базовые ставки, как правило, носят договорный характер и закрепляются в международных соглашениях.

Максимальные ставки таможенных пошлин в отличие от базовых устанавливаются на основе одностороннего волеизъявления уполномоченных органов власти. Если торгово-политические отношения не предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации, то применяются ставки ввозных таможенных пошлин ЕТТ ТС, увеличенные вдвое, то есть составляющие 200% от указанных в таможенном тарифе. Отметим, что максимальные ставки являются пределом таможенного обложения.

Преференциальные (льготные) ставки таможенных пошлин более низкие, чем минимальные ставки таможенных пошлин. Данный вид ставок применяется развитыми странами в отношении товаров, происходящих из развивающихся стран. Так, например, Россия в отношении товаров, происходящих из развивающихся стран, применяет преференциальную ставку таможенных пошлин, которая составляет 75% от базовой.

По порядку введения выделяют ординарные и партикулярные ставки таможенных пошлин. Ординарные таможенные пошлины применяются при стабильном ходе внешней торговли, являются безусловными и не ограниченными во времени. Партикулярные таможенные пошлины вводятся в связи с необходимостью проведения протекционистской внешнеторговой политики в

¹ См.: Сидоров В.Н. Таможенное право: учебник для вузов. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2013. С. 293.

² См.: Российская газета. 1993. № 107.

целях поддержания платежного баланса государства в связи с сезонными колебаниями конъюнктуры рынка. Партикулярные пошлины устанавливаются с целью защиты экономических интересов страны. И.Б. Новокшенов отмечает, что для современной России эффективность применения защитных мер по отношению к импортным товарам – одно из условий успешного развития национальной экономики¹.

Таможенные пошлины служат основным регулятором торговой политики государства. Данный механизм должен быть направлен на ограничение ввоза иностранных товаров, а это позволит обеспечить не только защиту, но и развитие отечественного производства, стимулировать вывоз национальных товаров за рубеж.

Помимо таможенных пошлин, в систему таможенных платежей включены и косвенные налоги: НДС и акцизы.

В ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Н.И. Химичева приводит следующее определение налога: налоги – это «обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах своей компетенции представительными органами государственной власти или местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (или в указанных законодательством случаях – внебюджетные и муниципальные фонды) с определением их размеров и сроков уплаты»².

Налог на добавленную стоимость (НДС) – представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стади-

¹ См.: Новокшенов И.Б. Таможенно-тарифное регулирование внешнеторговой деятельности // Право и экономика. 1999. № 3. С. 59.

² См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 311.

ях производства и обращения, определяемой как разница между стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения¹.

Налог на добавленную стоимость относится к обязательным платежам, формирующим доходную часть бюджета государства. В.С. Колчин отмечает, что НДС является основным косвенным налогом, который играет главную роль в формировании доходов федерального бюджета, оказывает серьезное влияние на воспроизводственные процессы, в том числе способен стимулировать или сдерживать экономическое развитие, усиливать или ослаблять накопление капитала, расширять или сужать платежеспособный спрос населения².

Являясь одним из видов таможенных платежей, косвенные налоги играют важнейшую роль в процессе пополнения бюджета, именно поэтому следует обратить внимание на особенности взимания косвенных налогов в рамках ТС.

Исходя из взаимной заинтересованности в необходимости усиления контроля за экспортом и импортом товаров, своевременным и полным поступлением косвенных налогов в бюджеты государств-членов ТС 25 января 2008 г. было заключено Соглашение «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (в ред. от 11 декабря 2009 г.)³, а также приняты Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе»⁴ и Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»⁵.

НДС представляет собой вид косвенного налога на товары и услуги, влияющего на процесс ценообразования и структуру потребления⁶.

¹ См.: Актуальные проблемы теории и практики таможенного дела: учебное пособие / И.В. Манахова, И.В. Мильшина, Л.С. Данилова, О.В. Казюлина. Саратов, 2011. С. 60.

² См.: Колчин В.С. Совершенствование механизма налогообложения НДС в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 26.

³ См.: Бюллетень международных договоров 2011. № 3.

⁴ См.: СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4987.

⁵ См.: СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4983.

⁶ См.: Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 231.

О.Ю. Бакаева определяет НДС как форму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения¹.

По мнению Р.В. Ткаченко, НДС представляет собой федеральный многоступенчатый, косвенный, регулярный, количественный и универсальный налог, который взимается в случае осуществления налогоплательщиками (организациями, индивидуальными предпринимателями) на территории Российской Федерации хозяйственных операций по передаче права собственности на товары, результаты работ, а также оказание услуг².

С точки зрения М.А. Вавиловой, особенность правовой природы НДС заключается в том, что он является косвенным многоступенчатым налогом, взимаемым на всех стадиях производства и реализации товара (работы, услуги). При этом налог построен так, чтобы в наименьшей степени обременять производительные силы в государстве³.

Акцизы представляют собой следующий по значимости после НДС косвенный налог, который взимается с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Акциз относится к числу федеральных налогов и уплачивается при ввозе подакцизных товаров на территорию ТС. Перечень таких товаров устанавливается соглашениями государств-членов ТС, а также их национальным законодательством. К числу таких товаров, например, относятся: этиловый спирт, спиртосодержащая продукция, лекарственные средства, виноматериалы, табачная продукция и др. (ст. 181 НК РФ).

А.Ю. Майорова определяет акциз как обязательный, индивидуально-безвозмездный платеж, взимаемый в целях обеспечения финансовой деятельности государства на всей территории Российской Федерации с органи-

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 231.

² См.: Ткаченко Р.В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ (на примере НДС и налога на прибыль организации): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 122.

³ См.: Вавилова М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 32.

заций и индивидуальных предпринимателей при совершении ими установленных законом операций с отдельными видами товаров¹.

НДС и акцизы имеют как общие, так и отличительные черты.

В числе признаков, определяющих сходство НДС и акциза, следует выделить следующие:

- 1) НДС и акцизы относятся к числу федеральных налогов;
- 2) НДС и акцизы входят в число косвенных налогов;
- 3) функциональное назначение НДС и акцизов также совпадает. В системе таможенных платежей они выполняют функции по регулированию внешней торговли, что способствует созданию равных условий для конкуренции отечественных и импортных товаров на внутреннем рынке и пополнению федерального бюджета;
- 4) несмотря на то, что НДС и акцизы включены в число таможенных платежей, их взимание в рамках таможенного законодательства ТС осуществляют как таможенные, так и налоговые органы. Как уже отмечалось, взимание косвенных налогов осуществляют таможенные органы при перемещении товаров через таможенную границу ТС. В случае, когда товар перемещается внутри территории ТС, то есть с территории одного государства-члена на территорию другого, то речь идет о пересечении государственной границы и взимание косвенных налогов в данном случае является компетенцией налоговых органов;
- 5) в таможенном деле уплата НДС и акцизов осуществляется при импорте товаров через таможенную границу, следовательно, их уплата является условием такого перемещения;
- 6) в рамках ТС при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов;
- 7) при импорте на территорию государства-участника ТС товаров, которые в соответствии с законодательством этого государства не подлежат

¹ См.: *Майорова А.А.* Акцизы: проблемы теории и практики: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 49.

налогообложению, при ввозе на его территорию косвенные налоги не взимаются;

8) правовое регулирование НДС и акцизов осуществляется как налоговым, так и таможенным законодательством.

Отличие акцизов от НДС состоит в том, что акцизы обладают строго индивидуализированным характером, то есть привязкой к конкретному кругу товаров. Второе отличие состоит в том, что НДС уплачивается на всех стадиях производства и обращения товаров, акцизы же действуют в сфере производства и первичной реализации. При схожести фискально-регулирующего назначения акцизов и НДС необходимо обратить внимание на то, что НДС выполняет основную нагрузку по осуществлению фискальной функции косвенных налогов в отличие от «индивидуального» акциза, в функциональном предназначении которого превалирует регулирующее начало¹.

В современной литературе имеет место классификация, согласно которой акцизы можно разделить на внутренние и внешние².

Внешний акциз взимается с операций по ввозу подакцизных товаров на таможенную территорию Таможенного союза, а внутренний акциз взимается со всех иных операций по производству и реализации подакцизных товаров.

В обоих случаях акциз по своей экономической сущности приближается к НДС, так как представляет собой изъятие в бюджет части стоимости товара. Однако отличие состоит в том, что при внутреннем акцизе процесс производства и первичного оборота подакцизных товаров происходит внутри государства.

Н.И. Фонарев считает необходимым классифицировать акцизы на классические и псевдоакцизы. При этом классический акциз, как отмечает автор, представляет собой косвенный налог, вводимый на конкретные виды товаров. Псевдоакцизы, по его мнению, являются новым понятием, характеризующим косвенный налог на товар, который не должен был облагаться акцизами³.

¹ См.: *Майорова А.А.* Указ. раб. С. 15–16.

² См.: *Сахариленко А.В.* Указ. раб. С. 30–31.

³ См.: *Фонарев Н.И.* Совершенствование механизма взимания акцизов на алкогольную продукцию в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. М., 2005. С. 33.

Таможенные сборы – это обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими определенных действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением и иных действий, предусмотренных законом.

В ст. 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Статья 72 ТК ТС закрепляет, что таможенными сборами являются обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, их таможенным сопровождением, а также за совершение иных действий, установленных ТК ТС и (или) законодательством государств-членов ТС.

Соотношение общего определения термина «сбор», который приводится НК РФ, и отраслевого термина «таможенный сбор» позволяет сделать вывод о видовой принадлежности таможенных сборов к неналоговой составляющей системы обязательных платежей Российской Федерации¹.

О.Ю. Бакаева дает следующее определение таможенного сбора: это обязательный неналоговый взнос, уплачиваемый с целью покрытия расходов таможенных органов на совершение действий по таможенному оформлению, хранению, сопровождению товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации².

Из определения становится понятно, что в отличие от налогов сборы имеют возмездный характер и их взимание всегда связано с оказанием каких-либо из перечисленных услуг. Таким образом, главной чертой, отличающей сбор от налога, является его индивидуально возмездный характер. Данную

¹ См.: Сахариленко А.В. Указ. раб. С. 46.

² См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 182.

точку зрения разделяет Н.И. Химичева, которая выделяет категорию платежей (государственная и таможенная пошлины, различные сборы), которые отличаются от налогов тем, что носят возмездный характер, а обязанность их уплатить возникает лишь по причине обращения за конкретной услугой к государственным или муниципальным органам¹.

В специальной литературе встречается классификация таможенных сборов на разовые и паушальные. Разовые таможенные сборы представляют собой плату за каждую операцию, а паушальные – оплату за комплекс предоставленных услуг².

Виды и ставки таможенных сборов определяются законодательством государств-членов ТС. Что же касается размера таможенного сбора, то можно отметить следующие изменения, произошедшие в данной сфере. До января 2005 г. размер таможенных сборов за таможенное оформление составлял 0,15% от стоимости перемещаемых грузов³, что противоречило правовой природе данного вида платежа, так как изначально сбор определялся как платеж, не зависящий от стоимости товара, а как платеж за совершенные действия (таможенные операции, связанные с выпуском товаров, за таможенное оформление, хранение и т.д.). Специфика таможенных сборов состоит в установлении «его размера на основе эквивалентности тем расходам, которые несет фиск при осуществлении соответствующих действий (работ, услуг, передаваемых плательщику при условии уплаты сбора»⁴. В настоящее время в ТК ТС указывается, что размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов за совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор.

¹ См.: Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2003. С. 316–317.

² См.: *Козырин А.Н.* Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран. М., 1994. С. 69.

³ См.: *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 183.

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

Из сказанного можно сделать выводы о том, что под таможенным сбором понимается плата за осуществление таможенными органами определенных мероприятий, вносимая субъектами экспортно-импортных операций. Таможенный сбор носит возмездный характер и предполагает наличие встречного удовлетворения со стороны таможенного органа.

Помимо указанных таможенных платежей, существуют еще так называемые «особые» пошлины, которые не включены в систему таможенных платежей, установленную ТК ТС. Под особыми пошлинами следует понимать такие виды пошлин, которые в случае необходимости могут временно применяться к ввозимым товарам в целях защиты экономических интересов государства. Особые пошлины входят в таможенные методы защиты экономических интересов Российской Федерации и представляют собой комбинацию таможенно-тарифных методов регулирования мер прямого ограничения нетарифного регулирования внешнеторговой деятельности¹. К числу особых пошлин относятся: специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины.

Введение специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин устанавливается в соответствии с договорами государств-членов ТС², а также их национальным законодательством.

Активное использование института таможенных платежей значительно повышает их значимость для государства, особенно ярко проявляющуюся при рассмотрении функций, которые выполняют таможенные платежи. В специальной литературе выделяют различные функции таможенных платежей, однако, по мнению большинства авторов, среди них можно назвать две основных – фискальную и регулируемую.

Выполняя фискальную функцию, таможенные платежи служат одним из основных источников пополнения бюджета государства. К. Шмиттгофф

¹ См.: *Девочкина Ю.Э.* Совершенствование методических основ определения и механизма применения особых пошлин в целях защиты экономических интересов государства: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 16.

² См.: Соглашение «О применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам» (заключено в г. Москве 25 января 2008 г.) // СЗ РФ. 2010. № 42. Ст. 5299.

отмечает, что основная цель таможенного законодательства – обеспечить поступление таможенных пошлин в бюджет государства¹. С этим мнением считаем возможным согласиться лишь отчасти. Обеспечение полного и своевременного поступления таможенных платежей в бюджет действительно представляет собой одну из важнейших задач, стоящих перед таможенным законодательством, однако в данном случае мы говорим именно о совокупности таможенных платежей, а не только о таможенной пошлине. Любое развитое в экономическом отношении государство использует в качестве косвенного воздействия на экономику и на формирование своих доходов целую совокупность налогов, которая требует своего упорядочения и классификации. Это обязательные платежи юридических и физических лиц, поступающие в доход государства в заранее установленных законом размерах и определенные сроки². Бюджет формируется с помощью системы государственных доходов, являющихся частью национального дохода страны, который обращается через различные виды денежных поступлений в собственность государства с целью создания финансовой базы для реализации его функций и задач³. Главным источником доходов бюджета выступают обязательные платежи с физических и юридических лиц, взимаемые в виде налогов, сборов, пошлин и т.п. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ они зачисляются в бюджет государства в 100%-ном размере.

Регулирующая функция таможенных платежей складывается из экономических, политических, а также правовых мер, направленных на защиту внутреннего производителя от иностранных конкурентов, привлечение в страну товаров, пользующихся спросом, и др. Данная функция включает широкий спектр мер от протекционистской защиты внутреннего производителя

¹ См.: *Шмиттгофф К.* Экспорт: право и практика международной торговли. М., 2003. С. 400.

² См.: *Грачев О.В.* Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица, как угроза экономической безопасности Российской Федерации в сфере таможенной интеграции // *Налоги.* 2012. № 6. С. 30.

³ См.: *Сокольникова О.Б.* Совершенствование механизма взимания таможенных платежей как инструмента формирования доходной части федерального бюджета: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2000. С. 37–38.

до либерализации внешнеторговых отношений с целью наполнения внутреннего рынка товарами и услугами, пользующимися спросом.

Некоторые авторы в составе данной функции выделяют три подфункции: стабилизирующую, протекционистскую и стимулирующую¹.

Стабилизирующая подфункция в условиях рыночной экономики возложена на основную часть ставок импортного тарифа, назначение которых – создание равных условий конкуренции для импортных и отечественных товаров без установления преимуществ для одних или других.

В специальной литературе принято выделять два противоположных фланга внешнеторговой политики: автаркия² и фритредерство³. Автаркия предполагает полную или частичную изоляцию от внешнего мира, а фритредерство – свободную торговлю. Их реализация осуществляется посредством протекционизма как системы мер защиты внутреннего рынка и обеспечения интересов отечественного производителя, а также либерализации, допускающей свободу конкуренции в угоду потребителю.

А.Н. Козырин считает, что «с одной стороны, таможенный протекционизм защищает национальную экономику от умышленных и неумышленных негативных воздействий на нее. С другой стороны, таможенный протекционизм как совокупность общественных отношений, возникающих в результате обособления внутреннего экономического пространства от условий конкуренции на внешних рынках, выполняет наступательную функцию, связанную с интеграцией в мировое хозяйство и активацией международных экономических отношений»⁴.

Либерализация или протекционизм – извечный вопрос внешнеторговой политики любого государства – был практически решен с принятием 15 но-

¹ См.: Сокольникова О.Б. Указ. раб. С. 42.

² См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка: около 60 000 слов и фразеологических выражений / под общ. ред. Л.И. Скворцова. 25-е изд., испр. и доп. М., 2006. С. 19.

³ См.: Автаркия и фритредерство. URL: <http://tolsklovar.ru/f3004.html> (дата обращения: 07.05.2014).

⁴ Козырин А.Н. Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1994. С. 157–159.

ября 1991 г. Указа Президента РСФСР № 213 «О либерализации внешнеэкономической деятельности на территории РСФСР»¹. Этим Указом официально было положено начало формированию в России системы государственного регулирования внешнеторговой деятельности, заложены основы реформирования данной области хозяйственных отношений, практически для всех предприятий предоставлена возможность беспрепятственного осуществления внешнеторговых операций и установлены общие рамки государственного вмешательства во внешнюю торговлю². Наиболее ярко регулятивный характер таможенных платежей проявляется в применении специальных, антидемпинговых и компенсационных пошлин.

Рассматривая вопрос о регулирующей функции таможенных платежей, нельзя не обратить внимание на роль импортных таможенных пошлин во внешнеэкономической деятельности России. Основная задача импортных таможенных пошлин – пополнение бюджета и борьба с иностранной конкуренцией. Р.А. Шепенко утверждает, что такие пошлины используются «как оружие борьбы с иностранной конкуренцией и как средство, обеспечивающее увеличение как прибыли отечественных производителей, так и доходов государства»³. Необходимо отметить, что, помимо перечисленных показателей влияния, импортные пошлины также дают возможность повышения цены на товары внутреннего производства.

Относительно высокие ставки на ввозимые товары направлены на ограничение допуска товаров на внутренний российский рынок продукции, а также на поддержку отечественного товаропроизводителя с целью поиска рынка сбыта этих товаров не внутреннем рынке. Все вышеперечисленные характеристики влияния импортных таможенных пошлин можно отнести к ряду положительных, однако есть и отрицательная сторона применения вы-

¹ Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 23 декабря 2000 г. № 2061.

² Борзунова О.А. Всемирная торговая организация и таможенное регулирование. Проблемы вступления России в ВТО // Аналитический вестник. 2002. Вып. 7.

³ Шепенко Р.А. Правовая природа и экономическое применение антидемпинговых пошлин в Российской Федерации, Европейском Союзе и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998. С. 28.

соких ставок данного вида платежа. Так, П.Х. Линдерт пришел к выводу о том, что импортный тариф направлен на снижение благосостояния нации¹. Главные аргументы в пользу тарифа (защита новых отраслей или соображения безопасности) не могут аргументировать преимущество тарифов, по сравнению с другими элементами экономической политики. Полностью оправдать тарифы можно лишь в том случае, если страна бедна, а ее правительство настолько слабо, что тарифы выступают основным источником средств для финансирования социальных программ и инвестиционной деятельности. По мнению некоторых ученых, импортный тариф «должен быть гибким, предоставляя одним отраслям избирательную защиту, а другим, открывая путь к международной конкуренции»². Запретить иностранную торговлю или ввоз столь же невозможно, «как его совершенная свобода»³.

Цель стимулирующей подфункции – поддержка экспортно-ориентированных производств. Данная подфункция реализуется через систему льгот и налоговых освобождений в отношении ввоза, как правило, оборудования, сырья, материалов для строительства и развития предприятий на территории Российской Федерации, способных выпускать конкурентоспособную экспортно-ориентированную продукцию⁴. Она выражается в расширении сферы взаимовыгодного сотрудничества нашей страны и иностранных государств и привлечении необходимых импортных товаров на российский рынок.

Использование института таможенных платежей, а также реализация указанных функций позволяет не только формировать бюджет государства, но и поощрять ввоз или вывоз определенных товаров или ограничивать их, ставить в равные экономические условия товары отечественного производителя и товары иностранных конкурентов, проводить определенную экономическую, валютно-финансовую и иную политику в области ВЭД, ориентировать деятельность субъектов внешней торговли на соблюдение национальных интересов России.

¹ См.: Линдерт П.Х. Экономика мирохозяйственных связей. М., 1992. С. 113.

² Артемов Н.М. Указ. раб. С. 29.

³ См.: Горлов И. Теория финансов. Казань, 1841. С. 201.

⁴ См.: Сокольникова О.Б. Указ. раб. С. 44.

1.2. Уплата, взимание, взыскание таможенных платежей: соотношение правовых понятий

Одной из составляющих доходной части бюджета стран Таможенного союза являются таможенные платежи. Таможенные платежи выступают регулятором участия государства в системе внешнеэкономических связей. Опыт развитых стран свидетельствует о том, что эффективная система таможенных платежей служит важным фактором экономического развития, а также необходимым условием существования сильного государства¹. Учитывая важнейшее значение таможенных платежей в системе доходов бюджета, актуальным становится вопрос о своевременности и полноте их уплаты, а в случае необходимости – и о возможности их принудительного взыскания. От того, насколько подробно законодательство закрепит правовой механизм их уплаты и другие вопросы, связанные с этой уплатой, зависит не только формирование бюджета, но и исполнение расходных обязательств государства. В связи с этим важное значение приобретает вопрос о соотношении понятий «уплата», «взимание» и «взыскание» таможенных платежей как источника пополнения федерального бюджета.

Под уплатой следует понимать сумму, вносимую в качестве платы за что-либо². Платить (уплачивать) – значит отдавать деньги в возмещение чего-нибудь, внести плату в возмещение чего-либо (например, по денежным обязательствам); заплатить³.

В соответствии с таможенным законодательством в число таможенных платежей входят налоги (НДС и акцизы), в связи с чем считаем возможным рассмотреть характеристику понятия «уплата таможенных платежей» непосредственно с позиции уплаты налога, тем более, что данное понятие в науке уже получило разработку.

¹ См.: Журавлев А.А. Таможенные платежи в системе экономических отношений на современном этапе: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2007. С. 3.

² См.: Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. СПб., 2000. С. 1391.

³ См.: Там же. С. 1391.

И.И. Кучеров под уплатой налогов понимает своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) соответствующей обязанности по отношению к государству¹.

По мнению В.Ф. Евтушенко, уплату налога следует рассматривать как процесс, в результате которого погашаются налоговые претензии государства и как результат действий налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности². С этим считаем возможным согласиться лишь в случае, когда уплата рассматривается как результат действий налогоплательщика по исполнению налоговой обязанности. Рассматривать уплату с точки зрения процесса, в результате которого погашаются налоговые претензии, по нашему мнению, не вполне справедливо, так как при добровольном исполнении обязанности по уплате у государства претензий к плательщику не возникает. Думается, что о претензиях государства к плательщику можно говорить в случае неисполнения обязанности по уплате добровольно, то есть когда государство в лице налоговых органов прибегает к применению мер принудительного взыскания (либо до их применения выдвигает требование об уплате).

Т.Ю. Сащихина представляет уплату налога как добровольное действие (или комплекс действий) самого налогоплательщика по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов путем перечисления в бюджет денежных средств³. Данное определение подтверждает добровольность исполнения обязанности по уплате, в результате чего можно сделать вывод об отсутствии претензий государства к плательщику.

Ю.А. Крохина предлагает рассматривать уплату налога в двух значениях:

1) в качестве действия самого налогоплательщика (добровольного или на основании требования уполномоченных органов);

¹ См.: Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М., 2001. С. 142.

² См.: Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 30.

³ См.: Сащихина Т.Ю. Отдельные основания прекращения налоговой обязанности // Финансовое право. 2007. № 3. С. 24.

2) в качестве действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога¹.

С указанной точкой зрения считаем возможным согласиться лишь в первой части. Уплата налога (или иного вида таможенных платежей), бесспорно, представляет собой действия самого налогоплательщика (плательщика таможенных платежей). Однако мнение о том, что уплата представляет собой действия налогового (таможенного) органа по взысканию задолженности, является не вполне справедливым. Думается, что в данном случае речь идет уже не об уплате как добровольном способе исполнения обязанности, а о взыскании, то есть применении уполномоченным органом принудительных мер.

Уплата таможенных пошлин, налогов – это совершение плательщиком действий, направленных на исполнение обязанности, возникшей в связи с перемещением им товаров через таможенную границу. Уплата в данном случае представляет собой возмещение денежного долга перед таможенным (налоговым) органом, государством. Отличительная особенность уплаты состоит в ее добровольном исполнении, то есть плательщик сознательно, а главное добровольно уплачивает свой долг. Следует отметить, что добровольное и своевременное исполнение им обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов играет важнейшую роль во всем механизме взимания таможенных платежей. Во-первых, это способствует своевременному и полному поступлению денежных средств в бюджет страны; во-вторых, облегчает работу таможенных органов, которые освобождаются от необходимости совершения принудительных мер по взысканию долга.

Изложенное позволяет сформулировать следующее определение уплаты таможенных платежей: уплата таможенных платежей – совокупность действий плательщика, направленных на добровольное и своевременное исполнение обязанности, возникшей в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

¹ См.: Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2005. С. 285.

Неуплата или неполная уплата таможенных платежей служит основанием для применения принудительных мер по взысканию задолженности (ст. 91 ТК ТС). Под взысканием следует понимать действия, направленные на то, чтобы заставить уплатить, подвергнуть наказанию, привлечь к ответственности¹. Взыскание всегда связано с принуждением. Исходя из этого, принуждение является одним из элементов принудительного взыскания. Обратимся к характеристике принуждения.

С.Н. Кожевников определяет принуждение как воздействие, выражающееся в непосредственном насилии или угрозе его применения, заставляющее выполнить предъявленные требования в случае отсутствия таковых². Из приведенного выше определения следует, что автор отождествляет понятия «насилие» и «принуждение», которые в юриспруденции часто рассматриваются как синонимы. Представляется необходимым согласиться с мнением М.Б. Разгильдиевой, которая считает, что не стоит связывать финансово-правовое принуждение с категорией насилия³. В.В. Серегина приводит следующее определение: «Принуждение – сложное государственно-правовое образование, которое, являясь специфическим методом правового регулирования, включает в свой объем самые различные формы и меры, посредством и на основе которых компетентные органы государства и его должностные лица (и другие субъекты) осуществляют конкретизированное воздействие на поведение людей в целях упорядочения, охраны, защиты или вытеснения из жизни общества соответствующих нежелательных общественных отношений»⁴.

Принуждение ограничивает свободу человека, ставит его в такое положение, когда у него нет выбора, кроме варианта, предложенного (навязанного)

¹ См.: Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. С. 128.

² См.: *Кожевников С.Н.* О принуждении в правоохранительной деятельности Советского государства // Сборник ученых трудов Свердловского юридического института. Вып. 22: Проблемы применения советского права. Свердловск, 1973. С. 120.

³ См. *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 184.

⁴ *Серегина В.В.* Государственное принуждение по советскому праву. Воронеж, 1991. С. 11.

властью. Принуждение представляет собой психологическое, материальное или физическое (насильственное) воздействие полномочных органов и должностных лиц государства на личность с целью заставить (принудить) ее действовать по воле властвующего субъекта, в интересах государства¹. Следует отметить, что в рамках вопроса о принудительном взыскании таможенных платежей принуждение является важным инструментом, посредством которого уполномоченные органы воздействуют на недобросовестных плательщиков (неплательщиков) с целью обеспечения исполнения последними денежных обязательств, возникших в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Принуждение представляет собой необходимый элемент в механизме правового регулирования.

Б.Т. Базылев считает, что принуждение выступает в качестве метода государственного руководства обществом и состоит в регламентируемом нормами права специфическом воздействии на личность граждан и иных субъектов с целью регулирования их поведения².

Государственное принуждение в налоговой сфере – это способ обеспечения финансовых интересов государства и иных благ, охраняемых законодательством о налогах и сборах, применяемое строго в соответствии с нормами налогового законодательства путем принятия актов, предоставляющих возможность применить право к конкретным субъектам правоотношений в связи с их неправомерными действиями³.

Н.А. Саттарова под финансово-правовым принуждением понимает воздействие уполномоченными органами государства, должностными лицами на сознание и поведение субъектов финансовых правоотношений путем применения к ним в установленном порядке принудительных мер, обозначенных в санкциях (диспозициях) финансово-правовых норм и связанных с наступле-

¹ См.: *Чистякова В.С.* Законность и обоснованность применения мер уголовно-процессуального принуждения. М., 1978. С. 3.

² См.: *Базылев Б.Т.* Социальное назначение государственного принуждения в советском обществе // *Правоведение.* 1968. № 5. С. 30.

³ См.: *Староверова О.В., Толокиева Н.А.* Государственное принуждение в налоговом праве // *Закон и право.* 2003. № 6. С. 56.

нием для них отрицательных последствий личного, имущественного, организационного характера в целях борьбы с правонарушениями и другими негативными явлениями, а также охраны и последующего развития общественных отношений в сфере финансовой деятельности государства¹. В данном случае считаем возможным согласиться с мнением автора в вопросе о рассмотрении финансово-правового принуждения через понятие «воздействие». Формирование дефиниции научного понятия осуществляется с помощью конкретизации дополнительных признаков более общего понятия. Так, в теории правового принуждения используются различные категории, но наиболее распространенной является рассмотрение правового принуждения именно через понятие «воздействие».

М.Б. Разгильдиева считает, что финансово-правовое принуждение – это дополнительное правовое ограничение, обусловленное неисполнением (ненадлежащим исполнением) финансово-правовой обязанности, направленное на охрану субъективного права, реализуемое в порядке, установленном финансово-правовыми нормами². Так, например, в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате таможенных платежей на лицо возлагаются определенные ограничения, например, в виде невозможности возврата (зачета) излишне уплаченных ранее сумм таможенных платежей при наличии задолженности. Применение принудительных мер взыскания в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязанности по уплате также может рассматриваться как ограничение. В связи с этим считаем, что финансово-правовое принуждение может рассматриваться в качестве правового ограничения.

П.В. Демидов полагает, что под правовым принуждением следует понимать индивидуально-определенное интеллектуально-волевое правовое воздействие одного лица на поведение другого, которое обусловлено конфликтом

¹ См.: *Саттарова Н.А.* Принуждение в финансовом праве: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2006. С. 75.

² См.: *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 188.

волю принуждающего и принуждаемого в охраняемых законом общественных отношениях, осуществляется через снятие воли принуждаемого лица посредством применения к нему определенных внешних принудительных мер¹.

Изложенное позволяет сформулировать следующие характерные признаки принудительного взыскания таможенных платежей:

- 1) представляет собой действия уполномоченных органов;
- 2) направлено на обеспечение поступления в бюджет денежных средств, которые не были уплачены добровольно;
- 3) является превентивным механизмом в борьбе с недобросовестными плательщиками таможенных платежей.

Возможность применения этих мер уполномоченными органами, а также их неизбежность в отношении неплательщиков служит инструментом воздействия как непосредственно на должника, так и на общество в целом (общая и частная превенция).

В рамках принудительного взыскания принуждение выступает в качестве инструмента воздействия на недобросовестного плательщика (неплательщика) и применяется в случае несовпадения государственной воли и воли принуждаемого субъекта.

На основании изложенного можно сформулировать следующее определение принудительного взыскания таможенных платежей: это разновидность финансово-правового принуждения, которое представляет собой вид государственного принуждения, состоящего в действиях уполномоченных органов по применению принудительных мер к лицу, добровольно и своевременно не исполнившему возложенную на него обязанность по уплате таможенных платежей.

В рамках таможенного обложения производится также взимание таможенных платежей, которое необходимо рассматривать в соотношении с понятием «взыскание таможенных платежей».

¹ См.: Демидов П.В. Частное принуждение как категория современной теории права: научные и практические проблемы: дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2005. С. 14.

Взимать – брать, взыскивать¹. Слово «брать» характеризует термин «взимание» в отношении платы (цены). Данные термины используются в словарях как синонимы.

Между тем анализ статей ТК ТС показал, что термин «взимание» используется законодателем не только с позиции «взыскания», то есть применения принудительных мер, но и рассматривается как способ получения уполномоченными органами денежных средств от плательщика.

В п. 4 ст. 6 ТК ТС перечислены следующие основные задачи, возложенные на таможенные органы: *взимание* таможенных платежей, контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, принятие мер по их *принудительному взысканию* в пределах своей компетенции. Таким образом, одной из задач таможенных органов является *взимание* таможенных платежей, а также *принятие принудительных мер по их взысканию*.

В ст. 4 ТК ТС приведены определения различных видов таможенных платежей. Так, в п. 18 налогами признаются налог на добавленную стоимость и акциз (акцизы), *взимаемые* таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию ТС. В п. 25 указанной статьи содержится понятие «таможенная пошлина». Это обязательный платеж, *взимаемый* таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. Приведенные примеры показывают, что НДС, акцизы или таможенная пошлина *взимаются* таможенными органами, но это вовсе не значит, что они взыскиваются принудительно. Таможенные платежи, независимо от вида, прежде всего, могут быть уплачены плательщиком добровольно, а задача таможенного органа лишь их взимать, получать.

Рассматривая взимание и взыскание как синонимы, складывается мнение о том, что в ТК ТС при применении понятия «взимание» речь идет исключительно о принудительных мерах (заставить уплатить, наказать).

¹ См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка: около 60 000 слов и фразеологический выражений / под общ. ред. Л.И. Скворцова. 25-е изд., испр. и доп. М., 2006. С. 78–79.

Исходя из изложенного, можно сформулировать вывод о том, что термины «взимание» и «взыскание» не являются синонимами. Взимание представляет собой более широкое понятие, включающее в себя как получение денежных средств от плательщика в случае их добровольной уплаты, так и взыскание, то есть применение принудительных мер в случае неуплаты или неполной уплаты плательщиком денежных средств. Взыскание же – не добровольное (как в случае уплаты), а принудительное исполнение обязанности по возмещению задолженности, возникшей при перемещении лицом товаров через таможенную границу.

Упоминания о взимании таможенных пошлин, налогов встречаются не только в ТК ТС, но и в НК РФ. Так, в п. 4 ст. 11 НК РФ указано, что в отношениях, возникающих в связи с взиманием налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, используются понятия, определенные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле, а в части, не урегулированной им, – настоящим Кодексом.

Для более детальной характеристики понятия «взимание таможенных платежей» обратимся к доктринальным изысканиям в области налогового права.

С.Г. Пепеляев приводит следующее определение: «Налог – единственно законная форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти»¹. Из данного определения становится понятно, что взимание таможенных платежей представляет собой процесс смены собственности, когда денежные средства из частной собственности переходят в государственную². Взимание налога можно рассматривать как активное дей-

¹ Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1999. С. 31.

² См.: *Щукин А.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 55.

стве публичного субъекта по отношению к имуществу частного субъекта¹. Следует отметить, что данный процесс носит законный характер. Обеспечивается процесс взимания таможенных платежей принудительной силой государства, так как это необходимо с целью обеспечения его полноценного функционирования. Касаясь безвозмездности взимания таможенных платежей, необходимо сделать оговорку, что данный критерий не распространяется на таможенные сборы, которые по своей правовой природе изначально носят возмездный характер.

Взимание налогов рассматривается как повседневная организованная, исполнительно-распорядительная деятельность по собиранию налогов, а также деятельность по привлечению нарушителей налогового законодательства к ответственности². Думается, что данная характеристика применима не только к налогам, но и к другим видам таможенных платежей.

В.К. Бабаев и С.В. Бабаев³ рассматривают налогообложение и взимание налогов как стадии налоговой функции, а М.И. Байтин и И.Н. Сенякин и вообще, характеризуя взимание налогов в силу возрастания их роли, значительного расширения объема и усложнения содержания, выделяют ее в самостоятельную основную функцию⁴.

Под функцией налогообложения и взимания налогов ученые понимают законодательно регламентированные, объективно необходимые основные направления деятельности государства, осуществляемые в сфере установления, введения и взимания налогов и сборов с юридических и физических лиц в государственные и местные (муниципальные) денежные фонды, выражающие его сущность и социальное назначение в обществе⁵.

¹ См.: Запорожская Л.В. Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2004. С. 47.

² См.: Бабаев В.К., Бабаев С.В. Функции современного Российского государства: учебное пособие. Н. Новгород, 2001. С. 32.

³ См.: Там же. С. 32.

⁴ См.: Байтин М.И., Сенякин И.Н. Теория государства и права. Саратов, 1995. С. 57.

⁵ См.: Запорожская Л.В. Указ. раб. С. 56.

Взимание – установленный налоговым законодательством порядок уплаты и взыскания налогов, а взыскание налога – принудительное взимание налога с налогоплательщика¹. Данные определения позволяют сделать вывод о том, что взимание может осуществляться с применением принудительных мер, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате в данном случае речь пойдет о принудительном взыскании и взимании без применения принудительных мер, то есть получении средств от плательщика в процессе добровольного исполнения им денежного обязательства.

Таким образом, на основании изложенного можно сформулировать 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.

Исследуя соотношение понятий «уплата» и «взыскание», следует обратить внимание еще на один критерий, отличающий их друг от друга.

Уплата таможенных пошлин, налогов подразумевает осуществление действий по погашению долга со стороны плательщика, а при взыскании такие действия исходят непосредственно от таможенного органа. Таким образом, уплата и взыскание отличаются по субъекту, непосредственно осуществляющему действия, направленные на погашение долга по уплате таможенных пошлин, налогов.

Итак, термины «уплата», «взимание» и «взыскание», используемые в таможенном законодательстве, имеют как общие, так и отличительные черты. Общая цель данных действий – обеспечение своевременного и полного поступления таможенных платежей в бюджет. Независимо от того, уплачены таможенные пошлины, налоги добровольно или взысканы принудительно, цель единая – пополнение государственной казны.

¹ См.: *Самтарова Н.А.* Указ. раб. С. 194.

Отличие данных понятий проявляется при рассмотрении вопроса о том, как была выполнена обязанность по уплате платежей: добровольно или принудительно, а также с учетом того, от кого непосредственно исходила инициатива по уплате (от плательщика или от уполномоченного органа).

Таким образом, термины «уплата», «взимание» и «взыскание» таможенных платежей тесно взаимосвязаны. Из изложенного становится понятно, что взимание представляет собой наиболее широкое понятие, включающее в себя как получение таможенными (налоговыми) органами таможенных платежей в случае их добровольной уплаты (то есть добровольное исполнение обязанности по возмещению долга), так и принудительное взыскание (возможность применения мер принуждения при неисполнении обязанности по уплате добровольно).

1.3. Правовые принципы и правила уплаты таможенных платежей

Учитывая важное значение таможенных платежей как источника пополнения федерального бюджета, считаем целесообразным обратить внимание на вопрос об основных принципах и правилах уплаты таможенных платежей. Их четкое формулирование и законодательное закрепление является необходимым условием эффективного функционирования нормативной базы, регулирующей порядок уплаты таможенных платежей. Следует отметить, что современным таможенным законодательством данные принципы и правила не закреплены, однако изучение положений ТК ТС показывает, что их смысл все-таки содержится в различных статьях указанного правового акта. Определение основополагающих начал уплаты таможенных платежей представляет собой некоторую основу, установку на то, как именно должен осуществляться этот процесс. Данные принципы и правила играют важную роль в правовом механизме уплаты таможенных платежей.

Характеристика принципов и правил уплаты таможенных платежей невозможна без исследования принципов, на которых базируется процесс уплаты.

Принцип – одна из основных категорий права. Само слово «принцип» восходит к латинскому «*prinzipium*», что означает начало или первоначало. В русском языке понятие «принципа» трактуется как основное исходное положение какой-либо теории, учения, науки¹. В правовой науке принципы принято рассматривать как основополагающие идеи, установки², убеждения³. Принцип – первоначало, исходный пункт, предпосылка какой-либо теории, концепции. Р.З. Лившиц определяет, что «принципы охватывают всю правовую материю – и идеи, и нормы, и отношения – и придают ей логичность, последовательность, сбалансированность»⁴.

Для более детального исследования данного вопроса обратимся к характеристике термина «принцип права». Дефиниций принципов права в литературе существует множество.

О. Фомина под термином «принцип права» понимает либо наиболее общие нормы права, либо принципы-идеи⁵.

По своей правовой природе принципы права представляют собой социально обусловленную категорию. В связи с этим считаем возможным согласиться с мнением В.Н. Хропанюка, который при характеристике принципов права делает акцент на их социальное предназначение. По его мнению, в принципах права отражаются главные свойства и особенности права, придающие им качество государственного регулятора меры свободы и справедливости в общественных отношениях. Руководствуясь принципами права, государство обеспечивает социально-экономические, политические и личные права и свободы граждан, гарантирует выполнение ими юридических обязанностей⁶. В рамках вопроса об уплате и взыскании таможенных платежей четкое форму-

¹ См.: Ожегов С.И. Словарь русского языка. М., 1987. С. 409.

² См.: Байтин М.И. О принципах и функциях права: новые моменты // Правоведение. 2000. № 3. С. 4.

³ См.: Байниязова З.С. Принципы правовой системы России: проблемы теории и практики / под ред. В.Н. Синюкова. Саратов, 2006. С. 9–22.

⁴ Лившиц Р.З. Теория права: учебник. М., 1994. С. 195–196.

⁵ См.: Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. 1995. № 5. С. 131.

⁶ См.: Хропанюк В.Н. Теория государства и права: учебное пособие для высших учебных заведений / под ред. В.Г. Стрекозова. М., 1996. С. 215–218.

лирование базовых принципов служит основой для добросовестного исполнения плательщиками своих обязанностей по уплате, что в свою очередь способствует своевременному пополнению государственного бюджета.

Аналогичной точки зрения придерживается Р.А. Ромашов, который рассматривает принципы права в качестве социального регулятора¹.

Д.А. Смирнов определяет принципы права как отправные начала, руководящие положения, составляющие главное содержание права, обладающие императивностью и общезначимостью, направляющие и синхронизирующие весь механизм правового регулирования общественных отношений². Он отмечает, что принципы служат своеобразной призмой, через которую необходимо рассматривать все изменения и дополнения, вносимые в действующие нормы на предмет их своевременности, необходимости и целесообразности³.

На наш взгляд, представляет интерес позиция П.Е. Недбайло, который предлагает рассматривать принципы права как взаимосвязь объективных и субъективных свойств данного конкретного общества. Так, принципы права отражают его объективные свойства, обусловленные закономерностями развития данного общества, всей гаммой исторически присущих ему интересов, потребностей, противоречий, компромиссов различных слоев, классов, групп населения. С другой стороны, автор акцентирует внимание на том, что в принципах права воплощается его субъективное восприятие членами общества, их нравственные и правовые взгляды, чувства, требования, выражаемые в различных теориях, направлениях правосознания⁴.

¹ См.: Увайсаев Б.З. Принципы налогового права в системе принципов российского права (теоретико-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2005. С. 19.

² См.: Смирнов Д.А. Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 13.

³ См.: Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 4.

⁴ См.: Недбайло П.Е. Объективное и субъективное в праве (к итогам дискуссии) // Правоведение. 1974. № 1. С. 19.

Из вышеизложенного следует, что принципы права играют важную роль в механизме правотворчества и правоприменения. Так, по мнению А.Н. Чуракова, в правовой системе принципы права выполняют следующие функции:

- 1) выступают ориентиром для законодателя при создании норм-правил поведения;
- 2) обеспечивают единообразие правоприменительной практики;
- 3) облегчают процесс толкования права¹.

Отметим, что в налоговом и таможенном законодательстве закрепляются принципы, имеющие первостепенное значение для данных отраслей. Так, например, Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»² в ст. 11 определяет принципы деятельности таможенных органов РФ, а НК РФ – общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации и т.д.

По мнению А.Л. Захарова, «назначение» принципов права заключается в том, что они:

- 1) позволяют уяснить смысл законодательства;
- 2) служат основой объединения отдельных норм в единую систему норм отрасли права;
- 3) восполняют пробелы в законодательстве и т.д.³

Деятельность судебных органов также строится на принципах права. Так, например, основными принципами деятельности Конституционного Суда РФ являются независимость, коллегиальность, гласность, состязательность и равноправие сторон. Помимо этого, необходимо обратить внимание на то, что в ходе рассмотрения дел Конституционный Суд РФ также обращается к принципам права. Так, например, в Конституционный Суд РФ обратился гражданин с жалобой об оспаривании конституционности положений

¹ См.: Чураков А.Н. Принципы юридической ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 12.

² Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 48. Ст. 6252.

³ См.: Захаров А.Л. Межотраслевые принципы права: дис. ... канд. юрид. наук. Самара, 2003. С. 61.

п. 1 ст. 370 ТК ТС. Конституционный Суд РФ, изучив материалы, не нашел оснований для принятия данной жалобы к рассмотрению. В качестве аргументов, приведенных Судом, выдвигался тот факт, что содержащееся в п. 1 ст. 370 ТК ТС положение основано на общеправовом принципе «закон обратной силы не имеет», что корреспондирует правовым позициям Конституционного Суда РФ о недопустимости придания обратной силы нормативному регулированию, ухудшающему положение граждан¹.

Определением Конституционного Суда РФ установлено, что при осуществлении налогового регулирования законодатель связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости, равенства всех перед законом и судом, соразмерности².

В функциональном аспекте принципы права выступают, с одной стороны, исходными началами правового регулирования, обеспечивающими согласованность и эффективность системы юридических норм, а с другой – непосредственными регуляторами поведения участников общественных отношений при проблемности и противоречивости³.

Принципы права представляют собой вектор государственной политики в области развития той или иной отрасли права. В.А. Парыгина и А.А. Тедеев отмечают, что специфика принципов права всегда определяется характером тех общественных отношений, на которых базируется определенная система права. В принципах права отражаются свойства и особенности права, придающие ему качество государственного регулятора меры свободы и справедливости в общественных отношениях⁴.

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 19 июня 2012 г. № 1255-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лукина В.Н. на нарушение его конституционных прав положениями п. 1 ст. 370 Таможенного кодекса Таможенного союза». Доступ к документу из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 17 января 2013 г. № 123-О «По запросу советского районного суда г. Брянска о проверке конституционности абз. 22 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ». Доступ к документу из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

³ См.: *Вагина Н.М.* Принципы публичного права: дис. ... д-ра юрид. наук. Самара, 2004. С. 143.

⁴ См.: *Хропанюк В.Н.* Теория государства и права: учебное пособие. М., 1995. С. 91.

Принципы права представляют собой связующее звено между закономерностями развития и функционирования общества и правовой системой, которая адаптируется к интересам и потребностям человека и общества, становится совместимой с ними благодаря принципам¹. Таким образом, принципы права как основные, исходные первоначала играют важную роль в механизме правотворчества и правоприменения. Именно принципы права отражают закономерности развития права, его социальную природу и используются в качестве ориентиров поведения. Формулировка и исследование принципов уплаты таможенных платежей представляется весьма сложной, но необходимой и актуальной задачей. Четкое определение и законодательное закрепление данных принципов, несомненно, окажет положительное влияние на процесс взимания таможенных платежей. От того, насколько четко сформулированы данные принципы, зависит своевременное и полное пополнение бюджета государства, а также эффективность применения законодательства в данной сфере.

Рассмотрение вопроса о принципах уплаты таможенных платежей невозможно без характеристики принципов финансового и налогового права, лежащих в основе финансово-правового регулирования их уплаты и взимания.

Так, в основе финансовой деятельности государства и муниципальных образований также лежат определенные исходные начала, отражающие специфику данного вида государственной деятельности². Принципы отечественного финансового права впервые были сформулированы Е.А. Ровинским в качестве принципов финансовой деятельности государства³.

К числу принципов финансового права можно отнести следующие: плановость и законность финансовой деятельности; единство финансовой политики и денежной системы; гласность в финансовой деятельности госу-

¹ См.: Увайсаев Б.З. Указ. раб. С. 22.

² См.: Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 35.

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

дарства и органов местного самоуправления; федерализм и равноправие субъектов РФ в области финансовой деятельности государства; распределение функций в области финансовой деятельности на основе разделения законодательной (представительной) и исполнительной властей и т.д. Содержание указанных принципов основано на положениях Конституции РФ, как общих, так и относящихся именно к финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Из этого следует, что в принципах финансового права отражаются и конкретизируются общеправовые принципы. Отметим, что на основе данных принципов действуют принципы его подотраслей и институтов с соответствующей конкретизацией. В связи с тем, что к числу таможенных платежей относятся налоги, а налоговое право является подотраслью финансового права, закрепляющего основные принципы финансовой деятельности государства, необходимо обратить внимание на принципы налогового права.

Так, Н.И. Химичева считает, что на налоговое право, как и на другие подразделения финансового права, распространяются общие положения и принципы финансового права, вытекающие из Конституции РФ¹.

К числу принципов налогового права следует отнести принцип всеобщности налогообложения, принцип равенства налогообложения, принцип соразмерности налогообложения, принцип справедливости налогообложения, принцип платежеспособности и т.д.

Учитывая, что уплата таможенных платежей является частью финансовой деятельности государства, а к числу таможенных платежей относятся не только пошлины, но и налоги, считаем необходимым сформулировать вывод о том, что процесс уплаты таможенных платежей базируется на общеправовых принципах, а также отраслевых принципах финансового, налогового права. Однако следует отметить, что в рамках каждой отрасли права принято выделять отдельные институты, то есть узкий круг отношений, урегулированных отдельной группой норм и построенных на собственных, характер-

¹ См.: Химичева Н.И. Налоговое право: учебник. М., 1997. С. 45.

ных лишь для данного института, принципах. Так, например, в налоговом праве принято выделять следующие принципы институтов: недопустимость двойного налогообложения, фискальность налогообложения, ограничение по продолжительности применения мер налогового контроля и т.д. основополагающие начала уплаты таможенных платежей, как представляется, должны включать как непосредственно правовые принципы, так и правила их уплаты, поскольку именно они являются фундаментом, на котором в последующем и будет строиться порядок уплаты таможенных платежей.

В связи со значимостью института таможенных платежей в системе финансового и таможенного права считаем целесообразным сформулировать следующие основные принципы и правила уплаты таможенных платежей:

1) *обязательность уплаты таможенных платежей*. Данный принцип является своеобразным отражением конституционной нормы, закрепленной ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Однако формулировка принципа обязательности уплаты таможенных платежей выступает конкретизирующей нормой, определяющей, что обязанность по уплате таможенных платежей возникает в определенной сфере и при наличии определенных условий, а именно в сфере таможенного дела при перемещении товаров через таможенную (государственную) границу;

2) *единство системы таможенных платежей, подлежащих уплате на единой таможенной территории ТС*. При рассмотрении указанного принципа необходимо обратить внимание на то, что уплата отдельных видов таможенных платежей осуществляется при перемещении товаров как через таможенную границу ТС, так и государственную границу внутри ТС. Данное правило в рамках рассматриваемого принципа распространяет свое действие только на определенный вид таможенных платежей – НДС и акцизы. Необходимо отметить, что суть данного принципа заключается в том, что эти косвенные налоги подлежат уплате при перемещении товаров через таможенную границу ТС, а также при перемещении товаров внутри ТС с территории од-

ного государства-члена на территорию другого государства-члена ТС, то есть при перемещении товаров через государственную границу. Следует отметить, что действие данного правила не распространяется на иные виды таможенных платежей. Так, уплата таможенных пошлин осуществляется только при перемещении товаров через границу ТС, в рамках единой таможенной территории таможенные пошлины не уплачиваются;

3) *администрирование таможенных платежей таможенными и налоговыми органами*¹. Под администрированием следует понимать деятельность уполномоченных органов, направленную на организацию контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты таможенных платежей². По общему правилу уплата таможенных платежей осуществляется плательщиками в таможенный орган. Однако уплата НДС и акцизов при перемещении товаров в пределах территории ТС осуществляется в налоговые органы. С.А. Хапилин отмечает, что цель администрирования таможенных платежей заключается в повышении устойчивости бюджетной системы. К числу основных задач, необходимых для достижения указанной цели, относятся: обеспечение полноты и своевременности уплаты таможенных платежей, выявление сокрытой налоговой базы и недостоверной информации при расчете участниками ВЭД таможенных платежей, совершенствование мер обеспечения уплаты таможенных платежей и развитию взаимодействия с участниками ВЭД по вопросам порядка уплаты таможенных платежей³;

4) *соблюдение сроков уплаты таможенных платежей*. Уплата таможенных пошлин, налогов должна осуществляться в сроки, установленные ТК ТС, национальным законодательством и международными соглашениями государств-членов ТС. В рамках данного начала необходимо отметить, что при

¹ Подробнее вопрос о взимании косвенных налогов налоговыми органами будет рассмотрен в параграфе 2.3 диссертации.

² См.: *Чуватова И.С.* Совершенствование деятельности таможенных органов по администрированию таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2011. С. 4.

³ См.: *Хапилин С.А.* Механизм администрирования таможенных платежей и его роль в формировании доходов федерального бюджета: дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2008. С. 25.

наличии оснований законодателем предусмотрена возможность изменения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов. Изменение сроков уплаты осуществляется в форме отсрочки и рассрочки. Реализация правила соблюдения сроков уплаты таможенных платежей может рассматриваться как гарантия своевременного и полного поступления денежных средств в государственный бюджет;

5) *соблюдение порядка и формы уплаты таможенных платежей.* Статьей 84 ТС ТК предусмотрено, что таможенные пошлины, налоги уплачиваются в государстве-члене ТС, таможенный орган которого осуществил выпуск товаров. Порядок уплаты и распределения ввозных таможенных пошлин регламентируется положениями соглашения¹ стран-участниц ТС. Ввозные таможенные пошлины подлежат уплате на единый счет уполномоченного органа, после чего суммы уплаченных ввозных пошлин подлежат распределению на основании нормативов, установленных в рамках государств-членов ТС. Порядок уплаты вывозных таможенных пошлин определяется международным договором². Формы уплаты таможенных пошлин, налогов определяются национальным законодательством государства-члена, на территории которого они подлежат уплате. Соблюдение порядка и формы уплаты таможенных платежей основывается на взаимодействии положений национального и международного законодательства стран-участниц ТС. Применение данного правила обеспечивает не только соблюдение порядка уплаты таможенных платежей, но и качественное взаимодействие органов власти стран ТС (например, в ходе распределения ввозных пошлин, формирования сводного перечня ставок вывозных пошлин в отношении третьих стран и др.).

¹ См.: Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) (заключено в г. Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.) // СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4990.

² См.: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

б) *обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов.* Возможность применения мер, обеспечивающих уплату таможенных пошлин, налогов, представляет собой гарантию исполнения юридических обязанностей, составляющих содержание таможенных правоотношений. Е.П. Коваленко отмечает, что цель таможенного обеспечения состоит в установлении гарантий надлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных платежей. В качестве таких гарантий выступает установление реального имущественного обеспечения, за счет которого в случае неисполнения лицом обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган может в публичных интересах взыскать их в бюджетную систему государства¹. Способы обеспечения обязанности по уплате таможенных платежей, установленные ст. 86 ТК ТС, представляют собой индивидуально-правовые гарантии формирования у плательщика имущественной заинтересованности в надлежащем исполнении своих обязанностей². Н.Ю. Рассказова считает, что в силу своей объективной природы меры обеспечения обязанности по уплате таможенных платежей направлены не на склонение должника к исполнению обязательства, а на защиту кредитора от неисполнения. Защита при этом обеспечивается с помощью создания дополнительного источника исполнения основного обязательства³. На наш взгляд, обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов служит гарантией исполнения обязанности по уплате таможенных платежей;

в) *возможность использования льгот при уплате таможенных платежей.* Льготы по уплате таможенных платежей выступают разнообразно правовых льгот, то есть юридических средств, благодаря которым обеспечивается режим благоприятствования для удовлетворения интересов

¹ См.: Коваленко Е.П. Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 56.

² См.: Комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза / под ред. А.Н. Козырина. РФ. URL: <http://www.brokert.ru/material/tk-ts-obespechenie-uplaty-poschlin> (дата обращения: 13.05.2014).

³ См.: Рассказова Н.Ю. Вопросы общей теории обеспечительных обязательств // Правоведение. 2004. № 4. С. 59.

и потребностей субъектов¹. ТК ТС закрепляет следующие виды льгот: тарифные преференции; тарифные льготы (льготы по уплате таможенных пошлин), льготы по уплате налогов, льготы по уплате таможенных сборов. Возможность применения указанных льгот выступает важной составляющей взаимоотношений таможенных органов и других участников ВЭД. Данное правило имеет своей целью устранение неравенства отдельных категорий субъектов, создание благоприятных, доступных условий для участия лиц во внешней торговле товарами. С помощью льгот законодатель ориентирует субъекта ВЭД на законопослушное поведение, поощряет ввоз (вывоз) определенных категории товаров, благоприятно влияющих на развитие экономики страны, стремится к реализации режима наибольшего благоприятствования и т.д. Предоставление льготы стимулирует развитие внешнеэкономических связей, осуществление торговой политики. И.С. Кочубей считает, что льготы, применяемые в отношении таможенных платежей, следует именовать финансово-правовыми льготами в области таможенного дела и понимать под ними законодательно установленные преимущества физических и юридических лиц по уплате таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов в отношении отдельных категорий товаров, перемещаемых через таможенную границу². Реализация вышеуказанного начала имеет положительное значение как для отдельного субъекта ВЭД, которому предоставляется льгота, так и для государства в целом. Институт льгот – серьезный фактор, влияющий на экономическое состояние налогоплательщиков и формирование бюджета³.

8) *возможность возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм.* Главой 13 ТК ТС регламентируется возврат излишне уплаченных (излишне

¹ См.: Морозова И.С. Правовые льготы: учебное пособие / под ред. А.В. Малько. Саратов, 2004. С. 6.

² См.: Кочубей И.С. Правовое регулирование льгот в области таможенного дела: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 122.

³ См.: Зарипов В.М. Правовое регулирование налоговых льгот: постановка проблемы // Российское правовое государство: итоги формирования и перспективы развития: материалы научно-практической конференции: в 5 ч. Ч. 4: Финансовое право / под ред. Ю.Н. Старилова. Воронеж, 2004. С. 41.

взысканных) сумм таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств (денег). Суть данного правила заключается в том, что излишне уплаченные (излишне взысканные) суммы таможенных пошлин, налогов подлежат возврату. Решение о возврате принимает таможенный орган на основании заявления плательщика и прилагаемых к нему документов. Возврат излишне уплаченных (излишне взысканных сумм) осуществляется не позднее трех лет со дня их уплаты либо взыскания. Реализация указанного правила является выражением принципа справедливости, в данном случае государство гарантирует возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм, по праву принадлежащих плательщику.

Таким образом, на основании изложенного можно сделать вывод, что принципы и правила уплаты таможенных платежей носят финансово-правовой характер, так как уплата осуществляется в таможенные и налоговые органы, являющиеся субъектами финансового права. К тому же уплата таможенных платежей, наряду с уплатой иных обязательных платежей, характеризует содержание стадии формирования денежных фондов государства.

ГЛАВА 2. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ И ВЗИМАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ: ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПРИМЕНЕНИЯ

2.1. Финансово-правовое регулирование исчисления таможенных платежей

Таможенные платежи являются не только важным источником формирования доходной части бюджета, но и регулятором участия государств в системе внешнеэкономических связей. Уплата таможенных платежей служит одним из условий перемещения товаров через таможенную границу ТС. Учитывая немаловажное значение таможенных платежей, актуальным становится вопрос о законодательном закреплении основ их исчисления, уплаты и принудительного взыскания.

Следует отметить, что уплата не может быть рассмотрена без предварительной характеристики исчисления таможенных платежей. Именно поэтому считаем необходимым начать рассмотрение вопроса о финансово-правовом регулировании уплаты и взимания таможенных платежей с основ их исчисления.

Перемещаемые через таможенную границу товары выступают объектом обложения таможенными пошлинами, налогами. В соответствии со ст. 76 ТК ТС исчисление таможенных пошлин, налогов по общему правилу является обязанностью их плательщика. Однако есть случаи, когда исчисление осуществляется таможенным органом, например, в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях без подачи декларации, а также таможенных сборов в отношении товаров для личного пользования и при принудительном взыскании таможенных платежей.

Суммы таможенных пошлин, налогов исчисляются в валюте государства-члена ТС, таможенному органу которого подана таможенная декларация, за исключением случаев, предусмотренных международными договора-

ми. Немаловажное значение приобретает вопрос о том, что достаточно продолжительное время между странами-участниками идет обсуждение вопроса о возможности и необходимости введения единой валюты в рамках ТС, а также о том, какая именно валюта может рассматриваться в качестве таковой. В настоящее время обсуждаются два претендента на роль единой валюты: алтын и российский рубль. С одной стороны, введение единой валюты представляет собой серьезный шаг на пути формирования единого экономического и валютного пространства между странами ТС. Введение алтына (или какой-либо иной валюты ТС) может стать хорошей основой для развития внутренней торговли в рамках стран-участниц ТС. Однако следует учитывать и тот факт, что процесс ее введения в оборот, налаживание механизма выпуска денежных знаков, процесс перехода на новую валюту может занять весьма продолжительный период времени. Введение единой валюты – процесс, который носит не только экономический, но и политический характер, что, несомненно, повлечет за собой ряд перемен во всех сферах жизнедеятельности государства и общества. Необходимо определиться в вопросе о том, какое место новая валюта сможет занимать, станет валютой лишь для взаиморасчетов между странами ТС или будут предприняты попытки сделать ее конкурентоспособной с мировыми валютами. В связи с этим представляет интерес и вопрос и о курсе новой валюты относительно доллара и евро. С другой стороны, вызывает сомнение конституционность предполагаемых нововведений. Конституция РФ в ч. 1 ст. 75 закрепляет, что «денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются».

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что введение единой валюты ТС невозможно без внесения изменений в Конституцию РФ. Даже в случае, если единой валютой ТС станет не алтын, а российский рубль, то внесение изменений в Конституцию все равно неизбежно, так как необходимо закрепить рубль не как валюту Российской Федерации, а как валюту ТС. К тому же на данном этапе установлено, что эмиссия российского рубля

осуществляется исключительно ЦБ РФ. Возникает вопрос о том, какой орган сможет осуществлять эмиссию наличных денег в случае утверждения российской валюты в качестве единой в рамках ТС.

На сегодняшний день трудно оценить перспективы данного решения. Думается, что процесс введения единой валюты, представляет собой вопрос, имеющий, глобальные последствия не только для ТС, но и мировой экономики в целом.

Определение суммы таможенных пошлин осуществляется на основе применения базы для исчисления и соответствующего вида ставки таможенных пошлин. Согласно ч. 2 ст. 75 ТК ТС в качестве базы для исчисления выступает таможенная стоимость перемещаемых товаров и (или) их физическая характеристика (количество, масса, объем и др.).

Понятие «таможенная стоимость» имеет глубокое содержание, сложную структуру и двойственную природу: экономическую (стоимостной показатель, величина, используемая в качестве налоговой базы при исчислении таможенных платежей) и правовую (таможенно-правовая категория, характеризующая товар как предмет публично-правовых отношений)¹. А.В. Деточка отмечает, что в основе таможенной стоимости лежат понятия «стоимость товара» и «цена внешнеторговой сделки». При этом под стоимостью следует понимать воплощенный и овеществленный в товаре общественный труд товаропроизводителя. Цена товара как экономическая категория представляет денежное выражение стоимости, то есть величины затраченного на производство товара общественно необходимого рабочего времени². Д.А. Чемакин определяется таможенную стоимость как стоимость, которая используется в качестве исходной расчетной базы (основы) для исчисления адвалорных таможенных платежей³.

¹ См.: *Стрижова О.А.* Правовое регулирование таможенной стоимости: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 4.

² См.: *Деточка А.В.* Совершенствование механизма взаимодействия таможенных и налоговых органов при контроле таможенной стоимости в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 10.

³ См.: *Чемакин Д.А.* Формирование рыночной конъюнктуры в системе предпринимательства на основе оценки таможенной стоимости товара: дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2004. С. 10.

Нельзя не согласиться с мнением автора, что основное предназначение таможенной стоимости состоит в том, что таможенная стоимость выступает в качестве основы (базы) для расчета таможенных платежей. М.В. Калинин таможенную стоимость ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров определяет как сумму затрат на приобретение товаров и их доставки до пункта ввоза на таможенную территорию Российской Федерации¹.

О.А. Стрижова выделяет следующие признаки таможенной стоимости:

- 1) представляет собой разновидность стоимости товара или его стоимостной показатель;
- 2) выступает в качестве базы для исчисления таможенных платежей;
- 3) сопоставима с различными стоимостными характеристиками товара (например, себестоимость, рыночная стоимость и др.), но при этом не тождественна им;
- 4) является результатом таможенной оценки;
- 5) представляет собой условный показатель, базируется на цене товара согласно внешнеэкономической сделке, но не сводится к ней, а формируется под влиянием ряда иных факторов (экономических, политических и др.)².

Изложенное позволяет сформулировать следующее определение: *таможенная стоимость – стоимостной показатель товара, представляющий собой основу для исчисления таможенных платежей и выраженный в конкретном числовом показателе.*

В связи с тем, что в соответствии со ст. 64 ТК ТС таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию ТС, определяется в соответствии с международным договором государств-членов ТС, а вывозимых с таможенной территории ТС в соответствии с законодательством государства-члена ТС, считаем возможным закрепить указанное выше определение таможенной стоимости в ст. 64 ТК ТС, устанавливающей общие

¹ См.: Калинин М.В. Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 117.

² См.: Стрижова О.А. Указ. раб. С. 28–32.

положения о таможенной стоимости. К тому же ТК ТС представляет собой акт «союзного» законодательства, содержащего в себе отсылочные нормы на международные договоры и национальное законодательство государств-членов, что подтверждает правильность закрепления данного определения именно в нормах ТК ТС.

Следует отметить, что в процессе определения таможенной стоимости товаров нередко возникают спорные ситуации. Наиболее ярко проблемы, связанные с определением таможенной стоимости товаров, проявляются в судебной практике. Так, ООО «Фирма «ДАКО» на основании внешнеторгового контракта, заключенного с другой компанией, ввезло на территорию ТС фасадную плитку в таможенном отношении по декларации. При декларировании данного товара общество использовало метод определения его таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Таможня приняла решение о корректировке таможенной стоимости в связи с тем, что ею выявлены риски недостоверного декларирования таможенной стоимости. В целях ускорения процесса выпуска товара общество согласилось с корректировкой таможенной стоимости, однако позже обратилось в суд. Суд первой инстанции отказал обществу в признании решения таможни недействительным и пришел к выводу о том, что корректировка таможенной стоимости была произведена обществом добровольно, а также им не были предоставлены дополнительные документы, из чего следует, что таможня вправе принять решение о корректировке. Судом апелляционной инстанции решение суда первой инстанции было отменено.

Суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции, оставив в силе решение суда первой инстанции. Президиум Высшего Арбитражного суда РФ¹ занял позицию апелляционного суда, указав на то, что в рассматриваемом случае таможня не доказала, что предоставленные обществом сведения не являются недостаточными или недостоверными. Также Президиум отмечает, что факт самостоятельной корректи-

¹ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 марта 2013 г. № 13328/12. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

ровки обществом таможенной стоимости не препятствует в реализации права на оспаривание решения таможни о такой корректировке.

Определение таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу ТС при их ввозе в Российскую Федерацию, осуществляется в соответствии с Соглашением стран-участниц от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза»¹. Сведения, относящиеся к определению таможенной стоимости, должны основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. Анализ судебной практики показывает, что в большинстве случаев при определении таможенной стоимости декларант предоставляет сведения, а также документацию и считает их достаточными, при этом таможенные органы зачастую считают иначе. Из этого следует, что ключевую роль при определении таможенной стоимости товаров играет информация, от достоверности которой зависит решение таможенных органов о соответствии или несоответствии задекларированной таможенной стоимости товаров. Для определения таможенной стоимости используется ряд методов, определенных в вышеуказанном Соглашении. К их числу относятся, например, метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами, метод по стоимости сделки с идентичными товарами, метод по стоимости сделки с однородными товарами и др.

Определение таможенной стоимости товаров, подлежащих вывозу с таможенной территории ТС, определяется в соответствии с законодательством государств-членов ТС. Так, в Российской Федерации Постановлением Правительства от 6 марта 2012 г. утверждены правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с территории Российской Федерации².

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» // СЗ РФ. 2012. № 32. Ст. 4471.

² См.: Постановление Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 12. Ст. 1415.

Отметим, что основой для определения таможенной стоимости вывозимых товаров должна быть их в максимально возможной степени стоимость сделки с этими товарами. В данном случае таможенной стоимостью вывозимых товаров является стоимость сделки с ними, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на вывоз из Российской Федерации в страну назначения.

Как уже отмечалось, помимо расчетной базы, неотъемлемым элементом исчисления таможенных пошлин является ставка. Определение ставки, подлежащей применению, зависит от вида пошлины (ввозная–вывозная). Так, для исчисления ввозной таможенной пошлины подлежат применению ставки, установленные Единым таможенным тарифом ТС (далее – ЕТТ ТС). ЕТТ ТС представляет собой свод ставок таможенных пошлин, которые применяются в отношении товаров, ввозимых на единую таможенную территорию ТС из третьих стран. Следует отметить, что товары, ввозимые на территорию ТС, подлежат классификации и систематизации в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности ТС (ТН ВЭД ТС). Основной единицей измерения в ТН ВЭД является килограмм; помимо нее, существует ряд дополнительных единиц измерения (грамм, квадратный метр, штука и др.)¹.

Следует отметить, что, несмотря на введение Единого таможенного тарифа, международным законодательством государств-членов сохранена возможность изменения ставок ввозных таможенных пошлин в одностороннем порядке. Так, применение одной из сторон более высокой ставки возможно лишь в том случае, если такая мера служит необходимым условием для развития отрасли экономики. Применение более низкой ставки возможно при наличии острого дефицита товара при условии, если данная мера является необходимым средством удовлетворения социально значимых потребностей

¹ См.: Решение совета Евразийской экономической комиссии от 16 июля 2012 г. № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза». URL: <http://www.eurasiancommission.org/docs/Download.aspx?IsDlg=0&ID=84&print=1> (дата обращения: 22.04.2014).

населения и производства¹. Думается, что данное исключение об изменении ставок в одностороннем порядке выступает проявлением демократизма и направлено в первую очередь на обеспечение интересов и поддержания экономики каждого из государств-членов ТС.

Каждое государство представляет собой самостоятельный и специфический организм, с характерными особенностями экономики, политики, социальной сферы и т.д., именно поэтому возможность применения более низкой или более высокой ставки в исключительных случаях способствует поддержанию и обеспечению стабильности финансовой сферы и как следствие – функционирования всей государственной системы в целом.

Необходимо указать, что с 23 августа 2012 г. в связи со вступлением России во Всемирную торговую организацию (ВТО) в стране были снижены ставки пошлин на импорт некоторых видов продовольственных и иных товаров. Минфин сообщил, что снижение ввозных пошлин в связи со вступлением в ВТО приведет к заметному сокращению доходов казны².

Для целей исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств-членов ТС с учетом положений, предусмотренных международными договорами. В соответствии с п. 3 ст. 3 Закона от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (в ред. от 4 марта 2014 г.)³ ставки вывозных таможенных пошлин, а также перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливается Правительством РФ, если иное не установлено ст. 3 указанного Закона. Правительствами стран-участниц ТС было заключено Соглашение от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран»⁴. В рамках

¹ См.: Протокол от 12 декабря 2008 г. «Об условиях и порядке применения в исключительных случаях ставок ввозных таможенных пошлин, отличных от ставок Единого таможенного тарифа» // Российская газета. 2009. 30 нояб.

² См.: Первые шаги в ВТО: снижены пошлины на ввоз продуктов и авто. URL: <http://www.audit-it.ru/news/account/482084.html> (дата обращения: 07.05.2014).

³ См.: Российская газета. 1993. 5 июня; СЗ РФ. 2014. № 10. Ст. 953.

⁴ См.: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран».

данного Соглашения каждая из стран-участниц формирует перечень товаров, поставляемых в государства, не являющиеся участниками Соглашения, в отношении которых применяются вывозные таможенные пошлины с указанием их ставок. После этого Евразийской экономической комиссией (далее – ЕЭК) формируется сводный перечень таких товаров с определением ставок вывозных таможенных пошлин. Цель указанного Соглашения состоит в унификации перечней товаров и ставок вывозных таможенных пошлин.

Считаем важным обратить внимание на тот факт, что, несмотря на стремление стран-участниц к формированию единого перечня товаров, в настоящее время все-таки существует возможность некоторых различий в перечне товаров. Так, Соглашением все же предусмотрена возможность разрешения ситуации, когда товар, произведенный на территории государства одной Стороны, применяющего в отношении этого товара вывозные таможенные пошлины, поставляется в третью страну с территории государства другой Стороны, не применяющего в отношении этого товара вывозные таможенные пошлины или применяющего меньшие ставки вывозных таможенных пошлин, эта другая Сторона обязана обеспечить взыскание вывозных таможенных пошлин по ставкам, действующим в государстве Стороны, на территории которого произведен товар, и указанным в сводном перечне товаров. Как отмечалось выше, по общему правилу стороны не расширяют перечень товаров в одностороннем порядке, за исключением случаев, которые могут предусматриваться отдельными соглашениями Сторон.

В случае, когда одна из Сторон Соглашения вносит изменения в перечень товаров или ставки вывозных таможенных пошлин по согласованию с другими Сторонами, то эта Сторона информирует ЕЭК о планируемых и внесенных изменениях. Данное положение служит своеобразным гарантом в обеспечении формирования единого перечня товаров и ставок в рамках стран-участниц ТС. Именно благодаря этому удастся достигать единообразия и согласованности в рамках данного вопроса между членами ТС. Комиссия в

свою очередь осуществляет корректировку сводного перечня товаров и уведомляет Стороны о внесении в него соответствующих изменений.

Необходимо отметить, что до 2011 г. функции ЕЭК выполняла Комиссия ТС, которая в конце 2011 г. решением Президентов РФ, Республики Беларусь и Республики Казахстан была упразднена. В настоящее время ее полномочия переданы ЕЭК, которая имеет статус национального органа управления и представляет собой постоянно действующий регулирующий орган ТС и Единого экономического пространства. Вывозные таможенные пошлины подлежат уплате на счет Федерального казначейства.

Вступление России в ВТО оказало влияние не только на снижение импортных пошлин, но и экспортных. Свой вклад в сокращение доходов федерального бюджета внесет и снижение фиксированной ставки таможенных сборов за таможенные операции при вывозе товаров¹.

Сумма налогов, подлежащих уплате или взысканию, определяется в соответствии с законодательством государства-члена ТС, на территории которого товар помещается под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт его незаконного перемещения. Исключение составляет лишь случай, когда будет установлено, что товары, помещенные под процедуру таможенного транзита, находятся на территории другого государства-члена ТС, применяются ставки, установленные законодательством этого государства-члена ТС. В Российской Федерации налоговая база и налоговая ставка определяются НК РФ. При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база регламентируется ст. 160 НК РФ. В соответствии со ст. 53 НК РФ под налоговой базой следует понимать стоимостную физическую или иную характеристику объекта налогообложения. При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с НК РФ, таможенным законодательством ТС и

¹ См.: Первые шаги в ВТО: снижены пошлины на ввоз продуктов и авто. URL: <http://www.audit-it.ru/news/account/482084.html> (дата обращения: 07.05.2014).

законодательством РФ о таможенном деле. При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговую базу принято определять как:

- 1) сумму таможенной стоимости этих товаров;
- 2) сумму подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) сумму подлежащих уплате акцизов.

Из изложенного следует, что определение налоговой базы НДС осуществляется из расчета «налог на налог», что не вполне справедливо. Увеличение налоговой базы на сумму таможенной пошлины и акциза отрицает принцип справедливости и однократности налогообложения. Нельзя не согласиться с мнением О.Ю. Бакаевой, которая считает, что базой для исчисления НДС должна служить таможенная стоимость товара, иначе объект налогообложения будет неоправданно высоким, что указывает на несоразмерность ограничения экономических интересов¹. В связи с этим предлагается внести изменения в НК РФ и предложить изложить ч. 1 ст. 160 в следующей редакции:

«При ввозе товаров (за исключением товаров, указанных в пунктах 2 и 4 настоящей статьи и с учетом статей 150 и 151 настоящего Кодекса) на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется как таможенная стоимость этих товаров».

На наш взгляд, определение налоговой базы как таможенной стоимости ввозимых товаров позволит избежать двукратности налогообложения, что служит необходимым условием соблюдения принципа справедливости и однократности налогообложения.

По общему правилу налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с учетом наименования товара,

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 236.

вида и марки. В соответствии с ч. 3 ст. 160 НК РФ в случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации и иных территорий, входящих в ее юрисдикцию, товаров присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары либо в составе партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с территории Российской Федерации в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, то налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. Налоговая база по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации и в соответствии с международным договором не подлежащим налоговому контролю и оформлению, определяется как совокупность затрат на их приобретение, доставку и уплату сумм акцизов.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу налоговой базы. В Российской Федерации налоговая ставка НДС определяется ст. 164 НК РФ. Налогообложение производится по ставке 0%, 10% и 18%. Налогообложение по ставке 0% производится при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта; товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и т.д. Налогообложение по ставке 10% осуществляется при реализации продовольственных товаров, книжной продукции и др. Полный перечень товаров устанавливается п. 2 ст. 164 НК РФ. Ставка 18% применяется при реализации товаров, не предусмотренных для ставки 0% и 10%, то есть в отношении иных товаров. Для определения суммы НДС в составе цены, сформированной с учетом НДС, предусмотрены расчетные ставки налога, которые по сути не являются самостоятельными ставками. Расчетным методом налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки 10% или 18% к налоговой базе, принятой за 100 % и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки¹. Исчисление НДС – это определение суммы налога, подлежащей уп-

¹ См. ст. 164 НК РФ.

лате в бюджет, которое осуществляется на основе метода зачета по счетам. Данный метод основан на выделении в цене товара части добавленной стоимости, поступающей в бюджет в виде налога¹. Определение ставки акцизов осуществляется на основании ст. 193 НК РФ. Ставка акциза устанавливается в зависимости от вида подакцизного товара. Так, например, ставка на спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию в аэрозольной упаковке составляет 0 руб. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре (указанные ставки установлены на 2014–2016 гг.), а налоговая ставка на игристые вина – 25 руб. за 1 л.

Применение ставок таможенных сборов зависит от вида сбора. Так, Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» устанавливает, что для исчисления таможенных сборов за таможенные операции применяются ставки, действующие на день регистрации таможенной декларации; за таможенное сопровождение – ставки, действующие на день регистрации транзитной декларации; за хранение – ставки, действующие в период хранения товаров на складе временного хранения таможенного органа.

Ставки таможенных сборов за таможенные операции устанавливаются Постановлением Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции»². Так, например, за таможенные операции в отношении товаров, таможенная стоимость которых не превышает 200 тыс. руб., ставка таможенного сбора составляет 500 руб., за таможенные операции товаров, таможенная стоимость которых составляет 1200 тыс. руб. – 2 тыс. рублей и т.д. Общий размер таможенных сборов, взимаемых за таможенные операции, ограничивается примерной стоимостью услуг таможенных органов и не может превышать 100 тыс. руб. Следует отметить, что при вывозе из Российской Федерации товаров, не подлежащих

¹ См.: Качур О.В. *Налоги и налогообложение: учебник*. URL: <http://uchebnik.biz/book/1023-nalogi-i-nalogooblozhenie/4--2-osnovnye-ponyatiya-kursa-nalogi-i-nalogooblozhenie.html> (дата обращения: 07.05.2014).

² См.: СЗ РФ. 2005. № 1 (ч. 2). Ст. 108.

обложению вывозными пошлинами, ставки таможенных сборов за таможенные операции не зависят от стоимости данных товаров. Считаем, что данное положение вполне справедливо. Вывозными таможенными пошлинами облагаются лишь отдельные категории товаров, в том числе нефть и газ.

Законодательное закрепление нормы о том, что ставки вывозных пошлин за таможенные операции не зависят от стоимости вывозимых товаров, на наш взгляд, стимулирует увеличение объема вывозимых с таможенной территории ТС товаров. Аналогичное правило применимо и при декларировании товаров с подачей временной таможенной декларации. В соответствии со ст. 4 ТК ТС таможенные операции представляют собой действия, совершаемые лицами и таможенными органами в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства ТС. В целом можно сказать, что предназначение данных операций заключается в осуществлении функций контроля и надзора в области таможенного дела. Действия, совершаемые таможенными органами в рамках таможенных операций, осуществляются в целях соблюдения таможенного законодательства, то есть непосредственно связаны с решением задач, стоящих перед таможенными органами, выполнение которых является их прямой должностной обязанностью (например, декларирование товаров, информирование, консультирование и т.д.).

На основании изложенного возникает вопрос о целесообразности и справедливости дополнительного взимания сбора за таможенные операции. На наш взгляд, целесообразным является предложение об отмене сборов за таможенные операции, так как осуществление данных функций – непосредственная обязанность таможенных органов и взимание дополнительной платы в виде сборов в данном случае вызывает сомнение в его правомерности.

Ставки таможенных сборов за таможенное сопровождение и за хранение на складе временного хранения устанавливаются ст. 130 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Таможенные сборы за таможенное сопровождение определяются в зависимости от вида сопровождаемого транспортного средства. Так, для автотранспорта и

железнодорожного транспорта размер сбора зависит от протяженности маршрута сопровождения. В случае, если речь идет о сопровождении водного или воздушного судна, законодатель устанавливает фиксированную сумму сбора в размере 20 000 руб. независимо от протяженности маршрута.

Размер таможенных сборов за хранение на складе временного хранения устанавливается на основании весовых характеристик товара и составляет 1 руб. за 100 кг веса товара в день, либо 2 руб. за каждые 100 кг в помещениях, специально приспособленных для хранения отдельных видов товара.

Рассматривая вопрос об исчислении таможенных платежей, следует обратить внимание на то, что исчисление налогов в соответствии со ст. 17 НК РФ является одним из элементов налогообложения. Учитывая тот факт, что к числу таможенных платежей, помимо налогов, относятся таможенные пошлины и сборы, суммы которых также подлежат исчислению до их уплаты, считаем возможным выделить следующие *основные элементы обложения таможенными платежами*:

1) объект обложения таможенными платежами, в качестве которого выступает товар, перемещаемый через таможенную границу ТС. Определение объекта обложения – одно из важнейших элементов, так как от вида товара зависит вид платежа, подлежащего уплате;

2) расчетная база для исчисления таможенных платежей. Различия правовой природы таможенных платежей обусловили наименование базы для их исчисления как расчетной базы. Так, при исчислении таможенных пошлин в качестве базы выступает таможенная стоимость товаров и (или) их физическая характеристика в натуральном выражении, например, количество, масса с учетом его первичной упаковки, которая неотделима от товара до его потребления и в которой товар представляется для розничной продажи, объем или иная характеристика (ст. 75 ТК ТС). При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется как сумма таможенной стоимости товаров, сумма подлежащей уплате таможенной пошлины, сумма подлежащих уплате

акцизов. Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (ст. 160 НК РФ) Необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с п. 2 ст. 160 НК РФ при ввозе на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с нее для переработки соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки.

Базой для исчисления таможенных сборов за таможенные операции выступает таможенная стоимость предоставляемых таможенным органом услуг; за осуществление таможенного сопровождения каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на определенное ст. 130 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» расстояние; в качестве расчетной базы для исчисления сбора за хранение выступает вес товаров, помещенных на склад временного хранения. Таким образом, наиболее удачной формулировкой видится именно такая – расчетная база для исчисления таможенных платежей.

3) ставки таможенных пошлин, налогов, сборов. Для исчисления ввозной таможенной пошлины подлежат применению ставки, установленные ЕТТ ТС. Для целей исчисления вывозных таможенных пошлин применяются ставки, установленные законодательством государств-членов ТС с учетом положений, предусмотренных международными договорами. Ставки налогов определяются положениями национального законодательства стран-участниц ТС. В Российской Федерации ставки НДС закреплены в ст. 164, а сборов – в ст. 193 НК РФ. Ставки таможенных сборов за таможенные операции устанавливаются Постановлением Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенные операции». Ставки таможенных сборов за таможенное сопровождение и за хранение на складе временно-

го хранения определяются ст. 130 Федерального закона «О таможенной регулировании в Российской Федерации»;

4) порядок исчисления таможенных платежей. В соответствии со ст. 76 ТК ТС исчисление таможенных пошлин, налогов осуществляется плательщиками самостоятельно, за исключением случаев, предусмотренных ТК ТС и международными договорами. Так, например, исчисление таможенных платежей производится таможенным органом при применении мер принудительного взыскания неуплаченных сумм таможенных платежей. Отметим, что исчисление сумм таможенных пошлин, налогов в рамках единой таможенной территории ТС осуществляется в валюте того государства – члена ТС, таможенному органу которого была подана таможенная декларация. Исчисление таможенных сборов, так же как и налогов, производится плательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда таможенные органы выставляют требование об уплате и при исчислении таможенных сборов в отношении товаров для личного пользования. При исчислении таможенных сборов применяются положения национального законодательства стран-участниц ТС;

5) порядок и сроки уплаты таможенных платежей.

Порядок уплаты таможенных пошлин, налогов регламентирован положениями ст. 84 ТК ТС. По общему правилу уплата таможенных пошлин, налогов производится таможенному органу, осуществившему выпуск товара, за исключением товаров, выпущенных под таможенную процедуру таможенного транзита. Порядок уплаты вывозных таможенных пошлин регламентируется положениями международного договора государств-членов ТС. Что же касается вопроса о формах уплаты таможенных пошлин, налогов, то в данном случае применяются положения национального законодательства государств-членов ТС. Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов определены положениями ст. 82 ТК ТС. Порядок и формы уплаты таможенных сборов регламентируются положениями национального законодательства стран-участниц ТС. В Российской Федерации данная норма содержится в ст. 128

Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», в то время как сроки определены ст. 127 указанного Закона.

Следует также отметить, что в качестве факультативного элемента обложения таможенными платежами необходимо выделить льготы по уплате таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов. Применение льгот – неотъемлемая составляющая, позволяющая уравнивать субъектов внешнеэкономической деятельности. Г.Г. Пашкова считает, что правовые льготы следует рассматривать в широком и узком смысле слова. Так, в широком смысле под льготами следует понимать улучшение положения субъекта по сравнению со стандартным путем наделяния его дополнительными правомочиями либо путем освобождения от исполнения некоторых обязанностей. В узком смысле льготы представляют собой закрепленное юридическими нормами освобождение субъекта от исполнения части обязанности¹. Что касается вопроса обложения таможенными платежами, то применение льгот проявляется в полном или частичном освобождении от уплаты. Необходимо также отметить, что льготы устанавливаются только в отношении определенных категорий субъектов, а также при наличии оснований, предусмотренных законом.

Помимо названных элементов, необходимо определить и лицо, обязанное осуществить уплату и исчисление таможенных платежей, то есть плательщика. Отметим, что в ст. 17 НК РФ, помимо элементов налогообложения, определяется еще и налогоплательщик, который не включается в состав элементов налогообложения, а занимает обособленное место. Думается, что такой подход вполне справедлив и обоснован. На наш взгляд, плательщик таможенных платежей также занимает обособленное место в системе элементов обложения таможенными платежами. Он не относится к элементам обложения таможенными платежами, а выступает в качестве лица, осуществляющего реализацию элементов обложения (исчисление таможенных платежей, соблюдение порядка, сроков уплаты и др.)

¹ См.: Пашкова Г.Г. Льготы в праве социального обеспечения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 2004. С. 15.

В связи с изложенным, считаем необходимым закрепить в ТК ТС основные элементы обложения таможенными платежами. На наш взгляд, данная норма может содержаться в гл. 9 ТК ТС.

Предлагаем внести в ТК ТС дополнительно статью, посвященную элементам обложения таможенными платежами и изложить ее в следующей редакции:

Статья 70.1 ТК ТС. Элементы обложения таможенными платежами товаров, перемещаемых через таможенную территорию таможенного союза.

1. К числу элементов обложения таможенными платежами относятся: объект обложения таможенными платежами;

расчетная база;

ставка обложения;

порядок исчисления таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;

порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;

2. В необходимых случаях таможенным законодательством ТС могут также предусматриваться льготы по уплате таможенных пошлин, налогов, а также основания для их использования плательщиком таможенных платежей.

3. При обложении таможенными платежами ввозимых на территорию ТС товаров должны быть определены все элементы обложения, а также плательщики таможенных пошлин, налогов, обязанные осуществить их уплату.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что под исчислением таможенных платежей следует понимать действия плательщика или таможенного органа, направленные на расчет суммы уплаты таможенных пошлин, налогов за товары, которые перемещены, перемещаются или будут перемещаться через таможенную границу Таможенного Союза (государственную границу стран-участниц) с учетом их количественных и стоимостных характеристик, страны происхождения, избранной таможенной процедуры, вида товара, а также ставки таможенной пошлины, налога.

2.2. Порядок уплаты таможенных платежей: особенности финансово-правового регулирования

Особенность норм ТК ТС состоит в том, что определение моментов возникновения и прекращения обязанности по уплате таможенных платежей, определение круга лиц, на которых возлагается данная обязанность, сроки уплаты увязаны с заявляемой таможенной процедурой (ст. 81, 161, 166, 172, 197, 211, 214, 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306 и 360 ТК ТС).

В качестве плательщика таможенных пошлин, налогов могут выступать декларант или иные лица, на которых возложена обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов. Данная обязанность может возлагаться на лицо на основании положений ТК ТС, международных договоров государств-членов союза и национального законодательства стран-участниц. Так, например, ст. 1 ТК ТС предусматривает в качестве лица, обязанного уплатить таможенные платежи, перевозчика в случаях, установленных ст. 227 и 228 ТК ТС. Также владелец склада временного хранения в соответствии со ст. 23 ТК ТС обязан уплатить таможенные платежи в случаях, предусмотренных ст. 172 ТК ТС, и т.д.

Как отмечалось выше, плательщики таможенных пошлин, налогов могут определяться международными договорами государств-членов союза. В соответствии с Соглашением от 18 июня 2010 г. между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О свободных складах и таможенной процедуре таможенного склада»¹ в качестве лица, обязанного осуществить уплату, рассматривается владелец свободного склада в случаях, предусмотренных ст. 13 данного Соглашения. Соглашение от 18 июня 2010 г. «Об особенностях таможенных операций в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях»² при недоставке международных почтовых отправлений и товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, вместо международного почтового обмена со-

¹ См.: Бюллетень международных договоров. 2012. № 7.

² См.: Там же.

лидарную ответственность по уплате таможенных платежей перед таможенным органом несет назначенный оператор государства-члена ТС, являющегося страной назначения международных почтовых отправлений.

Плательщики таможенных пошлин, налогов могут определяться и законодательством государств-членов союза. Так, в ч. 3 ст. 276 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» предусмотрено, что в качестве плательщиков могут выступать лица, которым декларант передал во владение и пользование временно ввезенные товары.

Анализ таможенного законодательства как на наднациональном уровне (ТК ТС и международные соглашения стран-участниц), так и на уровне национального законодательства государств-членов показывает, что в качестве плательщиков таможенных пошлин, налогов могут выступать декларант, перевозчик, владелец склада временного хранения, лицо, осуществляющее временное хранение товаров в местах, не являющихся складами временного хранения, владелец таможенного склада и др.

Плательщики таможенных сборов определяются положениями национального законодательства государств-членов ТС. Следует отметить, что определение лица, обязанного осуществить уплату, в Российской Федерации непосредственно зависит от вида сбора. Так, например, плательщики таможенных сборов за таможенные операции и за таможенное сопровождение определяются положениями ст. 114 ТК ТС, то есть в данном случае плательщиками сбора выступают те же лица, которые установлены в качестве возможных плательщиков таможенных пошлин, налогов. В отличие от выше рассмотренного примера, плательщиками таможенных сборов за хранение являются те лица, которые поместили товар на склад временного хранения.

Определение лица, обязанного осуществить уплату таможенных пошлин, налогов, тесно связано с установлением момента возникновения обязанности по уплате, а также заявляемой таможенной процедурой. ТК ТС определяет возникновение обязанности по уплате таможенных платежей в зависимости от совершаемых таможенных операций или заявленной таможенной

процедуры, и в каждый период времени определяет то лицо, на которое такая обязанность возлагается, а также момент наступления данной обязанности.

При незаконном перемещении товаров через таможенную границу моментом возникновения обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин является ввоз этих товаров на территорию ТС, а вывозных таможенных пошлин – вывоз соответственно. Лицами, обязанными осуществить уплату ввозных и вывозных таможенных пошлин, в данном случае законодатель признает тех, кто незаконно перемещает товары, и тех, кто участвует в перемещении таких товаров. При незаконном ввозе товаров обязанность по уплате также может возникнуть и у лиц, которые приобрели в собственность данные товары, но только при условии, что они знали или должны были знать о незаконности ввоза данных товаров (ст. 81 ТК ТС). Отметим, что в этом случае все указанные лица несут солидарную ответственность.

При прибытии товаров на территорию ТС моментом возникновения обязанности по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов признается момент пересечения товарами таможенной границы. В данном случае обязанность по их уплате возлагается на перевозчика (ст. 161 ТК ТС).

При убытии иностранных товаров с таможенной территории моментом возникновения обязанности считается выдача таможенным органом разрешения на убытие данных товаров. Так же, как и при прибытии товаров, уплата таможенных пошлин, налогов в данном случае возлагается на перевозчика. Следует подчеркнуть, что указанная норма определяет не только момент возникновения обязанности, лицо, на которого она возлагается, но и круг товаров (в данном случае речь идет только об иностранных товарах) (ст. 166 ТК ТС).

Исследование норм ТК ТС относительно вопроса об определении момента возникновения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов и определения круга лиц, на которых данная обязанность возлагается, показывает, что момент возникновения обязанности тесно связан с определением лица, на которое эта обязанность будет возложена. Необходимо указать, что при регламентации отдельных таможенных процедур в различные моменты

времени обязанность по уплате возлагается на разных лиц, то есть при одной и той же таможенной процедуре обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает у разных лиц в разные моменты времени. Анализ приведенных норм позволяет рассмотреть вопрос о моменте возникновения и прекращения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов (приложение 1).

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что ТК ТС в каждой из рассмотренных норм четко формулирует и последовательно закрепляет категорию товаров, на которую распространяется действие данной конкретной нормы, лицо, обязанное осуществить уплату и момент возникновения и прекращения обязанности, а также вид платежа, подлежащий уплате.

Немаловажное значение имеет вопрос о порядке и формах уплаты таможенных платежей. Так, по общему правилу уплата таможенных пошлин, налогов осуществляется в государстве-члене ТС, таможенным органом которого был выпущен товар либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Наиболее распространенным обстоятельством является выпуск товара, а факты правомерного поведения являются более распространенными, по сравнению с фактами поведения противоправного. Практика определения государства-члена ТС, на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу, в настоящее время не может считаться окончательно сложившейся. Основным признаком такого государства следует считать нахождение товара, незаконно перемещенного через таможенную границу, на его территории.

Из изложенного следует, что для определения государства-члена ТС, в котором будут подлежать уплате таможенные платежи, необходимо установить одно из следующих обстоятельств: таможенным органом какого государства-члена был выпущен товар или на территории какого государства-члена был выявлен факт его незаконного перемещения.

Следует отметить, что в данном правиле имеется исключение относительно товаров, выпущенных под таможенную процедуру таможенного транзит-

та. В этом случае уплата таможенных пошлин, налогов осуществляется в государстве-члене ТС, таможенный орган которого выпустил товары в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита. Если же товары, выпущенные под данную процедуру, находятся на территории другого государства-члена ТС, то таможенные пошлины, налоги уплачиваются в этом государстве-члене.

Таможенные пошлины, налоги уплачиваются в валюте государства-члена, на территории которого происходит их уплата. В соответствии с п. 1 ст. 75 Конституции РФ денежной единицей (валютой) Российской Федерации является рубль, Казахстана – тенге, а денежной единицей Республики Беларусь – белорусский рубль.

Формы уплаты таможенных пошлин, налогов определяются в соответствии с положениями национального законодательства государства-члена, на территории которого они уплачиваются. Одной из форм уплаты таможенных платежей являются авансовые платежи. Согласно ст. 73 ТК ТС авансовыми платежами признаются денежные средства (деньги), внесенные в счет уплаты предстоящих вывозных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и не идентифицированные плательщиком в разрезе конкретных видов и сумм вывозных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов в отношении конкретных товаров. О юридической природе авансовых платежей в специальной литературе ведется дискуссия. Так, согласно первой точке зрения авансовые платежи представляют собой имущество собственника, переданное государству в заем, в обеспечение исполнения налоговых обязательств¹. Сторонники второй точки зрения утверждают, что авансовые платежи нельзя рассматривать как способ обеспечения налоговых обязательств, поскольку цель их введения – выравнивание поступлений в бюджет².

Считаем возможным согласиться с приведенными позициями лишь в части. Так, по мнению диссертанта, авансовые платежи представляют собой

¹ См.: *Петрова Г.В.* О взыскании в бюджет авансовых платежей по налогу на прибыль // *Право и экономика.* 1997. № 2. С. 35.

² См.: *Налоги и налоговое право: учебник / под ред. А.В. Брызгалина.* М., 1997. С. 131.

имущество собственника, переданное государству, предназначение которого заключается в исполнении платежных обязательств. Рассматривать авансовые платежи как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов не считаем возможным в связи с тем, что их применение является исключительным правом плательщика, которым он может и не воспользоваться. В подтверждение данной точки зрения следует сказать о том, что ст. 86 ТК ТС закрепляет перечень способов обеспечения уплаты, среди которых нет авансовых платежей. Национальным законодательством могут предусматриваться и иные способы обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, однако анализ норм российского таможенного законодательства подтвердил мнение о том, что авансовые платежи не входят в систему способов обеспечения уплаты таможенных платежей. Следует обратить внимание на п. 3 ст. 73 ТК ТС, в котором закрепляется норма о том, что денежные средства, уплаченные в качестве авансовых платежей, являются имуществом лица, внесшего авансовые платежи, и не могут рассматриваться в качестве таможенных платежей либо денежных средств, внесенных в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов до тех пор, пока лицо не сделает распоряжение об этом таможенному органу либо таможенный орган не обратит взыскание на авансовые платежи. На основании изложенного можно сделать вывод о том, что авансовые платежи не являются способом обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, а представляют собой платеж, цель которого состоит в исполнении денежных обязательств.

Не менее интересен и вопрос о том, являются ли авансовые платежи таможенными платежами. В данном случае следует согласиться с мнением М.В. Калинина, который приводит ряд аргументов, подтверждающих тот факт, что авансовые платежи не являются таможенными платежами¹. К числу аргументов, подтверждающих данное мнение, можно отнести следующие:

¹ См.: Калинин М.В. Указ. раб. С. 157.

1) авансовые платежи не предусмотрены ст. 70 ТК ТС, в которой приводится полный перечень таможенных платежей;

2) авансовые платежи не подлежат перечислению в федеральный бюджет;

3) уплата платежей авансом представляет собой лишь способ такой уплаты;

4) уплата платежей авансом возможна лишь в отношении определенных видов таможенных платежей, а именно в счет уплаты предстоящих вывозных таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов;

5) по требованию плательщика таможенный орган информирует плательщика о расходовании таможенных платежей. Отчет представляется в письменной форме в порядке и сроки, определенные законодательством государств-членов ТС. Российским законодательством установлено, что этот срок составляет 30 дней, а предоставление отчета осуществляется за период не более трех лет, предшествующих подаче заявления.

Трансформация авансовых платежей в таможенные происходит лишь в случае, когда плательщик распорядился денежными средствами посредством подачи таможенной декларации или подал заявление об их расходовании¹.

Распоряжением лица, уплатившего авансовые платежи, закон признает следующие действия:

1) представление лицом или другим лицом от его имени таможенной декларации;

2) предоставление заявления на возврат авансовых платежей;

3) совершение иных действий, свидетельствующих о намерении лица распорядиться собственными денежными средствами в качестве таможенных платежей.

В ст. 90 ТК ТС содержатся требования к порядку возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм вывозных (ввозных) таможенных пошлин, налогов, сумм авансовых платежей, сумм обеспечения уплаты таможенных пошлин. Так, возврат (зачет) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм вывозных таможенных пошлин, налогов, сумм авансовых

¹ См.: Калинин М.В. Указ. раб. С. 157.

платежей, сумм обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов осуществляется в порядке и случаях, установленных законодательством государства – члена ТС, в котором произведена уплата и (или) взыскание вывозных таможенных пошлин, налогов, сумм авансовых платежей либо таможенному органу которого представлено обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов с учетом особенностей, установленных международным договором государств-членов ТС. В качестве такого международного договора выступает Соглашение между Правительствами стран-участниц ТС 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)»¹.

В соответствии со ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» излишне уплаченные или излишне взысканные суммы таможенных пошлин, налогов подлежат возврату по решению таможенного органа по заявлению плательщика либо его правопреемника.

Для того чтобы вернуть авансовые платежи, необходимо подать заявление с приложением всех необходимых документов, перечень которых закреплен законом. Заявление о возврате может быть подано лицом, внесшим авансовые платежи (его правопреемником), в течение трех лет со дня последнего распоряжения об использовании авансовых платежей в случае, если указанным лицом распоряжение об использовании авансовых платежей не производилось, указанный срок подачи заявления об их возврате исчисляется со дня поступления денежных средств на счет.

Интересным является тот факт, что по истечении указанного срока невостребованные суммы авансовых платежей учитываются в составе прочих неналоговых доходов федерального бюджета и возврату не подлежат. Для того чтобы понять, насколько справедливо и правомерно данное решение,

¹ Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие) (заключено в г. Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.) // СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4990.

необходимо рассмотреть его с позиции плательщика, а также таможенного органа. С одной стороны, возникает вопрос относительно того факта, что авансовые платежи представляют собой имущество собственника и не могут быть обращены в собственность государства без его согласия. Складывается мнение, что данное положение противоречит нормам, охраняющим собственность. Думается, что в данной ситуации платежи в обязательном порядке, независимо от срока, должны быть возвращены лицу, их уплатившему. Неисполнение этого обязательства вызывает сомнения относительно охраны государством собственности граждан.

С другой стороны, возникает вопрос: как таможенный орган, на счете которого находятся не востребованные платежи, должен распорядиться ими? Таможенные органы со своей стороны совершают все необходимые действия, направленные на предоставление плательщику возможности возврата (зачета) денежных средств. В соответствии с п. 5 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» при выявлении факта излишне уплаченных, излишне взысканных сумм авансовых платежей таможенный орган обязан уведомить об этом плательщика в установленный законом срок. Думается, что обращение не востребованных сумм авансовых платежей в состав дохода бюджета в данной ситуации является справедливым. Трехлетний срок, установленный для плательщика с целью обращения с заявлением в таможенный орган, представляется вполне достаточным для реализации своего права на зачет или возврат авансовых платежей. Однако сомнение вызывает другой аспект данного вопроса, а именно тот факт, что заявление о возврате излишне уплаченных сумм авансовых платежей должно быть подано в течении трех лет со дня их уплаты или взыскания (ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»). Думается, что данное положение не вполне справедливо, так как лицо, осуществляющее уплату, не знает о том, что уплачивает сумму свыше необходимой. Информация о наличии излишних сумм выявляется таможенным органом позже, о чем и уведомляется плательщик. Иначе говоря, на наш

взгляд, было бы целесообразно исчислять срок на право зачета (возврата) не в течение трех лет со дня уплаты (взыскания), а со дня уведомления плательщика о данном факте.

На основании изложенного считаем возможным предложить внести изменения в ч. 1 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» и изложить ее в следующей редакции:

«Излишне уплаченные или излишне взысканные суммы таможенных пошлин, налогов подлежат возврату по решению таможенного органа по заявлению плательщика (его правопреемника). Указанное заявление и прилагаемые к нему документы подаются в таможенный орган, в котором произведено декларирование товаров, а в случае применения централизованного порядка уплаты таможенных пошлин, налогов в таможенный орган, с которым заключено соглашение о его применении, либо в таможенный орган, которым было произведено взыскание, не позднее трех лет со дня уведомления плательщика о наличии излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм таможенных пошлин, налогов и иных денежных средств».

Подводя итог, можно заключить, что использование авансовых платежей имеет как положительные, так и отрицательные стороны. Положительный момент использования авансовых платежей заключается в том, что облегчается процесс уплаты. Плательщику необходимо лишь сделать распоряжение об этом таможенному органу. Отрицательная сторона проявляется в возможности полностью лишиться принадлежащих денежных средств в виде невостребованных сумм авансовых платежей.

Рассматривая вопрос о порядке и формах уплаты таможенных пошлин, налогов, следует отметить, что ввозные таможенные пошлины, за исключением ввозных таможенных пошлин в отношении товаров для личного пользования, уплачиваются на счет, определенный международным договором государств-членов ТС. Вывозные таможенные пошлины, налоги, а также таможенные пошлины, налоги в отношении товаров для личного пользования уплачиваются на счет Федерального казначейства. В данном случае необхо-

димом обратить внимание на то, что физические лица могут уплатить таможенные пошлины, налоги за товары личного пользования в кассу таможенного органа. В соответствии с п. 14 ст. 116 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» уплата таможенных платежей, авансовых платежей, пеней, процентов, штрафов может осуществляться с применением устройств, предназначенных для совершения операций с использованием электронных средств платежа, без возможности приема (выдачи) наличных денежных средств, а также через платежные терминалы или банкоматы.

Таким образом, порядок уплаты представляет собой сложный процесс, включающий в себя целый ряд элементов, необходимых для его своевременной и правильной реализации.

Для того чтобы исполнить обязанность по уплате, плательщику, необходимо знать: куда, когда, где и как реализовать данную обязанность. На основании вышеизложенного считаем необходимым сформулировать основные элементы порядка уплаты таможенных платежей. Немаловажное значение при реализации этого порядка имеет вопрос об определении лица, обязанного осуществить уплату, то есть плательщика. Однако считаем, что его следует рассматривать обособленно от элементов порядка уплаты, так как он является не элементом порядка уплаты, а лицом, реализующим этот порядок. После того, как плательщик будет установлен, необходимо определить порядок таможенных платежей (когда, как, кому и в какие сроки плательщик должен уплатить платежи). Как уже отмечалось, порядок уплаты включает в себя различные составляющие (элементы), в процессе рассмотрения которых и осуществляется уплата. К числу таких элементов следует отнести следующие:

- 1) момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей. Определение данного момента служит необходимым условием осуществления уплаты, так как именно он является отправной точкой начала реализации порядка уплаты таможенных платежей, до этого момента порядок уплаты не реализуется;

2) вид платежа, подлежащего уплате. При осуществлении уплаты за перемещение товаров через таможенную границу плательщик должен четко понимать, какой вид таможенного платежа он обязан уплатить. В связи с этим важное значение имеет тот факт, что ТК ТС при помещении товара под определенную таможенную процедуру сразу устанавливает и вид платежа как элемента порядка уплаты;

3) определение органа, в который плательщик должен осуществить уплату. Новеллой современного таможенного законодательства является то, что уплата таможенных платежей может осуществляться как в таможенные, так и в налоговые органы (в данном случае речь идет о косвенных налогах в рамках ТС);

4) срок уплаты таможенных платежей. Определение сроков уплаты, их четкое законодательное закрепление, добросовестное и своевременное исполнение плательщиками служит гарантией поступления денежных средств в государственную казну. При реализации порядка уплаты таможенных платежей плательщики должны четко понимать, какими временными рамками они ограничены и в какие сроки должны реализовать обязанность по уплате. Именно поэтому срок является одним из элементов порядка уплаты;

5) форма уплаты таможенных платежей. Порядок уплаты таможенных платежей предполагает определение формы их уплаты. Установление различных вариантов уплаты таможенных платежей (наличная уплата, уплата через банкоматы, на счета таможенных органов и т.п.) является неотъемлемым элементом порядка уплаты, создающим наиболее удобные условия для реализации плательщиком своей обязанности. Анализ российского таможенного законодательства показал наличие еще одной формы уплаты таможенных платежей – с помощью таможенной карты. Таможенная карта представляет собой микропроцессорную банковскую карту. Она эмитируется кредитными организациями (банками-эмитентами) и служит инструментом доступа к счету плательщика таможенных платежей в банке-эмитенте¹. С их помо-

¹ См.: Приказ ГТК РФ от 3 августа 2001 г. № «О совершенствовании системы уплаты таможенных платежей» (вместе с «Технологией расчетов по таможенным и иным плате-

щью каждый, кто занимается импортом или экспортом, может моментально оплатить пошлины и иные обязательные платежи при таможенном оформлении грузов. Кроме того, карты служат инструментом для резервирования сумм, необходимых при работе с подакцизными товарами, причем деньги сразу попадают в систему Федерального казначейства. Участнику ВЭД гарантированы удобство и скорость таможенного оформления, полный контроль над своими денежными средствами и свобода в обращении с ними. Одновременно с подачей декларации (ордера) и (или) таможенного приходного ордера (ТПО) производится немедленная оплата таможенных платежей или оформление обеспечения их уплаты¹. Современное таможенное законодательство предоставляет плательщику право выбора наиболее удобной для него формы уплаты;

б) момент прекращения обязанности по уплате – элемент, представляющий собой завершающее звено в ходе реализации порядка уплаты таможенных платежей. Наступление этого момента законодатель связывает с добровольной уплатой (принудительным взысканием таможенных платежей), то есть когда средства были получены от плательщика, а также с рядом других случаев предусмотренных ТК ТС.

Подводя итог, следует отметить, что уплата таможенных платежей представляет собой процесс, состоящий из определенных элементов. Обеспечение качественной реализации механизма уплаты таможенных платежей имеет большое значение как для государства, так и для отдельного плательщика. Уплачивая своевременно таможенные платежи за перемещение товаров через таможенную границу, плательщик предостерегает себя от наступления неблагоприятных последствий в виде штрафов, пени и мер принудительного взыскания со стороны таможенных органов. Плюсом для таможенных органов и для государства в целом является своевременное и в полном

жам с применением микропроцессорных пластиковых карт (таможенных карт)» 757 (в ред. от 5 апреля 2011 г.) (зарегистрировано в Минюсте РФ 10 августа 2001 г. № 2865) // Российская газета. 2001. 21 авг.

¹ См.: *Липина В.* Осуществить таможенные платежи теперь стало проще. URL: <http://www.tks.ru/reviews/2009/02/05/01> (дата обращения: 01.09.2014).

объеме поступления платежей в государственный бюджет, а также освобождение таможенных органов от совершения принудительных действий по взысканию неуплаченных сумм.

Добровольная и добросовестная реализация плательщиками приведенных элементов уплаты таможенных платежей служит гарантией своевременного и бесперебойного поступления средств в бюджет, а также обеспечивает соблюдение публичных и частных интересов.

2.2.1. Распределение ввозных таможенных пошлин (финансово-правовой аспект)

Создание ТС способствовало внесению коррективов в процесс уплаты и взимания таможенных платежей в целом и таможенных пошлин в частности.

На сегодняшний день в странах-участницах ТС уплата ввозных таможенных пошлин осуществляется на счет, определенный международным договором государств-членов ТС. В качестве такого счета выступает счет уполномоченного органа того государства-члена, на территории которого подлежат уплате ввозные таможенные пошлины. В России уполномоченным органом является Федеральное казначейство¹, в Республике Беларусь – Министерство финансов², в Казахстане – Комитет казначейства³.

Необходимо отметить, что новеллой современного союзного таможенного законодательства выступает введение нормы о распределении ввозных таможенных пошлин между Россией, Беларусью и Казахстаном. Независимо от того, на территории какого из названных государств осуществлено взимание (взыскание) ввозных пошлин, в обязательном порядке осуществляется

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» (в ред. от 18 июня 2014 г.) // СЗ РФ. 2004. № 49. Ст. 4908; 2014. № 26 (ч. 2). Ст. 3561.

² См.: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585 «Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 105, 5/9328.

³ См.: Постановление Правительства Республики Казахстан от 24 апреля 2008 г. № 387 «О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Казахстан» // САПП Республики Казахстан. 2008. № 22. Ст. 205.

процедура распределения сумм между странами ТС. Уплаченные (взысканные) суммы ввозных таможенных пошлин подлежат зачислению и распределению между государствами-членами ТС в порядке, установленном международным договором. Исходя из взаимной заинтересованности в своевременном и полном поступлении ввозных таможенных пошлин, а также иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие в бюджеты между правительствами стран-участниц ТС было заключено Соглашение 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)»¹.

Представляет интерес тот факт, что ввозные таможенные пошлины не могут быть зачтены в счет уплаты иных платежей, в то время как иные платежи (налоги и сборы), поступившие на единый счет уполномоченного органа, могут зачитываться в счет уплаты ввозных пошлин.

Так, ввозные таможенные пошлины подлежат зачислению в национальной валюте на единый счет уполномоченного органа той Стороны, в которой они подлежат уплате в соответствии с таможенным законодательством ТС. Затем эти суммы подлежат перечислению и распределению в иностранной валюте на счета других Сторон указанного Соглашения. Расчет суммы ввозных таможенных пошлин, подлежащих перечислению с единого счета уполномоченного органа одной Стороны на счета других Сторон, осуществляется путем умножения общей суммы ввозных таможенных пошлин, подлежащих распределению между Сторонами, на нормативы распределения, устанавливаемые в процентах.

Экспертной группой по направлению «Выработка механизма зачисления и распределения сумм таможенных пошлин, иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие» были произведены расчеты нормативов распределения ввозных таможенных пошлин как среднее арифметическое значение нормативов распределения сумм ввозных таможенных по-

¹ См.: СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4990.

шлин. Нормативы распределения рассчитывались исходя из объемов импорта из третьих стран на основании данных статистики «Комтрекд ООН», а также исходя из официальной статистики внешней торговли и среднеэффективной ставки ввозных таможенных пошлин по группе ТН ВЭД ТС. Немаловажное значение при определении нормативов распределения отводилось численности населения и размерам внутреннего рынка каждого из государств-членов ТС. Так, например, численность населения РФ составляет 143,1 млн чел., в то время как численность населения Казахстана равна 16,7 млн чел., а Белоруссии – 9,5 млн чел.

Следует отметить, что в ходе утверждения нормативов распределения ввозных таможенных пошлин между странами-участницами ТС возникали некоторые сложности, нормативы распределения несколько раз пересматривались и изменялись.

В январе 2010 г. странам-участницам ТС по вопросу определения нормативов распределения договориться так и не удалось, несмотря на то, что Россия была готова выделить своим партнерам большие доли. Пошлины предлагалось распределить следующим образом: России – 86,5%, Казахстану – 8,5%, Белоруссии – 5%¹. Белорусская сторона требовала увеличения своей доли таможенных пошлин на 0,3%. Помимо этого, обсуждался вопрос об увеличении тарифов за транзит российской нефти по территории Белоруссии.

В итоге в рамках принятого странами-участницами ТС Соглашения нормативы распределения ввозных таможенных пошлин, налогов были установлены в следующих размерах:

Республика Беларусь – 4,70%;

Республика Казахстан – 7,33%;

Российская Федерация – 87,97%.

Первые итоги по оценке механизма распределения ввозных таможенных пошлин отражены в Решении Межгосударственного Совета Евразийско-

¹ См.: Таможенный союз поделит пошлины. URL: http://www.vch.ru/cgi-bin/guide.cgi?table_code=15&action=show&id=7014 (дата обращения: 16.04.2014).

го экономического сообщества на уровне глав правительств от 19 мая 2011 г. № 80¹, а также в Решении Совета Евразийской экономической комиссии (далее – ЕЭК) от 15 июня 2012 г. № 39².

В приведенных выше решениях ЕЭК указывается, что прошедший период показал эффективность и адекватность механизма зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин. Фактов нарушений, связанных с распределением и перечислением в бюджеты Сторон ввозных таможенных пошлин, не зафиксировано.

Однако следует обратить внимание на то, что при установлении нормативов распределения ввозных таможенных пошлин за основу была взята формула, согласно которой «каждая сторона не должна приобретать или терять что-либо в результате внедрения механизма их расчета»³.

При этом исследование показателей распределения говорит об обратном. Так, например, в рамках распределения ввозных таможенных пошлин ТС Казахстан на 1 сентября 2013 г. распределил на 26 млрд тенге ввозных таможенных пошлин больше, чем получил от России и Белоруссии. В 2010 г. Казахстан получил плюсом 30 млрд тенге от распределения импортных таможенных пошлин, то есть получил на 30 млрд больше, чем если бы не было ТС, в 2011 г. было получено за весь год 90 млрд, а в 2012 г. Казахстан получил на 17 млрд меньше, чем если бы не было ТС, то есть было распределено больше на 17 млрд, чем получено. Такие существенные перепады в объемах полученных и недополученных денежных средств объяснялись резким увеличением объема импорта в Казахстане, по сравнению с Россией и Белоруссией.

¹ См.: URL: <http://www.Consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2014).

² См.: Решение № 39 Совета Евразийской экономической комиссии «Об итогах применения в 2011 году механизма зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» (вместе с проектами Данных о зачислении, взаиморасчетах в бюджеты и между Сторонами в 2011 году (млн долларов США), «Сравнительных данных...», «Решения...») (принято в г. Санкт-Петербурге 15 июня 2012 г.). URL: <http://www.tsouz.ru/>, 18 июня 2012 (дата обращения: 17.04.2014).

³ Таможенный союз: зачисление и распределение ввозных таможенных пошлин. URL: <http://www.brokert.ru/material/tamozhennyu-soyuz-raspredelenie-vvoznnyh-poschlin> (дата обращения: 17.05.2014).

Пример Казахстана наглядно демонстрирует, что формула, согласно которой в результате распределения ввозных пошлин государства-члены не должны терять или дополнительно получать средства, не работает. Динамика поступления распределяемых ввозных пошлин колеблется от минуса к плюсу и наоборот, что соответственно приводит либо к получению средств сверх нормы, либо к их недополучению.

В ходе согласования стороны не раз указывали на несовершенство нормативов распределения ввозных пошлин. Так, ФТС России указывалось на то, что Россия теряет деньги из-за плохого администрирования ввозных таможенных пошлин Белоруссией и Казахстаном. Минфин России отмечает, что в соответствии с мониторингом применения соглашения с 1 сентября 2010 г., который проводится ТС Российской Федерации, объем фактически уплаченных (взысканных) в этот период времени в Российской Федерации ввозных таможенных пошлин составил более 91% от общего объема ввозных таможенных пошлин, уплаченных на единой таможенной территории ТС во всех трех государствах-членах союза¹.

В то же время российский Минфин отмечает, что в случае, если подобные дисбалансы, наблюдаемые по результатам мониторинга, будут носить устойчивый характер, «такая тенденция может послужить причиной инициирования российской стороной консультаций государств-членов Таможенного союза по вопросу о корректировке нормативов распределения ввозных таможенных пошлин, установленных соглашением»².

Так, по итогам функционирования механизма перечисления распределенных сумм таможенной пошлины в бюджеты стран-участниц ТС за период с 1 сентября 2010 г. по 1 января 2012 г. совокупное сальдо перечислений для Российской Федерации составило 34,5 млрд руб., в том числе по Республике Беларусь – 10,3 млрд руб., по Республике Казахстан – 24,1 млрд руб. Из этих

¹ См.: Таможня несет добро. URL: <http://www.rg.ru/2011/06/23/fts.html> (дата обращения: 17.05.2014).

² Минфин РФ не исключает увеличения доли России при распределении пошлин в рамках ТС. URL: <http://www.newskaz.ru/economy/20110624/1622924.html> (дата обращения: 30.04.2014).

данных доли участников ТС в общем объеме перечисленных в бюджет ТС ввозных пошлин составляют: Российская Федерация – 91,23%, Беларусь – 3,76%, Казахстан – 5,01%. Сравнивая показатели с критериями распределения ввозных таможенных пошлин за указанный период, можно сделать вывод о том, что текущая пропорция распределения ввозных таможенных пошлин в ТС не соответствует реальной экономической ситуации и нуждается в изменении в сторону увеличения в пользу Российской Федерации¹. За период с 1 сентября 2010 г. по 1 октября 2013 г. в бюджеты стран-партнеров в совокупности было перечислено 266,5 млрд руб., а получено 222,5 млрд руб. Таким образом, Россия распределила больше, чем получила².

Указанные данные опять же подтверждают, что формула распределения не работает. Возможно, причиной данного несоответствия стал тот факт, что за основу при установлении нормативов распределения ввозных таможенных пошлин были взяты показатели импорта каждой из стран-участниц за 2007–2008 гг., а, как показывает статистика, эти данные постоянно меняются от увеличения к уменьшению и наоборот. В итоге установленные нормативы распределения на основании взятых данных в настоящее время не соответствуют реальному положению дел, что в итоге приводит к сбоям в работе механизма распределения.

Изложенное позволяет сделать вывод о несовершенстве механизма распределения ввозных таможенных пошлин в рамках стран-участниц ТС. Данные выводы подтверждаются приведенными статистическими данными, которые наглядно показывают неравномерность и дисбаланс от «плюса» к «минусу» в объеме поступающих от распределения средств. При качественном функционировании механизма распределения подобных скачков быть не

¹ См.: *Игошин Р.Е.* Механизм распределения ввозных таможенных пошлин в Таможенном союзе // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2012. № 5. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2012/05/1061> (дата обращения: 16.04.2014).

² См.: *Блау С.Л., Игошин Р.Е.* К вопросу распределения ввозных таможенных пошлин в рамках Таможенного союза Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан. URL: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2013/Economics/15_150035.doc.htm (дата обращения: 17.05.2014).

должно. Еще одним немаловажным аспектом являются сами нормативы распределения, которые вызывают дискуссию по поводу правильности и справедливости их утверждения.

В связи с этим представляется необходимым совершенствование механизма распределения. В данном вопросе считаем возможным согласиться с мнением С.Л. Блау и Р.Е. Игошина, которые выделяют следующие аспекты совершенствования механизма распределения:

- 1) корректировка нормативов распределения таможенных пошлин между странами-участницами ТС;
- 2) соблюдение финансовой дисциплины сторонами соглашения, то есть обеспечение своевременного перечисления платежей¹.

Цель корректировки нормативов состоит в достижении соответствия коэффициентов распределения между странами-участницами ТС реальному соотношению доли каждой страны в общем объеме импорта. Для этого было бы целесообразно ежеквартально рассчитывать долю каждой страны в общем объеме импорта за истекший квартал и определять значения коэффициентов распределения таможенных пошлин на основе данных расчетов. Как отмечалось ранее, показатели объемов импорта постоянно изменяются. В этой связи подобный анализ позволил бы определить средний объем доли каждого участника ТС с учетом динамики рассматриваемых показателей. В настоящее время страны-участницы уже имеют ряд показателей, которые были получены в ходе реализации заключенного соглашения в рамках ТС. Думается, что эти данные и должны лежать в основе корректировки нормативов распределения.

Немаловажное значение имеет и вопрос о повышении финансовой дисциплины, обеспечении качественного администрирования процесса уплаты и взимания ввозных таможенных пошлин.

Определение реального объема импорта стран-участниц ТС, корректировка нормативов распределения ввозных таможенных пошлин на сегодняшний день являются важными и актуальными задачами, решение которых по-

¹ См.: Блау С.Л., Игошин Р.Е. Указ. раб.

зволит достигнуть не только взаимопонимания стран-участниц ТС, но и станет основой для восстановления справедливого экономического баланса каждого из участников ТС. Установление справедливых нормативов распределения, основанных на реальных показателях за продолжительный период времени с учетом их динамики, станет базой для качественной реализации формулы распределения, а также позволит избежать резких перепадов от плюса к минусу в объеме поступающих в бюджет средств.

2.2.2. Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов и таможенных сборов

После того, как суммы, подлежащие уплате, были исчислены, определены момент возникновения обязанности по уплате, а также лицо, на которое данная обязанность будет возложена, важное значение приобретает вопрос об определении временных рамок, сроков, в пределах которых заинтересованные лица вправе реализовать свои субъективные права¹.

Четкое установление и соблюдение сроков служат гарантией своевременного и бесперебойного поступления таможенных платежей в государственную казну. Сроки вносят определенность и упорядоченность в налоговые (таможенные) правоотношения, повышают устойчивость, являются неотъемлемым условием финансовой стабильности страны, в достижении которой заинтересовано как общество, так и государство². Установление сроков упорядочивает процедуру уплаты таможенных пошлин, налогов, создает определенность и устойчивость юридических связей между участниками соответствующих правоотношений, дисциплинируют их, обеспечивает правопорядок во внешнеторговой деятельности, гарантирует своевременную защиту прав и законных интересов государств-членов ТС, а также участников внешнеторговой деятельности.

В современном таможенном законодательстве отсутствует единое определение срока. С. В. Халипов определяет срок уплаты таможенного плате-

¹ См.: Халипов С.В. Таможенное право: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 80.

² См.: Архипов А.А. Сроки в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2010. С. 4.

жа как период времени, в течение которого требуется уплатить необходимые суммы, или событие, с возникновением которого законодатель связывает обязательность уплаты таможенных платежей.

Срок – период времени, в течение которого необходимо или возможно совершать определенные, юридически значимые действия¹.

А.А. Архипов считает, что под сроком следует понимать устанавливаемый законом либо налоговым органом период времени, исчисляемый годами, кварталами, месяцами или днями, либо момент во времени, определяемый календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, предназначенный для своевременной реализации субъектами правоотношений прав и исполнения обязанностей, а также влекущий иные юридически значимые последствия². В соответствии со ст. 190 ГК РФ³ определенный законом, другими правовыми актами, сделкой или назначаемый судом срок устанавливается календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, месяцами, неделями, днями или часами. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить.

В таможенном законодательстве термин «срок» рассматривается в двух аспектах: а) определенный период (отрезок) времени, то есть срок-период; б) момент времени, то есть срок-момент. В отличие от сроков-моментов для сроков, определяемых периодом, важен временной отрезок, в котором должны быть реализованы налоговые правоотношения. Между тем начало и конец такого отрезка также определяется моментами – датой, событием, действием⁴. В конце XIX – начале XX в. термин «срок» определялся как известный предел времени, к которому должно заканчиваться определенное действие, или пространство времени, в продолжение которого должно совершаться действие, или определение момента времени, с которого вступают в силу со-

¹ См.: *Халипов С.В.* Указ. раб. С. 191.

² См.: *Архипов А.А.* Указ. раб. С. 25.

³ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; 2014. №19. Ст. 2334.

⁴ См.: *Архипов А.А.* Указ. раб. С. 56.

ответствующие юридические последствия. Иначе говоря, со сроками связываются определенные юридические последствия, в наступлении которых выражается регулятивный эффект рассматриваемого института¹.

Современное таможенное законодательство устанавливает, что срок определяется календарной датой или течением периода времени, который исчисляется годами, месяцами, днями, часами. Однако срок может определяться и указанием на конкретное событие, которое должно наступить, или на действие, которое должно быть совершено.

Изложенное позволяет сформулировать следующее определение срока уплаты таможенных платежей: *под сроком уплаты таможенных платежей следует понимать установленный ТК ТС, международными договорами или национальным законодательством государств-членов ТС период времени, исчисляемый годами, месяцами, днями, часами или момент времени, определяемый указанием на событие или действие, в течение которого или с наступлением которого лицо обязано осуществить уплату таможенных платежей.*

В соответствии с положениями современного таможенного законодательства сроки уплаты таможенных пошлин, налогов подразделяются на следующие виды:

- 1) установленные ТК ТС (приложение 2);
- 2) установленные в соответствии с международными договорами;
- 3) установленные в соответствии с национальным законодательством государств-членов.

В п. 1 ст. 82 ТК ТС предусмотрены случаи, когда сроки уплаты таможенных пошлин, налогов установлены непосредственно ТК ТС.

Так, например, при незаконном перемещении товаров через таможенную границу сроком уплаты таможенных пошлин, налогов признается день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день невозможно установить, то день, когда был выявлен факт незаконного перемещения товаров.

¹ См.: Комментарий к статье 82 Таможенного кодекса Таможенного союза ЕврАзЭС: Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов. URL: <http://www.brokert.ru/material/tk-ts-sroki-uplaty-tamojennyh-poschlin-nalogov> (дата обращения: 06.05.2014).

При прибытии товаров на таможенную территорию ТС сроком уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов считается:

1) при недоставке товаров в место прибытия – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта недоставки товаров в место прибытия;

2) при утрате товаров в месте прибытия, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения, – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта утраты товаров;

3) при вывозе товаров из места прибытия на остальную часть таможенной территории ТС без размещения на временное хранение или помещения их под таможенную процедуру в месте прибытия – день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, – день выявления факта такого вывоза (ст. 161 ТК ТС).

При убытии иностранных товаров с таможенной территории ТС сроком уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов считается день утраты товаров, а если этот день не установлен, – день выдачи таможенным органом разрешения на убытие товаров с таможенной территории ТС (ст. 166 ТК ТС).

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов зависят от таможенной процедуры, в соответствии с которой осуществляется перемещение товара.

В отношении товаров, помещаемых под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, ввозные таможенные пошлины должны быть уплачены до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления (п. 3 ст. 211 ТК ТС). Вывозные таможенные пошлины подлежат уплате до выпуска товаров в соответствии с процедурой экспорта (ст. 214 ТК ТС).

ТК ТС предусматривает и иные сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, например, при временном хранении товаров (ст. 172), при выпуске товаров до подачи таможенной декларации (ст. 197), при помещении ино-

странных товаров под таможенные процедуру таможенного транзита (ст. 227) и др.¹

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов устанавливаются соответствующими нормами в рамках определенной таможенной процедуры. Приведенные примеры показывают, что сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, предусмотренные п. 1 ст. 82 ТК ТС, как правило, носят характер сроков-моментов, то есть срок определяется не как период времени, а как конкретный момент (день пересечения товарами таможенной границы, день выдачи таможенным органом разрешения на убытие товара и т.д.). Исключения составляют ст. 211, 214, 283 ТК ТС, в которых устанавливаются сроки-периоды, то есть речь идет о продолжительном временном промежутке, а не о моменте времени.

В соответствии с международными договорами определяются сроки уплаты при установлении конкретных таможенных процедур, а именно свободной таможенной зоны и свободного склада. Так, в соответствии с Соглашением от 18 июня 2010 г. «По вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны» определяются сроки уплаты вывозных таможенных пошлин, налогов². При установлении процедуры свободного склада сроки уплаты таможенных пошлин, налогов определяются в соответствии с положениями Соглашения между Правительством Российской Федерацией, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О свободных складах и таможенной процедуре таможенного склада».

Особого внимания заслуживает специальная таможенная процедура, в рамках которой установление сроков уплаты имеет свои особенности. Данная процедура осуществляется на основании законодательства государст-

¹ См. также ст. 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306, 344, 360 ТК ТС.

² См.: Соглашение 18 июня 2010 г. «По вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны» (заключено в г. Санкт-Петербурге) // Бюллетень международных договоров. 2012. № 7.

ва-члена ТС, но на условиях и в отношении категорий товаров, предусмотренных ЕЭК. Складывается ситуация, при которой установление специальной таможенной процедуры в рамках законодательства государства-члена возможно лишь при соблюдении так называемых согласительных процедур, то есть с учетом правил, разработанных главным регулирующим органом ТС¹.

При этом в национальном законодательстве государств-членов ТС может предусматриваться, что при применении специальной таможенной процедуры происходит полное освобождение отдельных категорий товаров по перечню, установленному ЕЭК, от таможенных пошлин, налогов. В частности, подобное положение, освобождающее от уплаты таможенных пошлин, налогов при применении специальной таможенной процедуры, прямо предусмотрено в ч. 1 ст. 303 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Отметим, что в национальном законодательстве Республики Казахстан, в частности ст. 419 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан»², содержится норма, согласно которой специальная таможенная процедура устанавливает для таможенных целей требования и условия пользования и (или) распоряжения некоторыми категориями товаров на таможенной территории ТС или за ее пределами без взимания таможенных пошлин и налогов и без применения мер нетарифного регулирования. Аналогичную норму содержит ст. 241 Закона Республики Беларусь «О таможенном регулировании»³.

Из изложенного следует, что национальным законодательством стран-участниц ТС относительно вопроса о специальной таможенной про-

¹ См.: Решение Комиссии Таможенного союза от 20 мая 2010 г. № 329 «О перечне категорий товаров, в отношении которых может быть установлена специальная таможенная процедура, и условий их помещения под такую таможенную процедуру» // Таможенный вестник. 2010. № 16.

² См.: Кодекс Республики Казахстан от 30 июня 2010 г. № 296-IV «О таможенном деле в Республике Казахстан» // Казахстанская правда. 2010. № 169–170 (26230–26231).

³ См.: Закон Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 129-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь». URL: gtk.gov.by/nfiles/001572_901243__gtk.doc (дата обращения: 03.06.2014).

цедуре устанавливаются аналогичные нормы, освобождающие от уплаты таможенных пошлин, налогов отдельные категории товаров, утвержденные ЕЭК. Как уже отмечалось, условия помещения товаров под специальную таможенную процедуру также определяется ЕЭК. В связи с этим считаем, что вполне справедливым является предложение об установлении специальной таможенной процедуры не национальным законодательством государств-членов ТС, а ТК ТС с учетом положений, предусмотренных Решением ЕЭК. С учетом сказанного предлагаем изложить п. 3 ст. 202 ТК ТС в следующей редакции:

«Специальная таможенная процедура устанавливается Таможенным кодексом Таможенного союза в соответствии с условиями и в отношении категорий товаров, определенных решением ЕЭК.

Специальная таможенная процедура – процедура, при которой отдельные категории товаров по перечню и в соответствии с условиями, которые установлены Евразийской экономической комиссией, ввозятся на территорию Таможенного союза или вывозятся с территории Таможенного союза без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений, за исключением случаев, установленных таможенным законодательством Таможенного союза в отношении этих категорий товаров».

При этом сроки уплаты таможенных пошлин, налогов в рамках специальной таможенной процедуры также могут быть установлены ТК ТС. В связи с этим предлагаем объединить подп. 2 п. 2 и п. 1 ст. 82 ТК ТС указанной статьи, определив тем самым, что сроки уплаты таможенных пошлин, налогов при применении специальной таможенной процедуры устанавливаются ТК ТС.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что сроки уплаты таможенных пошлин, налогов могут определяться непосредственно международными договорами, то есть основываться на обоюдном соглашении сторон либо на основе национального законодательства, но с применением согласительных процедур, предусмотренных в рамках ТС.

Необходимо отметить, что в рамках ТС предусмотрена возможность самостоятельного определения сроков уплаты таможенных платежей национальным законодательством государств-членов без учета каких-либо согласительных процедур. Так, сроки уплаты таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, особенности таможенного декларирования которых в соответствии со ст. 194 ТК ТС определяются законодательством государств-членов, устанавливаются законодательством этого же государства-члена. В данном случае речь идет о самостоятельном определении сроков уплаты любым из членов ТС. Так, одним из случаев, при котором особенности таможенного декларирования товаров могут быть установлены законодательством государств-членов, является отсутствие у декларанта точных сведений, необходимых для осуществления данной процедуры. В ч. 2 ст. 212 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» установлено, что при подаче неполной декларации на товары декларант принимает обязательство в письменной форме представить недостающие сведения в срок, установленный таможенным органом, который для иностранных товаров не может превышать 45 дней со дня регистрации неполной декларации на товары таможенным органом. В силу п. 4 ст. 292 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» при неполном таможенном декларировании товаров декларант должен предъявить полную таможенную декларацию, в которой содержатся скорректированные и уточненные им сведения, в срок, не превышающий тридцати календарных дней со дня регистрации неполной таможенной декларации таможенным органом. В Республике Беларусь данные сведения содержатся в ст. 169 Закона Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь». Статья 194 ТК ТС определяет также исчерпывающий перечень иных случаев, при наличии которых сроки уплаты таможенных пошлин, налогов могут устанавливаться законодательством государств-членов ТС.

Сроки уплаты таможенных сборов определяются на национальном уровне каждого государства-члена ТС. Так, сроки уплаты таможенных сбо-

ров в Российской Федерации зависят от их вида. Таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются одновременно с подачей таможенной декларации, за таможенное сопровождение – до начала фактического осуществления таможенного сопровождения, за хранение – до фактической выдачи товаров со склада временного хранения. Сроки уплаты таможенных сборов также носят характер сроков-моментов и сроков-периодов.

Следует отметить, что законодатель предоставляет возможность изменения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, сборов. В соответствии с п. 1 ст. 61 НК РФ под изменением срока уплаты налога и сбора следует понимать перенос установленного срока уплаты на более позднее время. Изменение сроков уплаты таможенных пошлин, налогов может производиться в форме отсрочки или рассрочки платежа. Следует отметить, что ТК ТС не дает определения изменению срока уплаты таможенных пошлин, налогов, а также не раскрывает смысл понятий «отсрочка» и «рассрочка».

Пункт 1 ст. 64 НК РФ толкует отсрочку и рассрочку как изменение срока уплаты при наличии предусмотренных законом оснований, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

С.В. Халипов считает, что отсрочка и рассрочка являются наиболее простыми формами изменения срока уплаты таможенных пошлин. Отсрочка – продление предельного срока уплаты платежа. Рассрочка – продление предельного срока уплаты платежа на время, в течение которого предъявленную сумму следует уплачивать частями¹.

А.Ф. Ноздрачев отмечает, что отсрочка как форма изменения срока уплаты таможенных пошлин предусматривает, что после истечения срока, на который она предоставлялась, уплата суммы задолженности осуществляется единовременно и в полном объеме. Если была предоставлена рассрочка, сумма задолженности погашается поэтапно в течение обозначенного периода времени, а график выплаты задолженности по рассрочке, как правило, ут-

¹ См.: Халипов С.В. Указ. раб. С. 201.

верждается при принятии решения об изменении срока уплаты налогов и сборов¹.

М.В. Калинин под отсрочкой уплаты обязательных платежей понимает «изменение срока их уплаты с единовременной уплатой плательщиком суммы задолженности. Рассрочка представляет собой установление дополнительного периода уплаты с поэтапным внесением плательщиком сумм задолженности, при этом составляется график сроков частичной уплаты таможенных платежей и устанавливается их размер при каждом погашении»².

На основании изложенного считаем возможным сформулировать следующие определения:

Под изменением сроков уплаты таможенных пошлин, налогов следует понимать продление (перенос) установленного срока уплаты в порядке и в формах, а также при наличии оснований, предусмотренных международным договором и национальным законодательством стран-участниц ТС. Отсрочка – форма изменения срока уплаты таможенных пошлин, налогов, при которой плательщик имеет право на продление срока с последующей единовременной уплатой долга.

Рассрочка – форма изменения срока уплаты таможенных пошлин, налогов, при которой плательщик имеет право на продление срока с последующей поэтапной выплатой суммы долга.

Отсрочка и рассрочка уплаты таможенных платежей – привилегия, предоставляемая по решению таможенного органа на определенный срок, на которую в исключительных случаях могут рассчитывать лица, не пытавшиеся уклониться от уплаты таможенных платежей.

В ст. 83 ТК ТС указывается, что основания, условия, а также порядок изменения сроков уплаты таможенных пошлин определяются международным договором государств-членов ТС. Так, на основании договора о ТК ТС правительства государств-членов с целью проведения согласованной поли-

¹ См.: Ноздрачев А.Ф. Таможенное право: учебник. М., 2007. С. 451.

² Калинин М.В. Указ. раб. С. 164.

тики в области исчисления и уплаты таможенных пошлин, а также с целью оказания содействие друг другу в данной сфере заключили Соглашение «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин»¹.

Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин предоставляются в отношении товаров, которые будут помещаться под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что основания, условия и порядок изменения сроков уплаты налогов определяются не международным договором, а законодательством государства-члена ТС, в бюджет которого подлежат уплате налоги. Так, в Российской Федерации общие условия изменения сроков уплаты налогов, определены ст. 133–136 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», вопросы изменения сроков уплаты налога и сборов осящаются в гл. 9 НК РФ.

Отсрочка или рассрочка таможенных пошлин, налогов могут быть предоставлены как в отношении всей суммы, подлежащей уплате, так и в отношении ее части. В случае с налогами следует сказать, что изменение сроков уплаты может применяться в отношении одного или нескольких налогов. Отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляются при условии обеспечения уплаты таможенных пошлин (денежными средствами, банковской гарантией, поручительством и т.д.). О.Ю. Бакаева отмечает, что главная цель применения таких мер – не допустить возможную неуплату и в конечном итоге – перечислить денежные средства в федеральный бюджет². Несмотря на то, что изменение срока уплаты таможенных пошлин регулируется международным договором, в законодательстве государства-члена все-таки могут быть предусмотрены и иные способы обеспечения уплаты таможенных пошлин.

¹ См.: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 21 мая 2010 г. «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» // СЗ РФ. 2012. № 36. Ст. 4861.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. С. 297.

Основания для предоставления отсрочки или рассрочки таможенных пошлин определены ст. 6 указанного Соглашения в отношении налогов в российском законодательстве соответствующая норма содержится в ст. 134 упомянутого Закона.

Выделяются следующие основания для предоставления отсрочки или рассрочки:

1) причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка плательщику таможенных пошлин финансирования из федерального (республиканского) бюджета или оплаты за выполненный этим лицом государственный заказ;

3) ввоз товаров, подвергающихся быстрой порче;

4) осуществление поставок в рамках международных договоров, одной из сторон которых является государство-член ТС, если законодательством государства-члена ТС не установлено, что данное обстоятельство не служит основанием для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин;

5) ввоз товаров, включенных в утвержденный Комиссией ТС (в отношении таможенных пошлин) либо Правительством РФ (в отношении налогов) перечень отдельных типов ввозимых иностранных воздушных судов и комплектующих к ним, в отношении которых могут быть предоставлены отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин. В случае с налогами речь идет о перечне товаров, утвержденных Правительством РФ.

Указанные основания относятся как к изменению сроков уплаты таможенных пошлин (ст. 6 Соглашения)¹, так и налогов (ст. 134 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»).

Отметим, что в рамках международного соглашения государств-членов об изменении сроков уплаты таможенных пошлин предусмотрены и иные основания, в частности:

¹ См.: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 21 мая 2010 г. «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» // СЗ РФ. 2012. № 36. Ст. 4861.

1) ввоз организациями, осуществляющими сельскохозяйственную деятельность либо поставки для указанных организаций, посадочного или посевного материала, средств защиты растений, сельскохозяйственной техники, товаров для кормления животных, кроме кошек, собак и декоративных птиц;

2) ввоз товаров, в том числе сырья, материалов, технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему для их использования в промышленной переработке. Законодательством государства-члена ТС может определяться перечень товаров, указанных в данном подпункте.

Перечень оснований предоставления отсрочки и рассрочки таможенных пошлин, налогов является исчерпывающим. В случае изменения сроков уплаты таможенных пошлин иные основания для предоставления отсрочки или рассрочки могут быть установлены только по решению ЕЭК. В свою очередь национальным законодательством стран-участниц могут определяться органы государства-члена, уполномоченного на подтверждение оснований изменения сроков уплаты.

Для того чтобы получить отсрочку или рассрочку платежа, плательщику следует подать письменное заявление, а также ряд документов, подтверждающих основания для предоставления отсрочки или рассрочки и уплаты государственной пошлины. Отметим, что пакет документов, необходимых для предоставления отсрочки или рассрочки, является весьма объемным. Важно отметить, что его предоставление еще не означает получение отсрочки или рассрочки, так как это право, а не обязанность таможенных органов. В связи с этим вполне справедливым, на наш взгляд, является предложение об упрощении условий получения отсрочки или рассрочки посредством предоставления возможности предъявления минимального пакета документов, подтверждающих временные финансовые трудности¹.

Заявление в обязательном порядке должно содержать сведения о плательщике, наименовании товаров, реквизитах внешнеторгового (междуна-

¹ См.: Жалонкина И.Ю. Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. Томск, 2012. С. 107.

родного) договора, основаниях для предоставления отсрочки или рассрочки, сроке, на который плательщик хотел бы получить отсрочку или рассрочку, сумме таможенных пошлин, в отношении которой запрашивается отсрочка или рассрочка. В заявлении указываются график уплаты сумм таможенных пошлин, а также информация об отсутствии обстоятельств, препятствующих предоставлению отсрочки или рассрочки.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки в Республике Беларусь и в Республике Казахстан принимает таможенный орган, которому подается таможенная декларация. В Российской Федерации такое решение принимает Федеральная таможенная служба или таможенный орган, определяемый ею.

Таким образом, на сегодняшний день в России складывается ситуация при которой лицо, желающее обратиться с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки, должно предоставлять все необходимые документы в центральный таможенный орган – ФТС России, официальным местом нахождения которого является г. Москва. Думается, такие условия создают дополнительные трудности в данном процессе. А.Н. Артемьева считает, что действующий порядок предоставления отсрочки и рассрочки не позволяет реально воспользоваться законодательно установленной возможностью¹. Из изложенного выше становится понятно, что предоставление отсрочки или рассрочки – льгота, которую в реальности получить весьма проблематично. Для того чтобы получение данной льготы стало доступнее, следует предоставить территориальному таможенному органу, а именно таможене, в которой осуществляется непосредственное таможенное оформление, право предоставления отсрочки и рассрочки платежа. Следует согласиться с мнением О.Ю. Бакаевой, которая считает, что, получив возможность решать такой вопрос на местах, субъекты внешней торговли будут обладать большими возможностями для получения отсрочки или рассрочки, то есть на деле смогут

¹ См.: *Артемьева А.Н.* Имущественные налоги: взыскание по принципу экономии // *Налоговая политика и практика.* 2010. № 6. С. 44–46.

воспользоваться законодательным предложением. Это означает, что государство, предоставив налогоплательщику узаконенные льготы, сможет заинтересовать участников экспортно-импортных операций в соблюдении норм налогового и таможенного законодательства¹.

Думается, данное положение целесообразно регламентировать нормой п. 1 ст. 4 Соглашения «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» в следующей редакции:

«Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин принимается по письменному заявлению плательщика таможенным органом, которому подается таможенная декларация».

В отношении налогов, полагаем, вполне справедливым было бы предоставление полномочий по предоставлению отсрочки или рассрочки уплаты налогов непосредственно территориальному налоговому органу, который в рамках современного таможенного законодательства на сегодняшний день осуществляет взимание косвенных налогов, уплачиваемых при перемещении товаров внутри единой таможенной территории ТС. И.Ю. Жалонкина считает, что необходимо предоставить право принимать решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов налоговому органу, в котором состоит на учете налогоплательщик, что, в свою очередь, упростит процедуру принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также усилит контроль за исполнением принятых решений². В противном случае складывается весьма противоречивая ситуация, при которой взимание налогов осуществляется налоговыми органами, а решение вопроса о предоставлении отсрочки или рассрочки этих же налогов возлагается на таможенные органы.

В связи с тем, что решение вопроса о предоставлении отсрочки и рассрочки регулируется национальным законодательством государств-членов ТС, появляется возможность регламентировать данное положение (в рамках российского национального законодательства) нормой Федерального закона

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2005. С. 298–299.

² См.: Жалонкина И.Ю. Указ. раб. С. 107.

«О таможенном регулировании в Российской Федерации». Предлагается изложить норму статьи ч. 1 ст. 133 данного Закона в следующей редакции:

«При наличии оснований, установленных статьей 134 настоящего Федерального закона налоговый орган, уполномоченный осуществлять взимание налогов при перемещении товаров между государствами-членами Таможенного союза, по письменному заявлению плательщика обязан изменить срок уплаты налогов в виде предоставления отсрочки или рассрочки их уплаты».

Обращаем внимание на то, что предоставление отсрочки в действующей редакции статьи указанного Закона является не обязанностью, а правом таможенного органа.

Нельзя не согласиться с мнением М.В. Калинина, согласно которому необходимо поощрять законопослушного и добросовестного налогоплательщика и закрепить в действующем законодательстве положение об обязанности таможенных органов предоставлять отсрочку или рассрочку платежа¹ в соответствии с законом и при наличии оснований, установленных ст. 6 Соглашения (изменение сроков таможенных пошлин) или ст. 134 указанного Закона (в отношении изменения срока уплаты налогов). Аналогичного мнения придерживается и И.Ю. Жалонкина, которая указывает на необходимость предусмотреть не право, а обязанность налогового органа по предоставлению отсрочки или рассрочки по уплате налоговых платежей при наличии оснований и соблюдения налогоплательщиком порядка обращения².

В связи с тем, что вопрос о предоставлении отсрочки или рассрочки в отношении таможенных пошлин регламентируется нормами международного договора, а в отношении налогов – национальным законодательством стран-участниц, считаем возможным предложить внести дополнительную норму в ТК ТС относительно обязанности таможенного (налогового) органа при наличии оснований, предусмотренных международным договором и национальным законодательством стран-участниц предоставлять отсрочку или

¹ См.: Калинин М.В. Указ. раб. С. 167.

² См.: Жалонкина И.Ю. Указ. раб. С. 107.

рассрочку платежа. Предлагаем изложить данное положение в рамках ст. 83 ТК ТС, рассматривающей общие нормы об изменении срока уплаты таможенных пошлин, налогов, путем внесения в нее дополнительного п. 3 в следующей редакции:

«Таможенный (налоговый) орган обязан предоставить отсрочку или рассрочку уплаты таможенных пошлин, налогов при наличии оснований, предусмотренных международным договором (в отношении таможенных пошлин) и (или) национальным законодательством государства-члена Таможенного союза (в отношении налогов)».

После подачи всех необходимых документов уполномоченный таможенный орган принимает одно из следующих решений:

- 1) о предоставлении отсрочки или рассрочки;
- 2) об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин или об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки должно быть принято в срок, не превышающий 10 рабочих дней со дня подачи заявления об этом. В случае с налогами этот срок составляет 15 дней.

Принятое решение в письменной форме доводится до лица, обратившегося с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки.

Если таможенный орган принял решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, то в нем обязательно должна содержаться информация о плательщике, сроке, на который предоставляется отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин, сумма таможенных пошлин, в отношении которой предоставляется отсрочка или рассрочка, график внесения платежей, а также иные необходимые сведения.

Если таможенный орган отказывает в предоставлении отсрочки или рассрочки, в решении должны быть указаны причины отказа.

В случаях, когда в распоряжении таможенного органа имеется информация о том, что лица, претендующие на предоставление отсрочки или рассрочки, имеют задолженность по уплате таможенных пошлин, налогов, а

также если в отношении таких лиц возбуждены процедура банкротства или уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства, или таможенному органу плательщиком не представлены необходимые сведения и документы, то решение о предоставлении отсрочки или рассрочки таможенным органом не принимается. Отметим, что данная норма закрепляется как международным соглашением государств-членов о порядке предоставления отсрочки и рассрочки (ст. 8) так и национальным законодательством (ст. 135 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»).

Следует обратить внимание на то, что данные основания рассматриваются как обстоятельства, исключающие предоставление отсрочки или рассрочки, но при этом указывается, что при наличии таких оснований таможенный (налоговый) орган не выносит решение об отказе в изменении срока уплаты таможенных пошлин, налогов, а закрепляет, что в данных случаях решение не может быть принято. По общему правилу предоставление отсрочки и рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов возможно лишь при наличии оснований, предусмотренных международным договором (национальным законодательством), следовательно, во всех остальных случаях таможенный орган должен принять решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки платежа.

Думается, было бы вполне справедливым отнести случаи, при которых решение не принимается (имеется задолженность по уплате таможенных платежей, возбуждена процедура банкротства и т.д.) к случаям отказа в изменении срока уплаты. При устранении данных обстоятельств лицо снова может обратиться в таможенный орган за предоставлением ему отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. В связи с этим предлагается скорректировать нормы, касающиеся оснований, при которых решение об изменении и срока уплаты не может быть принято. Предлагается изложить норму ст. 8 «Соглашения об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин»¹ в следующей редакции:

¹ Заключено в г. Санкт-Петербурге 21 мая 2010 г.

«В случае если в распоряжении таможенного органа имеется информация о том, что лица, претендующие на предоставление отсрочки или рассрочки, имеют задолженность по уплате таможенных пошлин, налогов либо в отношении указанных лиц возбуждена процедура банкротства или возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства, а также если плательщиком таможенному органу не представлены необходимые сведения и документы, таможенный орган принимает решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки».

Часть 2 ст. 135 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» предлагается изложить в следующей редакции:

«При наличии обстоятельств, указанных в части 1 настоящей статьи, налоговый орган принимает решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки налогов».

Следует обратить внимание на то, что после устранения обстоятельств, препятствующих предоставлению отсрочки или рассрочки, вполне справедливым, на наш взгляд, было бы закрепление права плательщика на повторное обращение с заявлением о предоставлении изменения срока уплаты таможенных пошлин, налогов.

Соглашением между правительствами государств-членов ТС определены сроки, на которые может предоставляться отсрочка или рассрочка уплаты таможенных пошлин. Так, отсрочка или рассрочка таможенных пошлин предоставляется на срок не более шести месяцев, а в отношении товаров, подвергающихся быстрой порче, на срок не более двух месяцев. Срок предоставления отсрочки и рассрочки уплаты налогов отличается от срока, предоставляемого в отношении таможенных пошлин и составляет от 1 до 6 месяцев.

Заслуживает внимания тот факт, что государство предоставляет отсрочку или рассрочку уплаты таможенных пошлин, налогов не безвозмездно. За предоставляемую плательщику «услугу» взимаются проценты.

Порядок уплаты, взыскания, а также возврата процентов определяется ТК ТС. Этот порядок аналогичен тому, который применяется при уплате, взыскании и возврате таможенных пошлин. Начисление процентов за уплату таможенных пошлин, налогов осуществляется в соответствии с законодательством государства-члена ТС. В Российской Федерации это регламентируется ст. 120 Закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Нельзя не согласиться с мнением И.С. Кочубея, который считает, что необходимо постепенно переходить к поэтапной отмене взимания процентов за предоставление отсрочки и рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов в связи с тем, что данные формы изменения сроков уплаты носят характер правовых льгот, ценность которых нивелируется ввиду применения процентных ставок¹. В противном случае складывается ситуация, при которой государство предоставляет льготу, то есть оказывает помощь и поддержку плательщику таможенных пошлин, налогов, но при этом накладывает дополнительное бремя ответственности в виде компенсации пени за данную льготу. В подтверждение данной точки зрения следует обратить внимание и на тот факт, что к числу оснований предоставления отсрочки и рассрочки таможенных пошлин, налогов относится причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, задержки финансирования из федерального бюджета и др. Данные обстоятельства не зависят от воли лица, перемещающего товаров через таможенную границу. В связи с этим, на наш взгляд, было бы вполне справедливым освободить плательщиков от уплаты процентов за предоставление отсрочки и рассрочки при наличии указанных выше обстоятельств.

Отсрочка и рассрочка как формы изменения срока уплаты таможенных платежей имеют как позитивные особенности, так и недостатки. Положительный момент заключается в том, что у плательщика появляется дополни-

¹ См.: *Кочубей И.С.* Правовое регулирование льгот в области таможенного дела: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2008. С. 121.

тельное время на погашение своего долга, возможность постепенной выплаты задолженности. Использование механизма изменения срока уплаты налога при досудебном урегулировании налогового спора повлечет за собой не только повышение заинтересованности подконтрольного субъекта, но и сократит количество налоговых споров, передаваемых на рассмотрение в суд¹. Отрицательной стороной является то, что за предоставленную «услугу» государство начисляет проценты, дополнительные денежные средства, которые плательщик будет обязан возместить государству.

Таким образом, с одной стороны, плательщик получает льготу в виде отсрочки или рассрочки, а с другой – дополнительный долг перед государством в виде начисляемых процентов.

Необходимо отметить, что сроки уплаты таможенных сборов устанавливаются национальным законодательством стран-участниц, однако оно не предусматривает возможности изменения срока их уплаты.

В современном таможенном законодательстве ТС определение сроков уплаты таможенных пошлин, налогов играет важную роль. Сроки определяют момент или период времени, в течение которого лицо обязано осуществить уплату, вносят определенность в правоотношения, возникающие в связи с перемещением товаров через таможенную границу, а также дисциплинируют участников данных правоотношений, стимулируя их на своевременное и добровольное исполнение обязанности по уплате таможенных платежей. Особое внимание необходимо уделить значению сроков в рамках обеспечения своевременного и полного поступления денежных средств в федеральный бюджет. Обеспечение правового механизма соблюдения сроков, а также их четкое законодательное закрепление в рамках современного таможенного законодательства ТС служит необходимым условием реализации порядка уплаты таможенных платежей и как следствие формирования доходной части федерального бюджета.

¹ См.: *Архинов А.А.* Указ. раб. С. 95.

2.3. Порядок косвенного налогообложения в области таможенного дела: особенности финансово-правового регулирования и проблемы правоприменения

Таможенный союз Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан представляет собой форму торгово-экономической интеграции, предусматривающую единую таможенную территорию, в пределах которой во взаимной торговле не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера (кроме специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер). Между странами-участницами ТС устранены тарифные и нетарифные барьеры во взаимной торговле, унифицированы и существенно упрощены внешнеторговые процедуры, снят контроль на внутренних границах, а также действует режим свободной торговли, одной из целей функционирования которого является применение единой системы взимания косвенных налогов (НДС и акцизов).

Правовую основу, регулиующую косвенное налогообложение в ТС, составляют:

1) Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»¹;

2) Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе»²;

3) Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе»³;

¹ Бюллетень международных договоров. 2011. № 3.

² См.: Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе» // СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4987.

³ См.: Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // СЗ РФ. 2010. № 40. Ст. 4983.

4) Протокол от 11 декабря 2009 г. «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов»¹.

Действие указанных международных актов направлено, прежде всего, на усиление контроля за импортом и экспортом товаров, выполнением работ, оказанием услуг, своевременным и полным поступлением косвенных налогов в бюджеты государств-членов ТС, «на улучшение качества налогового администрирования в ТС, которое достигается определением основных принципов взимания косвенных налогов, унификацией документов, порядка и сроков возврата НДС по экспортным операциям, а также организацией информационного обмена между налоговыми органами»².

Под импортом товаров следует понимать ввоз товаров налогоплательщиками (плательщиками) на территорию одного государства-участника ТС с территории другого государства-участника ТС. При импорте товаров на территорию государства ТС не подлежат уплате косвенные налоги, которые по законодательству данного государства не взимаются. Одна из особенностей таможенного законодательства ТС состоит в том, что в рамках ТС взимание косвенных налогов при импорте товаров может осуществляться как таможенными, так и налоговыми органами. В случае, если товар импортируется внутри ТС, то взимание косвенных налогов осуществляется налоговыми органами по месту постановки на учет налогоплательщиков-собственников товаров, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения. Соответственно, в случае, когда товар ввозится на территорию России с территории Белоруссии или Казахстана, российская организация-импортер должна будет уплатить НДС в налоговый орган по месту своей постановки на учет. Если же товар импортируется на территорию ТС из других стран, не являющихся членами ТС, то администрирование косвен-

¹ См.: Протокол от 11 декабря 2009 г. «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов» // Финансовая газета. 2010. № 30.

² Бакаева О.Ю. Таможенное право: учебное пособие / отв. ред. О.Ю. Бакаева. 2-е изд., пересм. М., 2011. С. 274.

ных налогов возлагается на таможенные органы. Данное положение вызвало дискуссии относительно целесообразности разделения полномочий по взиманию косвенных налогов между таможенными и налоговыми органами. Так, например, в Республике Казахстан администрирование косвенных налогов планируется передать полностью налоговым органам. «С июля 2010 года функции по взиманию косвенных налогов (НДС и акцизы) при импорте товаров с территории Республики Беларусь и Российской Федерации переданы в налоговые органы. В связи с этим, в 2011 году две трети объема суммы косвенных налогов администрируется налоговыми органами, остальная часть взимается таможенными органами. Возникает необходимость согласования между двумя государственными органами вопросов по предоставлению зачетов, отсрочек и освобождений, что приводит к временным издержкам налогоплательщиков, так как каждый орган ведет самостоятельный учет косвенных налогов»¹.

В настоящее время налоговые органы осуществляют взимание косвенных налогов при импорте товаров, при применении нулевой ставки НДС. Возмещение налога осуществляется также налоговыми органами, однако ряд иных вопросов (например, отсрочка, рассрочка) остаются в компетенции таможенных органов. Также взимание акцизов по товарам, подлежащим маркировке акцизными марками, осуществляется таможенными органами государства-члена ТС, если это предусмотрено законодательством государства. Именно поэтому вопрос о передаче функций администрирования косвенного налогообложения налоговым органам является весьма актуальным. Думается, что данное предложение о полной передаче функций администрирования косвенного налогообложения налоговым органам не вполне оправдано. В настоящее время при импорте товаров с территории государства, не являющегося членом ТС, взимание всех видов таможенных платежей осуществляется таможенными органами. В том случае, если полномочия по взима-

¹ Администрирование косвенных налогов в Казахстане полностью передается налоговым органам. URL: <http://loto.zakon.kz/4489704-administrirovanie-kosvennykh-nalogov-v.html> (дата обращения: 23.04.2014).

нию косвенных налогов будут полностью переданы налоговым органам, лица, перемещающие товары с территории государства, не являющегося членом ТС, могут столкнуться с ситуацией, при которой они будут вынуждены уплачивать налоги в налоговый орган, а таможенные пошлины – в таможенный орган за импортированный ими на территорию ТС товар. Думается, что данное положение существенно усложнит процедуру уплаты таможенных платежей и как следствие увеличит объем времени, потраченного на такую уплату. Помимо этого, не стоит забывать и о том, что речь идет о таможенных платежах, взимание которых, за исключением взимания налогов в рамках ТС, является компетенцией таможенных органов.

Для целей уплаты НДС налоговая база определяется на дату принятия на учет у налогоплательщика импортированных товаров на основе стоимости приобретенных товаров. Отметим, что ранее налоговая база по НДС определялась как стоимость приобретенных товаров, включая затраты на их транспортировку и доставку. Налоговой базой для обложения акцизами служат объем, количество (иные показатели) импортированных подакцизных товаров в натуральном выражении, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, либо стоимость импортированных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов.

При импорте товаров между странами-участницами ТС подлежат применению ставки косвенных налогов, не превышающие тех ставок, которые применяются в отношении товаров внутреннего производства. Отметим, что в настоящее время в рамках ТС ставки косвенных налогов не совпадают. Так, взимание косвенных налогов производится по принципу «страны назначения». При импорте товаров применяется ставка, которая действует в государстве-импортере, то есть при ввозе товаров в Россию из Республики Беларусь и Республики Казахстан применяются ставки НДС 10% и 18%, что зависит от вида ввозимого товара. При этом в Республике Казахстан ставка НДС составляет 12%, а в Республике Беларусь – 20%.

Аналогичная ситуация складывается и со страховыми взносами. Если учесть еще и льготы, а также специальные режимы для предпринимателей и иных налогоплательщиков, то неудивительно, что российский бизнес перетекает в Казахстан¹. За последние два года в Казахстане перерегистрировались более 5 тыс. российских компаний². В рамках государств-членов ТС, стремящихся к созданию единой таможенной территории и единого экономического пространства, в пределах которого должны быть обеспечены благоприятные условия для развития взаимоотношений стран-участниц ТС, складывается обратная ситуация. В связи с этим актуальным становится вопрос об унификации ставок НДС в рамках ТС. Думается, что введение единых ставок НДС должно стать одним из приоритетных направлений взаимодействия таможенных и налоговых органов ТС. Это необходимо как для создания равных условий для ведения бизнеса, так и для формирования нормативной основы взаимодействия государств-членов ТС в пределах единой таможенной территории.

Отметим, что в рамках ТС уже имеется опыт унификации ставок таможенных пошлин. Думается, что основой для решения данного вопроса могло бы послужить Соглашение между странами-участницами об установлении в ТС единых ставок НДС.

В рамках рассмотрения вопроса об унификации ставок НДС в ТС необходимо обратить внимание на то, что введение новой «общей» для ТС ставки НДС не должно нарушать интересы ни одного из государств-членов.

Следует отметить, что в настоящее время между странами ТС величина акцизов, так же как и НДС, не гармонизирована.

Путем повышения ставок акциза государство пытается бороться с объемом употребляемого алкоголя и табачных изделий. Так, с 1 января 2014 г. оно предприняло очередную попытку уменьшить потребление крепкого ал-

¹ См.: Бакаева О.Ю. Перспективы развития правового механизма косвенного налогообложения в области таможенного дела // *Налоги*. 2014. № 2. С. 9.

² См.: *Ткаченко В.* Меняем союз на организацию // *Российская газета*. 2013. 15 янв.

коголя, значительно увеличив ставку акцизов на эту продукцию¹. Помимо этого, увеличивая ставки акцизов, государство пытается обеспечить увеличение объема денежных средств, поступающих от уплаты «косвенных» налогов. Однако следует отметить, что данные методы не всегда приносят ожидаемые положительные результаты и зачастую имеют негативные последствия. Так, например, представители табачной отрасли предупреждают, что резкое повышение акцизов на табачную продукцию выгодно контрабандистам и производителям подделок. Таков, в частности, опыт Германии: за 2002–2005 гг. табачные акцизы в этой стране выросли на 70%, а нелегальный рынок – на 110%. Поступления в бюджет почти не увеличились. В России, по некоторым оценкам, рост минимальной ставки акциза на 40% в 2013 г. уже привел к увеличению нелегального рынка сразу в 3 раза и недобору в бюджет около 20 млрд руб. Отметим, что в рамках ТС ситуация усугубляется снятием таможенных барьеров между странами-участницами². В результате дисбаланс в ставках акциза привел к увеличению объема нелегального импорта в Казахстан и Белоруссию. По мнению И. Трунина, российские акцизы на табак могут быть гармонизированы с акцизами в Беларуси и Казахстане, но не путем снижения российских ставок, а путем повышения ставок в странах-партнерах по ТС. Гармонизация должна происходить путем сближения, но скорее приближения к нашим ставкам, чем снижения наших ставок³. Из изложенного следует, что вопрос об унификации ставок косвенных налогов внутри ТС является крайне актуальным. Наличие несогласованности и разногласий в уровне ставок НДС и акцизов служит благодатной почвой для развития нелегального перемещения товара внутри ТС, а также перетеканию российского бизнеса в более выгодные, с точки зрения налогообложения, условия соседних стран-участниц. Унификация ставок косвенных налогов по-

¹ См.: Ягудина Э. Налог на вредность. Повышаются акцизы на алкоголь и табак. URL: <http://www.rg.ru/2013/12/10/nalog.html> (дата обращения: 01.09.2014).

² См.: Баикатова А. Рост акцизов стимулирует контрабанду. URL: http://www.ng.ru/economics/2014-03-18/5_kontrabanda.html (дата обращения: 17.05.2014).

³ См.: Акцизы на табак в Беларуси и Казахстане будут увеличены до уровня России. URL: <http://www.tks.ru/news/nearby/2013/02/21/0004> (дата обращения: 17.05.2014).

зволит создать наиболее выгодные и комфортные условия для формирования единого экономического пространства ТС, в рамках которого Российская Федерация, Республика Беларусь и Республика Казахстан смогут создать общие для всех трех стран-участниц равные условия для перемещения товаров, основанные на единых принципах налогообложения и взимания косвенных налогов. Несомненным плюсом унификации ставок косвенных налогов в ТС является то, что данное решение позволит облегчить работу налоговых органов по взиманию НДС и акцизов, тем более, что данная функция ранее не входила в пределы их компетенции.

Немаловажное значение имеет вопрос о тесном взаимодействии национального и союзного законодательств стран-участниц в рамках администрирования косвенного налогообложения. Нельзя не согласиться с мнением О.Ю. Бакаевой, которая считает, что при разрешении имеющихся коллизий и противоречий действующего таможенного и налогового законодательства следует принять правила общего и специального правового регулирования, где приоритет отдается последнему. В рамках взимания косвенных налогов при перемещении товаров специальным будет являться именно таможенное законодательство, поскольку предметом таможенного права выступают общественные отношения, возникающие в процессе или по поводу перемещения товаров через таможенную границу ТС. При этом нормы и правила, установленные НК РФ, нормативными актами Республики Беларусь и Казахстан, будут являться общими, распространяемыми на все случаи взимания косвенных налогов¹.

При импорте товаров между странами-участницами ТС налогоплательщик вместе с налоговой декларацией обязан предоставить пакет документов, перечень которых закреплен в ст. 2 Протокола «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе».

¹ См.: Бакаева О.Ю. Перспективы развития правового механизма косвенного налогообложения в области таможенного дела // *Налоги*. 2014. № 2. С. 9.

Отметим, что некоторые из перечисленных в Протоколе документов могут и не предоставляться, например товаросопроводительные документы, если для отдельных видов перемещения товаров оформление таких документов не предусмотрено законодательством государства-члена ТС или счета-фактуры, необходимость предоставления которых должна быть прописана в законодательстве государства-члена, а также информационное сообщение не представляется в случае, если сведения, указывающиеся в нем, содержатся в договоре (контракте).

Протоколом предусматривается, что в случае использования товаров, импорт которых был осуществлен без уплаты косвенных налогов, в иных целях, чем те, в связи с которыми предоставлено освобождение или иной порядок уплаты, импорт этих товаров подлежит обложению косвенными налогами. Также в случае неуплаты или неполной уплаты косвенных налогов по импортированным товарам, уплаты налогов в более поздний срок, а также в случаях выявления фактов непредставления налоговых деклараций, представления их с нарушением срока и т.д., налоговый орган взыскивает косвенные налоги и пени, а также применяет способы обеспечения исполнения обязательств по уплате косвенных налогов и меры ответственности, установленные законодательством этого государства.

Под экспортом товаров следует понимать вывоз товаров, реализуемых налогоплательщиками (плательщиками), с территории одного государства-участника ТС на территорию другого государства-участника ТС.

Согласно положениям указанного Соглашения при экспорте товаров применяется нулевая ставка НДС и (или) освобождение от уплаты (возмещение уплаченной суммы) акцизов. М.О. Козырев указывает, что налогообложение по нулевой ставке отличается от освобождения от уплаты налога тем, что в последнем случае отсутствует возмещение входного НДС, и именно налогообложение по нулевой ставке наиболее выгодно для налогоплательщика¹. С точ-

¹ См.: *Козырев М.О.* Совершенствование обложения НДС экспортных операций наукоемких отраслей в контексте процессов реформирования налоговой системы // Вопросы экономики и права. 2008. № 5. С. 35.

ки зрения экономической теории, освобождение экспорта от косвенных налогов должно приводить к выравниванию производственных (без учета налогов) цен конкурирующих товаров по минимальной цене на мировом рынке, независимо от местоположения производителя, что будет способствовать росту эффективности производства за счет минимизации предельных издержек¹. В связи с созданием ТС в отношениях между странами-участницами появились некоторые нововведения. Так, например, в отношениях России и Белоруссии с момента образования ТС произошли следующие преобразования относительно экспорта товаров:

ставка НДС 0% теперь применяется не только при экспорте товаров, но и в отношении договоров товарного кредита (товарного займа, займа в виде вещей). Кроме того, ставка НДС 0% используется в случае экспорта товаров, освобождаемых от уплаты НДС при их ввозе согласно законодательству страны-импортера. До создания ТС государство, в котором зарегистрирован экспортер, нулевую ставку по НДС не предоставляло;

на сбор и представление документов, подтверждающих обоснованность применения ставки НДС 0% и (или) освобождения от уплаты акцизов, отводилось 90, а в настоящее время 180 дней².

Отметим, что применение нулевой ставки (освобождение от уплаты) допускается только при условии документального подтверждения факта экспорта. Перечень необходимых документов определяется ст. 1 указанного Протокола. Перечисленные в данной статье документы должны быть предоставлены в налоговый орган в срок, не превышающий 180 календарных дней с даты отгрузки товаров. Если документы не были предоставлены в полном объеме и в указанный срок, косвенные налоги подлежат уплате в бюджет.

¹ См.: *Олейник С.П.* Избыточность полномочий налоговой функции как лимитирующий фактор роста внешнеторговой активности при экспорте // *Финансы и кредит.* 2006. № 15. С. 47.

² См.: *Борзаева, П.В.* Принципы взимания косвенных налогов в Таможенном союзе. // *Российский налоговый курьер.* 2010. № 22. URL: http://www.rnk.ru/journal/archives/2010/22/nalogovoe_administrirovanie/nalog_na_dobavlennuyu_stoimost/principy_vzimaniya_kosvennyh_nalogov_v_tamojennom_soyuze157538.phtml (дата обращения: 23.04.2014).

Отметим, что уплата косвенных налогов в данном случае осуществляется с предоставлением плательщику права на вычет (зачет) соответствующих сумм НДС согласно законодательству государства-члена ТС, с территории которого экспортированы товары. После предоставления полного пакета документов уплаченные суммы косвенных налогов при экспорте товаров подлежат зачету (возврату). Суммы штрафов, пеней, которые были уплачены за нарушение срока уплаты косвенных налогов, возврату не подлежат.

Правовые основы регулирования порядка возмещения излишне уплаченных налогов в рамках ТС регламентируются национальным законодательством государств-членов. Так, в Российской Федерации данные нормы содержатся в гл. 12, а также ст. 176 и 176.1 НК РФ. На основании анализа указанных норм можно сделать вывод о том, что существует общий и заявительный порядок возмещения налога, а также в рамках данных порядков выделяют два способа возмещения налога: зачет и возврат.

Общий порядок возмещения НДС определяется положениями ст. 176 НК РФ. В соответствии с данной нормой общий порядок представляет собой процедуру, которая включает в себя несколько этапов и заключается в совершении налогоплательщиком и налоговым органом определенных действий, направленных на возврат (зачет) ранее уплаченных сумм НДС. Следует отметить, что специфика общего порядка возмещения НДС состоит в том, что он не применим для возмещения «импортного» НДС. Таким образом, в качестве налогоплательщика в данном случае может выступать экспортер товаров, работ, услуг.

Заявительный порядок возмещения НДС регламентируется положениями ст. 176.1 НК РФ. Данный порядок предполагает возврат (зачет) суммы налога, которая была заявлена к возмещению, до завершения проводимой камеральной налоговой проверки. Одной из особенностей заявительного порядка возмещения НДС является то, что такой порядок может применяться во всех случаях возмещения налога, то есть как при импорте, так и при экспорте товаров. Однако воспользоваться заявительным порядком возмещения

НДС могут лишь крупные налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о применении заявительного порядка возмещения налога, составляет не менее 10 млрд руб., а также налогоплательщики, предоставившие с налоговой декларацией, в которой заявлено право на возмещение налога, действующую банковскую гарантию. Т.Ю. Кошкина отмечает, что минусом является то, что банковская гарантия является платной и даже за деньги ее смогут получить не все желающие¹. Нельзя не согласиться с мнением С.А. Кочкалова, который считает, что, общий порядок является более доступным при реализации права на возмещение НДС². Налогоплательщики, имеющие право на применение заявительного порядка возмещения налога, реализуют данное право путем подачи в налоговый орган не позднее 5 дней со дня подачи налоговой декларации заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, в котором налогоплательщик указывает реквизиты банковского счета для перечисления денежных средств.

Следует отметить, что в обоих случаях возмещение НДС представляет собой право налогоплательщика, возможность реализации которого связана, прежде всего, с соблюдением установленных законодательством условий такого возмещения. Именно поэтому следует говорить о том, что общий и заявительный порядки не исключают друг друга. Необходимо обратить внимание на тот факт, что при возмещении НДС в общем порядке налоговый орган принимает решение о возмещении в течение 7 дней после окончания проведения камеральной налоговой проверки, в рамках заявительного порядка подобное решение принимается до окончания проведения такой проверки. Изложенное позволяет сделать вывод о том, что в рамках заявительного поряд-

¹ См.: Кошкина Т.Ю. Очередные НДС-изменения // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. № 1. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² См.: Кочкалов С.А. Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам: дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2010. С. 104.

ка возмещение НДС происходит в более короткие сроки, чем при общем порядке. Однако, как отмечалось выше, воспользоваться заявительным порядком может только ограниченный круг налогоплательщиков. Таким образом, общий порядок является наиболее доступным с точки зрения его реализации.

С.А. Кочкалов на основании анализа ст. 176 и 176.1. НК РФ процедуру возмещения НДС (как в общем, так и в заявительном порядке) разделяет на четыре стадии:

- 1) подача налогоплательщиком налоговой декларации и других документов, подтверждающих право на налоговый вычет;
- 2) проведение налоговым органом проверки;
- 3) принятие налоговым органом решения о возмещении (полном, частичном или отказе в нем) сумм НДС, заявленных к возмещению;
- 4) возврат (зачет) налогоплательщику сумм НДС, заявленных к возмещению¹.

Из изложенного следует, что существуют два способа возмещения НДС – зачет и возврат.

Так, в ст. 78 НК РФ определено, что сумма излишне уплаченного налога может быть зачтена или возвращена налогоплательщику. Зачет излишне уплаченных сумм налога предполагает возможность обращения излишней суммы в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по другим налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения. Следует обратить внимание на то, что зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика по данному или иным налогам осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. При этом зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится налоговыми органами самостоятельно. В связи с этим возникает во-

¹ См.: Кочкалов С.А. Указ. раб. С. 105.

прос о правомерности самостоятельного распоряжения налоговым органом денежными средствами налогоплательщика, которые были излишне уплачены. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 12 декабря 2005 г. № 9465/ 05 указал, что налогоплательщики вправе по своему усмотрению свободно распоряжаться собственными средствами, однако такое распоряжение должно быть документально подтверждено¹.

При обнаружении факта излишней уплаты налоговый орган обязан уведомить об этом налогоплательщика в течение 10 дней со дня обнаружения данного факта.

Возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется по письменному заявлению налогоплательщика, однако необходимо обратить внимание на то, что в соответствии п. 6 ст. 78 НК РФ возврат осуществляется только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности). В связи с этим считаем возможным обратить внимание на то, что С.А. Кочкалов считает целесообразным отредактировать положения гл. 12 НК РФ, а именно изменить последовательность изложения: сначала включив нормы о возврате, а затем о зачете сумм налога². Думается, что в рамках действующей редакции НК РФ данное предложение не вполне оправдано, так как возврат излишне уплаченного налога, как и его зачет в счет предстоящих платежей, возможен лишь после зачета по недоимке или задолженности налогоплательщика. Таким образом, зачет по недоимке или задолженности всегда идет перед их возвратом, следовательно, зачет целесообразно рассматривать перед возможностью возврата излишне уплаченных сумм налога.

Решение о зачете (возврате) принимает налоговый орган в течение 10 дней со дня подачи налогоплательщиком заявления. О принятом решении налоговый орган уведомляет налогоплательщика. Зачет (возврат) суммы излишне уплаченного налога осуществляется налоговым органом по месту учета налогоплательщика, если иное не предусмотрено НК РФ.

¹ См.: Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 6. С. 41.

² См.: Кочкалов С.А. Указ. раб. С. 89.

Следует отметить, что в процессе возмещения НДС нередко возникают проблемы. Так, С.А. Кочкалов считает, что к числу наиболее часто встречающихся оснований для отказа налоговых органов в применении вычета и возмещении НДС при экспорте товаров следует отнести:

- 1) недостатки предоставляемой в налоговые органы документации (как количественные, так и качественные);
- 2) неправомерные действия экспортеров – налогоплательщиков НДС¹.

Рассмотрим некоторые примеры отказа налоговыми органами в возмещении НДС.

Как показывает анализ судебной практики, одним из оснований отказа в возмещении НДС служит мнение налоговых органов о недостаточном количестве предоставляемых документов. Так, ЗАО «Атомстройэкспорт» было отказано МИ ФНС России в возмещение НДС на основании вывода налогового органа о непредоставлении обществом в нарушение подп. 2 п. 1 ст. 165 НК РФ документов, подтверждающих поступление валютной выручки в полном объеме. Суды первой и апелляционной инстанций заняли позицию ЗАО, исходя из того, что обществом был направлен полный пакет необходимых документов. Подпунктом 2 п. 2 ст. 165 НК РФ установлено, что в случае, если незачисление валютной выручки от реализации товаров на территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, налогоплательщик предоставляет в налоговые органы документы, подтверждающие право на начисление валютной выручки на территории Российской Федерации. В период с 1 января 1999 г. по 1 февраля 2006 г. действовало разрешение Центрального Банка РФ на незачисление валютной выручки. Федеральный Арбитражный суд Московского округа поддержал позицию судов, указав, что требования подп. 2 п. 2 ст. 165 НК РФ в части подтверждения поступления валютной выручки с учетом требований валютного законодательства РФ соблюдено налогоплательщиком в полном объеме².

¹ См.: Кочкалов С.А. Указ. раб. С. 120.

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 июля 2012 г. по делу № А40-74678/11-107-318. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Нередко основанием для отказа в возмещении экспортного НДС являются не только количественные нарушения в объемах предоставляемой документации, но и качество документов, подтверждающих право на возмещение НДС. Так, Федеральной налоговой службой России по Ярославской области было отказано ОАО в возмещении НДС в связи с тем, что налоговый орган пришел к выводу о том, что ОАО ненадлежащим образом осуществило оформление документов, приложенных к декларации в подтверждение применения налоговой льготы. В частности, на товаросопроводительном документе – авианакладной к грузовой таможенной декларации отсутствовали отметки «Товар вывезен» таможенных органов, через которые товаров вывезен за пределы территории Российской Федерации. Кроме того, налоговым органом не подтвержден факт поступления валютной выручки по заявленному контракту. Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа, оценив представленные в деле доказательства, согласился с ранее принятыми судебными решениями, признав, что подп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ предусмотрены специальные требования, предъявляемые к пакету документов при вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом. Так, для подтверждения вывоза товаров за пределы территории Российской Федерации в налоговые органы представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации. Никаких других требований к названному документу НК РФ не содержит¹. Из изложенного следует, что суд приходит к выводу о необоснованности отказа в возмещении НДС в рамках рассматриваемой ситуации.

В качестве основания для отказа в возмещении «экспортного» НДС могут выступать неправомерные действия налогоплательщиков-экспортеров. Для обозначения налогоплательщика по экспортному НДС, который «использует права, предоставленные ему нормами налогового законодательства,

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 ноября 2006 г. по делу № А82-17133/2005-37. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

специально осуществляя для этого сделки, исключительно направленные на уменьшение платежей в бюджет»¹, в судебной практике используется понятие «недобросовестный налогоплательщик». Впервые данное понятие было введено Конституционным Судом РФ². Высший Арбитражный Суд РФ также отметил, что отказ в удовлетворении исковых требований налогоплательщиков-экспортеров о возмещении уплаченного НДС может иметь место только при установлении в ходе судебного разбирательства факта недобросовестности конкретного лица³. Следует указать, что впоследствии Конституционным Судом РФ сфера применения критерия недобросовестности распространилась и на компании⁴.

Так, например, ООО «ЭнергоЭталон» Инспекцией Федеральной налоговой службы по Промышленному району г. Самары было отказано в возмещении НДС. Основанием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговых вычетов по НДС по взаимоотношениям с недобросовестным контрагентом – ООО «СтройМонтаж». Для оспаривания решения налогового органа ООО «ЭнергоЭталон» обратилось в суд. Решениями судов первой и апелляционной инстанций требования Общества были удовлетворены. Суды указали на представление Обществом в подтверждение правомерного возмещения НДС всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных НК РФ. Недобросовестность заявителя налоговым органом не была доказана. Федеральный Арбитражный Суд РФ поддержал по-

¹ Семенихин В.В. Налог на добавленную стоимость // *Налоги* (газета). 2007. № 17.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // *СЗ РФ*. 2001. № 32. Ст. 3410.

³ См.: Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 апреля 2002 г. № С5-5/уп-342 «К поручению Правительства Российской Федерации от 19 марта 2002 года № ХВ-П-13-03788». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О; Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

зицию судов¹. Судебная коллегия посчитала, что налоговым органом не представлены соответствующие доказательства того, что применительно к спорным сделкам у Общества отсутствовала разумная экономическая цель, либо данные организации действовали совместно с целью получения необоснованной налоговой выгоды, либо имеются иные обстоятельства, которые позволили бы утверждать о недобросовестности налогоплательщика.

Анализ судебной практики позволяет сделать вывод о том, что, помимо указанных выше, существуют и иные основания отказа налоговых органов в предоставлении возмещения экспортного НДС. Так, предприниматель обратился в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость. Отметим, что налоговый орган отказал в возмещении НДС, указав на неуплату ранее исчисленного налога при неподтверждении обоснованности применения нулевой налоговой ставки при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Постановлением Федерального арбитражного суда Уральского округа от 6 июня 2013 г. № Ф09-4481/13 по делу № А60-36070/2012 требование было удовлетворено, так как налогоплательщик представил полный пакет документов, подтверждающий право на применение нулевой налоговой ставки, налоговый вычет, соответствующий сумме ранее исчисленного к уплате НДС, заявлен правомерно, неуплата ранее исчисленного налога служит основанием для начисления пеней и штрафа, а не для отказа в применении налогового вычета².

М.А. Вавилова отмечает, что вопрос возмещения НДС в ближайшие годы сохранит свою актуальность. Одним из приоритетных направлений останется борьба с уклонением от уплаты налога и лже-экспортом, что потре-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30 августа 2012 г. по делу № А55-30896/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

бует тесного сотрудничества, прежде всего, на международном уровне¹. Думается, что данное мнение о необходимости тесного международного сотрудничества в вопросе возмещения НДС и борьбы с лже-экспортом имеет немаловажное значение в условиях функционирования ТС.

В процессе возмещения НДС интересы отдельного налогоплательщика и государства в целом должны соотноситься в равной мере, то есть речь идет о сочетании публичных и частных интересов. Возмещение НДС при экспорте товаров является правом налогоплательщика. В связи с этим государство должно создать все необходимые условия для полноценной реализации предоставленного права. При этом не стоит забывать и об интересах самого государства. Возмещение сумм налога, уплаченного при экспорте товара, осуществляется из бюджета. Соответственно необходимо обеспечить контроль за правильностью исчисления сумм НДС, подлежащих возмещению, документами, дающими право на такое возмещение. В противном случае отсутствие контроля может привести к неправомерным действиям плательщиков НДС, предоставлению недостоверной информации об объемах экспорта, суммах, подлежащих возмещению, и т.д., что впоследствии может нанести ущерб доходной части бюджета.

В связи с указанным выше считаем важным обратить внимание на необходимость четкого правового регулирования процесса реализации механизма возмещения экспортного НДС. Как показал анализ судебной практики по вопросам возмещения экспортного НДС законодательного закрепления, перечня документов, предъявляемых для такого возмещения, недостаточно. Нередко на практике возникают ситуации, когда налоговые органы необоснованно требуют от налогоплательщика дополнительных документов и (или) сведений с целью конкретизации какой-либо информации о перемещаемом товаре. В связи с этим считаем необходимым четко регламентировать требования к указанным документам, объему и качеству содержащейся в них ин-

¹ См.: *Вавилова М.А.* НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 109.

формации. Думается, что конкретизация требований к документам позволит избежать наступление спорных ситуаций в данной сфере.

Как уже говорилось, в число актов, составляющих нормативную основу администрирования косвенного налогообложения, входит и Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг. Согласно положениям данного Протокола взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве-члене ТС, территория которого признается местом реализации работ, услуг. Исключения составляют лишь работы по переработке дальневосточного сырья, ввезенного на территорию одного государства-члена ТС с территории другого с последующим вывозом продуктов переработки на территорию другого государства. При выполнении работ, оказании услуг налоговая база, ставки косвенных налогов, а также порядок их взимания и предоставление налоговых льгот определяются национальным законодательством государства-члена, территория которого была признана местом реализации работ, услуг. То есть в России данные вопросы решаются опять же на основании НК РФ. Отметим, что в случае, если налогоплательщиком выполняется несколько видов работ и одни по отношению к другим носят вспомогательный характер, местом реализации работ, услуг является место выполнения основных работ, услуг.

Немаловажную роль в процессе администрирования косвенного налогообложения товаров играет взаимодействие налоговых органов, а именно их взаимный обмен информацией. В целях реализации прокомментированных ранее протоколов участники ТС договорились об обмене информацией между налоговыми органами стран-участниц. Данный обмен информацией осуществляется в электронном виде. Согласно положениям Протокола «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов ТС об уплаченных суммах косвенных налогов» налоговые органы обмениваются информацией о суммах косвенных налогов, которые были уплачены в бюджеты стран-участниц, о налоговых льготах (об освобождении от налогообложения).

Так, например, в случае непредоставления в налоговый орган заявления об уплате косвенных налогов налоговый орган может принять решение об обоснованности применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов при наличии от другой страны-участницы ТС подтверждения в электронном виде об уплате косвенных налогов. Еще одним примером взаимодействия налоговых органов стран-участниц ТС является случай, когда налоговые органы имеют возможность сравнивать информацию, предоставляемую налогоплательщиком о перемещаемых товарах и уплате косвенных налогов, с той информацией, которая была предоставлена в процессе взаимодействия налоговых органов и других сторон. В данном случае такое взаимодействие может способствовать выявлению фактов предоставления недостоверной информации налогоплательщиком. Обмен информацией осуществляется на русском языке, носит системный характер и осуществляется ежемесячно.

В связи с тем, что взимание косвенных налогов в рамках ТС производится как таможенными, так и налоговыми органами, считаем важным обратить внимание на необходимость обмена информацией между ними. Такой обмен позволит сопоставить объем косвенных налогов, взимаемых налоговыми органами в рамках ТС, и косвенных налогов, взимаемых таможенными органами при импорте товаров на территорию ТС с территории государств, не являющихся членами ТС. Данное взаимодействие может осуществляться на основании протокола о взаимодействии таможенных и налоговых органов по вопросам обмена информацией, связанной с взиманием и уплатой косвенных налогов. Думается, что соглашение может быть разработано по аналогии с Протоколом от 11 декабря 2009 г. «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов». Однако новый нормативный документ будет служить правовой основой взаимодействия государственных органов различной направленности, но объединенных одной общей целью и функцией – взимание косвенных налогов. Следует отметить, что указанный

документ должен прямо предусматривать порядок обмена информацией, сроки, в которые данная информация предоставляется, а также ряд других моментов, позволяющих четко регламентировать механизм такого информационного обмена. Представляется, что принятие такого акта позволит создать благодатную основу для осуществления контрольных, статистических функций за объемом перемещаемых товаров как между государствами членами ТС, так и при перемещении товаров с участием государств, не являющихся членами ТС.

На основании проведенного анализа современного таможенного законодательства в рамках ТС считаем возможным сформулировать вывод о необходимости унификации ставок косвенных налогов внутри ТС, что создаст благоприятные условия для развития и формирования единого экономического пространства. В связи с наделением налоговых органов новыми, ранее не свойственными им функциями по взиманию налогов при перемещении товаров, важно обратить внимание на обеспечение эффективного взаимодействия таможенных и налоговых органов, что в свою очередь позволит создать благоприятные условия для перемещения товаров в ТС.

2.4. Правовые особенности взимания таможенных платежей путем их принудительного взыскания: проблемы теории и практики

К числу основных задач, стоящих перед таможенными органами, относится взимание таможенных платежей, а также применение мер по их принудительному взысканию в пределах своей компетенции. П.Х. Линдерт отмечает, что доходы от таможенных тарифов являются выигрышем в целом для страны. Средства, полученные государством от взимания пошлин, впоследствии можно направить на различные цели: социальные программы, осуществление мер, способствующих снижению, например, подоходного налога, увеличению окладов государственных служащих¹. Учитывая тот факт, что та-

¹ См.: Линдерт П.Х. Экономика мирохозяйственных связей. М., 1992. С. 120.

моженные платежи составляют существенную долю доходов федерального бюджета, неуплата таможенных пошлин, налогов вызывает недофинансирование государственной казны, что в свою очередь влечет негативные последствия в виде дефицита бюджета и как следствие недофинансирование иных сфер жизнедеятельности государства. Механизм принудительного взыскания таможенных платежей – своеобразный инструмент, с помощью которого государство в лице таможенных органов воздействует на неплательщика с целью обеспечения поступления неуплаченных сумм таможенных пошлин, налогов. Из вышеизложенного следует, что исследование фискальной функции государства через механизм принудительного взыскания выступает необходимой и приоритетной задачей.

Неуплата (несвоевременная уплата) таможенных пошлин, налогов влечет за собой негативные последствия для государства. Е.Е. Якушкина отмечает, что такое противоправное поведение субъекта нарушает не только положения таможенного законодательства, но и право государства по пополнению доходов бюджета¹.

Принудительное взыскание таможенных платежей применяется в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные законом сроки. Статьей 91 ТК ТС установлено, что порядок взыскания неуплаченных таможенных пошлин, налогов определяется национальным законодательством государства-члена, таможенный орган которого осуществляет их взыскание. Так, в Российской Федерации данный порядок регламентируется гл. 18 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Несмотря на то, что порядок взыскания неуплаченных сумм таможенных платежей регламентируется на национальном уровне, таможенный орган, осуществляющий взыскание указанных сумм, определяется ТК ТС. Так, в соответствии со ст. 93 ТК ТС таможенные по-

¹ См.: Якушкина Е.Е. Неисполнение налоговой обязанности как основание ее принудительного исполнения // Российское правовое государство: Итоги формирования и перспективы развития: материалы научно-практической конференции / под ред. Ю.Н. Старилова. Воронеж, 2004. С. 196.

шлины, налоги подлежат взысканию таможенным органом, осуществившим выпуск товаров. Однако в данном правиле есть исключения, которые отражены в таблице.

Диспозиция	Таможенный орган, осуществляющий взыскание
В отношении товаров, незаконно перемещенных через таможенную границу	Таможенный орган, на территории которого выявлен факт незаконного перемещения
Суммы таможенных пошлин, налогов, не уплаченные в сроки, установленные п. 3 ст. 227 ТК ТС, взыскиваются за счет обеспечения уплаты	Таможенный орган, которому предоставлено такое обеспечение
Суммы таможенных пошлин, налогов не уплаченные в сроки, установленные п. 3 ст. 227 ТК ТС, подлежащие уплате таможенным перевозчиком	Таможенный орган государства-члена, в соответствии с законодательством которого лицо признано таможенным перевозчиком

В случае неуплаты (неполной уплаты) таможенных пошлин, налогов плательщик обязан, помимо сумм, указанных выше, уплатить еще и пени. В соответствии со ст. 151 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» пенями признаются денежные суммы, которые плательщик таможенных пошлин, налогов обязан выплатить в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные законом сроки. Следует отметить, что для всех стран, входящих в Таможенный союз, взимание пени в случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов добровольно является общим правилом.

По общему правилу пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов, начиная со дня, следующего за днем истечения сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, по день исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов либо по день принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов включительно в процентах от суммы неуплаченных таможенных пошлин, налогов. Необходимо обратить внимание на то, что пени, начисленные за нарушение установленного срока уплаты, так же как и основная сумма долга, могут быть взысканы принудительно. Так, на-

пример, Находкинская таможня обратилась в Арбитражный суд Нижегородской области с заявлением о взыскании с ООО «ЭМ-Маркет» пеней за несвоевременную уплату таможенных платежей. Требование об уплате Общество исполнило в части погашения основной суммы задолженности; в части уплаты пени требование не было исполнено, что послужило основанием для обращения Таможни в арбитражный суд. Руководствуясь ч. 1, 6 ст. 151 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», п. 3 ст. 211 ТК ТС, арбитражный суд пришел к выводу о правомерности начисления пеней таможенным органом и удовлетворил заявленное требование. При дальнейшем обжаловании решение суда первой инстанции оставлено без изменения¹. Следует отметить, что в предусмотренных законом случаях начисление пеней возможно по день выставления требования, а также по день обнаружения факта неисполнения обязательства, обеспеченного денежным залогом и погашенного за счет него.

Пени подлежат уплате в размере одной трехсотой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в период просрочки уплаты таможенных пошлин, налогов. Пени подлежат уплате одновременно с уплатой неуплаченных сумм таможенных платежей или после их уплаты, но не позднее одного месяца со дня уплаты сумм таможенных пошлин, налогов. Следует отметить, что в отношении начисленных сумм пени не допускается предоставление отсрочки или рассрочки. Интересным является тот факт, что подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) уплаты таможенных пошлин, налогов не приостанавливает начисление пеней. Как отмечает О.Ю. Бакаева, анализ правовой природы пени в области таможенного дела позволяет признать ее мерой финансово-правовой ответственности². Учитывая то, что налоги входят в число таможенных платежей, считаем возможным рассмотреть функции пени с позиции налогового права. Так, В.В. Стрельни-

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 1 августа 2013 г. № А43-16869/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Бакаева О.Ю. Правовой механизм контроля уплаты таможенных платежей: вопросы принудительного взыскания // Наука и общество. 2013. № 4. С. 63.

ков считает, что, выступая способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, пени одновременно являются санкцией за нарушение данной обязанности, а именно санкцией восстановительного характера. Также автор указывает на стимулирующую и компенсационную функции пени¹. Д.А. Липинский рассматривает пеню как самостоятельную санкцию, а также как самостоятельный способ осуществления карательной функции налоговой ответственности². М.Б. Разгильдиева также обращает внимание на карательный характер пени³. О.Н. Садиков считает, что пеня выполняет функцию законной неустойки за допущенную просрочку⁴. В рамках таможенного права логично выделить следующие функции пени: карательная, превентивная, восстановительная и фискальная⁵.

На наш взгляд, применение пени в случае неуплаты таможенных пошлин, налогов направлено, прежде всего, на обеспечение пополнения государственной казны. В данном случае речь идет о том, что с помощью пени государство восполняет потери бюджета, вызванные неуплатой (несвоевременной уплатой) таможенных пошлин, налогов. Следует также отметить, что пени носят превентивный характер, а именно выступают мерой, направленной на профилактику последующих правонарушений в данной сфере. Необходимо обратить внимание и на карательную функцию пени, которая представляет собой наказание лица, не исполнившего обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов добровольно и своевременно. Из сказанного следует, что с помощью пени государство восстанавливает недостаток бюджета, вызванный неуплатой таможенных пошлин, налогов, обеспечивает реа-

¹ См.: *Стрельников В.В.* Правовой режим пени в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 7–8.

² См.: *Липинский Д.А.* Проблемы юридической ответственности / под ред. Р.Л. Хачатурова. СПб., 2003.

³ См.: *Разгильдиева М.Б.* Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // *Правоведение*. 2002. № 5. С. 128–133.

⁴ См.: *Садиков О.Н.* Гражданско-правовые категории в публичном праве // *Журнал российского права*. 2011. № 9. С. 19–28.

⁵ См.: *Бакаева О.Ю.* К вопросу о правовой природе пени в области таможенного дела // *Актуальные проблемы таможенного регулирования и внешнеэкономической деятельности в условиях глобализации мировой экономики: материалы Международной научно-практической конференции (1–2 декабря 2009 г.)*. С. 152.

лизацию фискальной функции таможенных органов, а также воздействует на неплательщика с помощью возложения на него дополнительной материальной ответственности.

Необходимо обратить внимание на то, что до применения мер по принудительному взысканию таможенных пошлин, налогов таможенный орган выставляет плательщику таможенных пошлин, налогов требование об уплате таможенных платежей. Исключения составляют следующие случаи:

1) не установлено место нахождения (место жительства) плательщика таможенных пошлин, налогов или плательщиком таможенных пошлин, налогов является иностранное лицо;

2) при использовании в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов денежного залога;

3) обращение взыскания на товары, в отношении которых таможенные пошлины, налоги не уплачены, без направления требования об уплате таможенных платежей допускается в случаях, если предельные сроки хранения товаров, задержанных таможенными органами в соответствии с гл. 21 ТК ТС, истекли либо если плательщик таможенных пошлин, налогов не установлен таможенными органами;

4) плательщиком таможенных пошлин, налогов выступает таможенный орган.

Требование об уплате таможенных платежей представляет собой извещение таможенного органа в письменной форме, которое должно содержать сведения о сумме подлежащих уплате таможенных платежей, размере пеней и (или) процентов, начисленных на день выставления требования, сроке уплаты таможенных пошлин, налогов, сроке исполнения требования, а также о мерах по принудительному взысканию таможенных пошлин, налогов и обеспечению их взыскания, которые применяются в случае неисполнения указанного требования плательщиком, и об основаниях выставления такого требования. По общему правилу требование об уплате таможенных платежей должно быть направлено плательщику таможенных пошлин, налогов не

позднее 10 рабочих дней со дня обнаружения фактов неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей, однако при нарушении требований и условий таможенных процедур, которое влечет наступление срока уплаты таможенных пошлин, налогов, требование об уплате таможенных платежей должно быть направлено не позднее трех месяцев после дня обнаружения указанного нарушения.

Интересным представляется тот факт, что п. 14 ст. 152 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» предусмотрено, что в том случае, если требование об уплате направлено после истечения указанных сроков, то данный факт не служит основанием для признания данного требования незаконным. Так, в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ¹ указывается, что при рассмотрении дел, касающихся правомерности взыскания таможенных платежей, судам надлежит учитывать, что десятидневный срок для направления таможенным органам требования об уплате таможенных платежей, установленный ч. 5 ст. 152 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», не является пресекательным, поскольку с его истечением право требовать уплаты не прекращается. В связи с этим направление требования за пределами этого срока не препятствует принудительному взысканию таможенных платежей, если требование выставлено в пределах трехлетнего пресекательного срока, исчисляемого в соответствии с п. 1 ч. 5 ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Изложенное позволяет сделать вывод о том, что таможенные органы не ограничены какими-либо сроками по направлению требования по уплате таможенных пошлин, налогов. При этом срок исполнения требования об уплате таможенных платежей четко регламентирован законодателем и составляет не менее 10 рабочих дней и не более 20 календарных дней со дня получения требования, а также не более 10 рабочих дней со дня получения уточненного требования.

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

В связи с этим считаем возможным согласиться с мнением О.Ю. Бакаевой, которая считает, что данный факт может расцениваться как выдвигание на первый план публичных интересов¹.

В случае, когда требование об уплате таможенных платежей не исполняется в сроки, установленные законом, таможенные органы применяют меры принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов. Так, в 2010 г. на Черноголовском таможенном посту под таможенный режим выпуска для внутреннего потребления были помещены товары, поступившие в адрес ООО «Транс Трейдинг». В результате осуществленной Ногинской таможней корректировки таможенной стоимости товаров у общества образовалась задолженность по уплате сумм таможенных платежей и пеней. На основании ст. 91 ТК ТС и ст. 152 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» в адрес общества было направлено требование об уплате. В связи с тем, что уплата обществом не была осуществлена, таможня обратилась в арбитражный суд с требованиями о принудительном взыскании неуплаченных сумм. Законность данного требования была поддержана судом. Позицию арбитражного суда поддержал и Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ. В его постановлении² было указано на правильность выводов арбитражного суда, а также на то, что в соответствии с п. 1 ст. 91 ТК ТС в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные сроки таможенные органы взыскивают таможенные пошлины, налоги принудительно. Перед применением принудительных мер таможенный орган обязан выставить требование в установленные законом сроки. Суд приходит к выводу о правильности и законности действий таможенных органов и ранее принятых судебных решений.

Нормы действующего законодательства позволяют выделить материальные и процессуальные основания принудительного взыскания таможен-

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовой механизм контроля уплаты таможенных платежей: вопросы принудительного взыскания // Наука и общество. 2013. № 4. С. 65.

² См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 января 2014 г. № 12730/13 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 6.

ных пошлин, налогов. Под материальными основаниями следует понимать неуплату или неполную уплату таможенных платежей в установленные законом сроки. К процессуальным основаниям относятся следующие:

1) наличие субъекта, несущего ответственность за уплату таможенных платежей, денежных средств или имущества, с помощью которых можно осуществить взыскание;

2) предъявление предварительного требования об уплате таможенных платежей не позднее трех лет со дня истечения срока исковой давности.

Имеющиеся материальные и процессуальные основания позволяют таможенному органу осуществить принудительное взыскание таможенных платежей¹.

Так, принудительное взыскание таможенных пошлин, налогов производится за счет денежных средств (денег) и (или) иного имущества плательщика, в том числе за счет излишне уплаченных таможенных пошлин, налогов и (или) сумм авансовых платежей, а также за счет обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, если иное не установлено международным договором государств-членов ТС. Следует отметить, что законодательством государств-членов ТС могут быть установлены иные возможности взыскания таможенных пошлин, налогов. Так, например, ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» предусмотрено, что принудительное взыскание таможенных пошлин, налогов производится с плательщиков таможенных пошлин, налогов либо за счет стоимости товаров, в отношении которых таможенные пошлины, налоги не уплачены. Следует отметить, что принудительное взыскание таможенных пошлин, налогов с физических лиц, за исключением индивидуальных предпринимателей, осуществляется только в судебном порядке, за исключением случая, предусмотренного ч. 3 ст. 154 указанного Закона. В связи с этим принято различать два вида принудительного взыскания: бесспорное и оспариваемое.

¹ См.: Бакаева О.Ю. Правовой механизм контроля уплаты таможенных платежей: вопросы принудительного взыскания // Наука и общество. 2013. № 4. С. 62.

Бесспорное принудительное взыскание может быть применено в отношении юридических лиц, когда взыскание производится за счет безналичных денежных средств на счетах плательщика, а также за счет иного его имущества. Когда прибегают к мерам принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов в отношении физических лиц, применяется судебный порядок, то есть оспариваемый. В случае неисполнения требования об уплате таможенных платежей таможенный орган принимает решение о взыскании денежных средств со счетов плательщика в банках в бесспорном порядке (ст. 153 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»). Решение таможенного органа о бесспорном взыскании служит основанием для направления таможенным органом в банк, в котором открыты счета плательщика, инкассового поручения на списание и перевод денежных средств в счет погашения имеющейся задолженности по таможенным платежам на счет Федерального казначейства или на счет, определенный международным договором. Инкассовое поручение должно быть направлено в банк в течение одного месяца со дня принятия решения о бесспорном взыскании, при этом порядок и сроки исполнения данного поручения устанавливаются ст. 46 НК РФ. Так, поручение налогового органа на перечисление налога со счетов, открытых в рублях, должно быть исполнено банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им поручения, а со счетов, открытых в иностранной валюте, в течение двух операционных дней. При недостаточности денежных средств на счетах банк обязан исполнять данное поручение по мере поступления средств на счет.

Таможенный орган вправе обратиться за обеспечением уплаты таможенных пошлин, налогов. Так, таможенный орган может потребовать от гаранта, выдавшего банковскую гарантию, либо поручителя исполнить обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов, а также пеней либо обратиться за взысканием на предмет залога. В том случае, когда денежных средств на счетах плательщика недостаточно для погашения имеющейся задолженности, таможенный орган вправе принудительно взыскать неуплаченные суммы

задолженности за счет товаров плательщика, в отношении которых не уплачены таможенные пошлины, налоги, а также за счет неизрасходованных остатков авансовых платежей, денежного залога, излишне уплаченных (взысканных) таможенных платежей и иного имущества плательщика.

С целью обеспечения исполнения решения о беспорном порядке взыскания неуплаченных сумм таможенных пошлин, налогов начальником таможенного органа, направившего требование об уплате, может быть принято решение о приостановлении операций по счетам в банке. Приостановление операций по счетам в банке означает прекращение расходных операций по указанным счетам в пределах сумм имеющейся задолженности. Данный факт служит гарантией сохранности на счете плательщика суммы, необходимой для погашения образовавшейся задолженности по таможенным платежам. Представляет интерес тот факт, что приостановление операций по счетам в банке является основанием для отказа плательщику в открытии новых счетов в данном банке.

Еще один способ обеспечения исполнения решения о беспорном взыскании – арест имущества. Следует отметить, что в отличие от приостановления операций по счетам в банке, данный способ обеспечения исполнения взыскания может быть осуществлен начальником таможенного органа только с санкции прокурора по ограничению права собственности плательщика на его имущество. Арест имущества как способ исполнения решения о беспорном взыскании применяется при неисполнении плательщиком обязательства по уплате при наличии у таможенного органа достаточных оснований полагать, что плательщик примет меры, чтобы скрыться или скрыть принадлежащее ему имущество. Важно отметить, что аресту подлежит лишь то имущество, которое является достаточным для погашения задолженности. Арест имущества может быть полным или частичным. При полном аресте имущества собственник данного имущества не вправе распоряжаться им, а владеть и пользоваться имуществом может только под контролем и с согласия таможенного органа. При частичном аресте собственник имущества может вла-

деть, пользоваться и распоряжаться имуществом с разрешения и под контролем таможенного органа. Таким образом, полный арест имущества представляет собой более строгое ограничение права собственности, влекущее запрет на распоряжение собственным имуществом, в отличие от частичного ареста, который оставляет возможность распоряжения имуществом, но с согласия и разрешения таможенного органа. Арест имущества осуществляется в присутствии понятых. Решение об аресте имущества и о его снятии оформляется соответствующими постановлениями.

Применение бесспорного взыскания таможенных платежей – вопрос дискуссионный. Так, например, Г.В. Петрова считает, что законодателя подвигло на такую норму, по-видимому, презумпция недобросовестности или непрофессионализм налогоплательщиков и одновременно высокий уровень квалификации и беспристрастности государственных служащих¹. О.Ю. Бакаева считает, что, видимо, отказ субъекта внешней торговли от ответа на требование об уплате таможенных платежей воспринимается таможенными органами по общеизвестному принципу: молчание – знак согласия и при этом полагает, что целесообразно было бы выяснить причины такого отказа². На наш взгляд, применение бесспорного порядка принудительного взыскания таможенных платежей не вполне справедливо по отношению к норме, закрепленной ч. 3 ст. 35 Конституции РФ, охраняющей частную собственность. По нашему мнению, принудительное взыскание таможенных платежей возможно только по решению суда, независимо от того, применяются данные меры в отношении физических или юридических лиц. В подтверждение данного мнения хотелось бы отметить тот факт, что принудительное взыскание, как указывалось выше, предполагает обращение взыскания на имущество плательщика, принадлежащее ему на праве собственности, что в свою очередь подрывает законодательные основы, охраняющие право собственности. Думается, что введение судебного порядка принудительного

¹ См.: *Петрова Г.В.* Налоговое право: учебник для вузов. М., 2000. С. 16.

² См.: *Бакаева О.Ю.* Правовой механизм контроля уплаты таможенных платежей: вопросы принудительного взыскания // Наука и общество. 2013. № 4. С. 65–66.

взыскания таможенных платежей как в отношении физических, так и юридических лиц должно быть подкреплено рядом дополнительных норм, касающихся полномочий таможенных органов. Так, например, на наш взгляд, необходимо сохранить за таможенными органами право на принятие решения о приостановлении операций по счетам в банке, аресте имущества с санкции прокурора. После принятия такого решения таможенный орган обязан обратиться в суд в заявлением о принудительном взыскании образовавшейся задолженности.

На основании изложенного считаем возможным внести изменения в п. 2 ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» и изложить его в следующей редакции:

«Принудительное взыскание таможенных пошлин, налогов с физических и юридических лиц производится в судебном порядке, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом».

Изложенное не означает полного отказа от возможности применения бесспорного порядка взыскания таможенных пошлин, налогов. Так, считаем целесообразным согласиться с мнением О.Ю. Бакаевой, которая считает, что данный порядок применим исключительно при письменном согласии с этим самого плательщика. На наш взгляд, бесспорный порядок взыскания таможенных пошлин, налогов может быть применим также в случае использования способов обеспечения уплаты таможенных платежей, установленных ст. 86 ТК ТС. В соответствии с п. 6 ст. 85 ТК ТС одним из оснований для возврата (зачета) обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов служит тот факт, что таможенный орган удостоверился в исполнении обеспеченных обязательств. Из смысла сказанного следует, что в случае исполнения обязательства обеспечение подлежит возврату. На наш взгляд, вполне логичным и справедливым является предложение о закреплении нормы о том, что в случае неисполнения обязательства, подтвержденного обеспечением, неуплаченные суммы подлежат погашению за счет обеспечения уплаты.

В связи с этим предлагается внести дополнительный п. 7 в ст. 85 ТК ТС и изложить его в следующей редакции: «В случае когда плательщик не исполняет обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов по обеспеченному обязательству, таможенный орган вправе осуществить принудительное взыскание образовавшейся задолженности за счет обеспечительных мер в бесспорном порядке».

В вопросах принудительного взыскания плательщику и таможенному органу добиться взаимопонимания и согласия удастся достаточно редко, зачастую решение таможенного органа о принудительном взыскании таможенных платежей подлежит оспариванию в судебном порядке. Так, анализ материалов судебной практики по таможенным спорам, касающимся принудительного взыскания таможенных платежей, позволяет определить некоторые основания, по которым плательщики считают возможным оспаривать решения таможенного органа. Так, к их числу можно отнести:

1. Оспаривание решений таможенного органа о принудительном взыскании, связанное с возникновением задолженности, возникшей в результате корректировки таможенной стоимости. В соответствии с действующим законодательством таможенные органы осуществляют контроль за правильностью исчисления таможенной стоимости товаров, перемещаемых через границу. По результатам проводимой проверки таможенные органы вправе принять решение о корректировке таможенной стоимости. Следует отметить, что зачастую корректировка приводит к увеличению заявленной таможенной стоимости, что вызывает несогласие плательщика. В результате образуется задолженность по уплате таможенных платежей, которую плательщик не исполняет добровольно, что влечет за собой применение принудительных мер, впоследствии оспариваемых в судебном порядке¹.

¹ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 января 2014 г. № А40-40902/12-119-393 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 6; Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 мая 2012 г. № А40-93776/11-79-809. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Оспаривание правильности и своевременности выставления требования об уплате¹. Как уже указывалось, до применения мер принудительного взыскания таможенные органы обязаны направить плательщику требование об уплате. Однако лица, обязанные осуществить уплату, нередко оспаривают решение таможенного органа о принудительном взыскании, ссылаясь на нарушение сроков выставления требования.

Оспаривание решения таможенного органа о принудительном взыскании задолженности по таможенным платежам, образовавшейся в результате изменения классификации товара в соответствии с ТН ВЭД ТС. Классификация товара в таможенной сфере имеет существенное значение для исчисления таможенных пошлин. О.Ю. Бакаева отмечает, что указанная 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. В результате изменения кода товара происходит и изменение суммы таможенных пошлин, подлежащих уплате, что и влечет за собой возникновение недоимки по уплате³.

Следует отметить, что по истечении срока взыскания таможенных пошлин, налогов принудительное взыскание не осуществляется. Так, в соответствии со ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Рос-

¹ См.: Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 ноября 2013 г. № ВАС-12730/13 по делу № А40-40902/12-119-393. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 ноября 2013 г. № А56-4510/2013. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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: развитие теории и формирование административно-процессуального законодательства. Воронеж, 2013. Вып. 7. С. 619.

³ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 июня 2014 г. № А56-16992/2013. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 ноября 2013 г. № А08-7696/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 августа 2012 г. № А03-15875/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

сийской Федерации» принудительное взыскание не производится, если требование об уплате не было выставлено в течение трех лет со дня истечения срока их уплаты либо со дня обнаружения факта неуплаты, либо со дня наступления события, влекущего за собой обязанность лиц уплачивать таможенные пошлины, налоги. К числу оснований, при которых принудительное взыскание не производится, относится также случай, когда размер неуплаченной суммы таможенных пошлин, налогов не превышает 5 евро, а также если обязанность по уплате была прекращена в соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС.

Компания «Шлюмберже Лоджелко, Инк.» обратилась в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании незаконными вынесенных Сахалинской таможней требований об уплате таможенных платежей и решений о зачете денежных средств в счет погашения задолженности по уплате таможенных платежей и пеней. Постановлением суда¹ заявленные требования удовлетворены в полном объеме. Суд мотивировал принятое решение тем, что, подавая в 2000–2001 гг. таможенные декларации, общество не имело право на льготу по уплате таможенных платежей и, принимая оспариваемые решения и выставляя требования в 2011 г., таможенный орган пропустил установленный законодательством срок.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что принудительное взыскание выступает неотъемлемым элементом, обеспечивающим реализацию фискальной функции таможенных органов в случае неуплаты таможенных пошлин, налогов. Принудительное взыскание направлено, прежде всего, на восполнение дефицита бюджета, вызванного неуплатой таможенных платежей, что в свою очередь способствует пополнению доходной части бюджета, что влечет за собой создание материальной основы для решения поставленных перед государством задач.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 21 августа 2012 г. № Ф03-3651/2012 по делу № А59-1432/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное диссертационное исследование в рамках поставленной цели и выдвинутых задач позволило разработать концептуальную модель финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, а также при перемещении товаров внутри его государств-членов и сделать основные теоретические выводы и предложения в части совершенствования действующего законодательства в указанной сфере.

В диссертационном исследовании проведен анализ системы таможенных платежей, а также их правовой природы. Данная работа является одной из первых, где в качестве таможенных платежей рассматриваются не только платежи, взимаемые при перемещении товаров через таможенную границу ТС, но и платежи, взимаемые при перемещении товаров с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена, то есть при перемещении товаров через государственные границы стран-участниц ТС. Предлагается авторское определение термина «таможенные платежи» с учетом функционирования ТС. Рассматривается правовая природа таможенной пошлины, что позволяет сделать вывод о том, что она имеет общие черты как с налогом, так и со сбором. На основе данного анализа формулируется вывод об особом положении таможенной пошлины в системе таможенных платежей. Исследование косвенных налогов (НДС и акцизов) также дало возможность выявить их общие и отличительные черты.

В работе предпринят анализ соотношения понятий «уплата», «взимание» и «взыскание» таможенных платежей, приводится их авторское определение. Установлено, что данные понятия имеют как общие, так и отличительные черты. Общим для указанных выше действий является цель – своевременное и полное поступление таможенных платежей в государственный бюджет. Отличительные черты проявляются при рассмотрении вопроса о том, как именно была выполнена обязанность по уплате: добровольно (уплата) или принудительно (принудительное взыскание). Немаловажно и то, от

кого именно исходила инициатива по исполнению возложенного на плательщика денежного обязательства (от самого плательщика или от уполномоченного органа). Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что термин «взимание» является всеобъемлющим и включает в себя как получение таможенными органами денежных средств от плательщика таможенных пошлин, налогов при добровольном исполнении обязанности (уплата), так и в случае применения уполномоченным органом мер по принудительному взысканию неуплаченных сумм (принудительное взыскание).

В результате проведенного исследования союзного и национального законодательства государств-членов ТС, а также разработок ученых сформулированы основные принципы и правила уплаты таможенных платежей в условиях функционирования ТС, к которым следует отнести: обязательность уплаты таможенных платежей, единство системы таможенных платежей, подлежащих уплате на единой таможенной территории ТС, администрирование таможенных платежей таможенными и налоговыми органами, соблюдение сроков уплаты таможенных платежей, порядка и формы уплаты таможенных платежей, обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов; возможность использования льгот при уплате таможенных платежей, возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм.

В диссертации систематизированы основы финансово-правового регулирования уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей, а также выявлены основные проблемы, возникающие в процессе правоприменения, установлена особенность норм ТК ТС, которая заключается в тесной взаимосвязи момента возникновения и прекращения обязанности по уплате, лица, обязанного осуществить уплату, и сроков ее исполнения с заявляемой таможенной процедурой. Выявлено соотношение указанных критериев, представленное в виде таблиц (см. приложения 1 и 2), на основании которого можно проследить взаимозависимость указанных элементов.

В работе выдвигается идея об отказе от взимания таможенных сборов за таможенные операции в связи с тем, что действия, осуществляемые тамо-

женными органами в рамках таможенной операции, направлены в первую очередь на соблюдение и исполнение таможенного законодательства, что является их непосредственной должностной обязанностью и взимание дополнительной платы за их совершение представляется не вполне обоснованным.

В рамках рассмотрения вопроса об исчислении налоговой базы для НДС обосновано предложение о необходимости установления в качестве таковой таможенной стоимости товаров путем внесения изменений в ч. 1 статьи 160 НК РФ. Данное положение направлено на предотвращение двойственности налогообложения и обеспечения принципа справедливости и однократности налогообложения.

При обсуждении вопроса об исчислении таможенных платежей названы основные элементы обложения таможенными платежами: объект обложения таможенными платежами; расчетная база; ставка обложения; порядок исчисления таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов; порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов. В необходимых случаях таможенным законодательством ТС могут также предусматриваться льготы по уплате таможенных пошлин, налогов. Обосновывается, что, помимо указанных элементов обложения, должен быть определен и плательщик таможенных пошлин, налогов, однако его не следует включать в число элементов налогообложения, так как, по мнению автора, он занимает среди них обособленное место, поскольку выступает в качестве лица, осуществляющего реализацию указанных элементов обложения. Данные элементы обложения таможенными платежами предлагается закрепить в ст. 70.1 ТК ТС.

Помимо элементов обложения таможенными платежами, выявлены элементы порядка уплаты таможенных пошлин, налогов. Данные элементы служат необходимым условием качественного и своевременного исполнения обязанности по уплате. К их числу следует отнести следующие: момент возникновения обязанности по уплате таможенных платежей; вид платежа, подлежащего уплате; определение органа, в который плательщик должен осуществить уплату; срок уплаты таможенных платежей; форму уплаты таможен-

ных платежей; момент прекращения обязанности по уплате. Реализация указанных элементов является гарантией своевременного и полного поступления таможенных платежей в государственный бюджет, что в свою очередь позволяет обеспечить соблюдение как публичных, так и частных интересов.

В диссертации исследован порядок распределения ввозных таможенных пошлин между государствами-членами Таможенного союза, что является новеллой современного таможенного законодательства. Анализ статистических данных по распределению ввозных таможенных пошлин позволил сделать вывод о несовершенстве механизма распределения между государствами-членами Таможенного союза. К числу недостатков механизма распределения следует отнести: дисбаланс объемов средств, зачисляемых от распределения на счета сторон, а также несовершенное процентное соотношение нормативов распределения. В работе обосновывается необходимость корректировки нормативов распределения ввозных таможенных пошлин путем расчета доли каждой страны в общем объеме импорта за истекший квартал, что дает возможность определить значения коэффициентов распределения таможенных пошлин на основе данных расчетов.

Выявлена специфика уплаты и взимания косвенных налогов в рамках Таможенного союза. В результате проведенного анализа международного и национального законодательства государств-членов ТС установлено, что взимание косвенных налогов в рамках современного таможенного законодательства осуществляется не только таможенными, но и налоговыми органами. Так, при импорте товаров внутри единой таможенной территории Таможенного союза полномочиями по взиманию НДС и акцизов наделены налоговые органы, в случае импорта товаров с участием государства, не являющегося членом ТС, данную функцию выполняют таможенные органы. На основании этого предложено разработать соглашение государств-членов Таможенного союза о взаимодействии и обмене информацией между налоговыми и таможенными органами об уплаченных суммах косвенных налогов. Данное соглашение позволит обеспечить эффективный учет объема взимаемых кос-

венных налогов как в рамках государств-членов, так и с участием государств, не являющихся членами ТС.

Помимо этого, в диссертационном исследовании обосновывается необходимость унификации ставок косвенных налогов в рамках государств-членов ТС, что служит важным условием взаимодействия стран-участниц в пределах единой таможенной территории, единого экономического пространства.

На основании анализа судебной практики выявлены особенности и проблемы возмещения НДС при экспорте товаров. К наиболее распространенным проблемам, возникающим при возмещении «экспортного» НДС, следует отнести: недостатки предоставляемой в налоговые органы документации, как количественные, так и качественные; неправомерные действия экспортеров-налогоплательщиков НДС, неуплата ранее исчисленного налога, лже-экспорт и др.

В ходе проведенного исследования обоснованы предложения по совершенствованию налогового и таможенного законодательства; выработаны рекомендации в области финансово-правового регулирования уплаты, взимания и принудительного взыскания таможенных платежей. В частности, аргументируется целесообразность внесения изменений в ч. 1 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации», касающихся установления исчисления срока на право зачета (возврата) не в течение трех лет со дня уплаты (взыскания), а со дня уведомления плательщика о данном факте. Предлагается внести изменения в п. 3 ст. 202 ТК ТС, направленные на закрепление нормы об установлении специальной таможенной процедуры не национальным законодательством государств-членов, а ТК ТС с целью устранения дублирования норм различного уровня. В связи с этим целесообразно объединить подп. 2 п. 2 и п. 1 ст. 82 ТК ТС, тем самым определив, что сроки уплаты таможенных пошлин, налогов при применении специальной таможенной процедуры также устанавливаются ТК ТС.

Обосновывается целесообразность внесения изменений в п. 1 ст. 4 Соглашения об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин, касающиеся передачи полномочий по предоставлению отсрочки и рассрочки уплаты таможенных пошлин от ФТС РФ территориальному таможенному органу, которому подается таможенная декларация. В рамках рассмотрения вопроса об изменении сроков уплаты налогов целесообразно закрепить полномочия по предоставлению отсрочки и рассрочки за налоговым органом, непосредственно осуществляющим их взимание. В связи с тем, что рассмотрение вопроса об изменении сроков уплаты таможенных пошлин регламентировано международным договором, а в отношении налогов – национальным законодательством стран-участниц ТС считаем возможным предложить дополнить ст. 83 ТК ТС дополнительным п. 3, закрепляющим не право, а обязанность таможенного (налогового) органа предоставить отсрочку или рассрочку уплаты таможенных пошлин, налогов при наличии оснований, предусмотренных соглашением государств-членов (в отношении пошлин) или национальным законодательством (в отношении налогов). Предлагается корректировать нормы международного и национального законодательства, касающиеся оснований, при которых решение об изменении срока уплаты не может быть принято. Так, обосновывается целесообразность редакции ст. 8 Соглашения «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин», в которой основания, при наличии которых в настоящее время решение не принимается (имеется информация о том, что лица, претендующие на предоставление отсрочки или рассрочки, имеют задолженность по уплате таможенных пошлин, налогов либо в отношении указанных лиц возбуждена процедура банкротства или возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства, а также если плательщиком таможенному органу не представлены необходимые сведения и документы), следует отнести к основаниям отказа в предоставлении отсрочки или рассрочки. Аналогичные изменения предлагается внести и в ч. 2 ст. 135 Федерального закона

«О таможенном регулировании в Российской Федерации» (в отношении налогов).

В рамках проведенного диссертационного исследования при рассмотрении вопросов принудительного взыскания таможенных платежей выявлена целесообразность внесения изменений в п. 2 ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации». Данные изменения касаются того, что принудительное взыскание таможенных платежей как с физических, так и с юридических лиц, должно производиться в судебном порядке, за исключением случаев, прямо предусмотренных законом.

В п. 7 ст. 85 ТК ТС предлагается закрепить положение, согласно которому беспорядный порядок принудительного взыскания может быть применен таможенным органом в случае неисполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов плательщиком по обеспеченному обязательству.

С 1 января 2015 г. тексты соглашений, рассмотренных в рамках данного диссертационного исследования, будут включены в Договор о Евразийском экономическом союзе, в качестве приложений, поэтому проведенный анализ и предложенные изменения в акты, составляющие современное таможенное законодательство ТС, могут стать основой для работы Евразийского экономического союза¹.

В диссертации были обозначены положения, которые могут считаться дискуссионными, что будет предопределять их рассмотрение в качестве предмета дальнейших научных исследований.

¹ См.: Федеральный закон от 3 октября 2014 г. № 279-ФЗ «О ратификации Договора о Евразийском экономическом союзе». Вступает в силу с 1 января 2015 г.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Международные правовые акты

1. Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17). Ратифицирован Федеральным законом от 2 июня 2010 г. № 114-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном кодексе таможенного союза» // СЗ РФ. – 2010. – № 23. – Ст. 2796.

2. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (в ред. от 11 декабря 2009 г.) // Бюллетень международных договоров. – 2001. – № 3.

3. Соглашение «О применении специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мер по отношению к третьим странам» (заключено в г. Москве 25 января 2008 г.) // СЗ РФ. – 2010. – № 42. – Ст. 5299.

4. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» // СЗ РФ. – 2012. – № 32. – Ст. 4471.

5. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О вывозных таможенных пошлинах в отношении третьих стран». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (в ред. от 11 декабря 2009 г.) // Бюллетень международных договоров. – 2011. – № 3.

7. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // Бюллетень международных договоров. – 2011. – № 3.

8. Соглашение о порядке введения и применения мер, затрагивающих внешнюю торговлю товарами, на единой таможенной территории в отношении третьих стран (заключено в г. Москве 9 июня 2009 г.). Ратифицировано Федеральным законом от 28 ноября 2009 г. № 304-ФЗ. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Соглашение между Правительством РФ, 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)» // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4990; Бюллетень международных договоров. – 2011. – № 4.

10. Соглашение «Об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» (заключено в г. Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.) // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4990.

11. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 21 мая 2010 г. «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» // СЗ РФ. – 2012. – № 36. – Ст. 4861.

12. Соглашение «Об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин» (заключено в г. Санкт-Петербурге 21 мая 2010 г.) // СЗ РФ. – 2012. – № 36. – Ст. 4861.

13. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. «О свободных складах и таможенной процедуре свободного склада» // Бюллетень международных договоров. – 2012. – № 7.

14. Соглашение «Об особенностях таможенных операций в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях» (заключено в г. Санкт-Петербурге 18 июня 2010 г.) // Бюллетень международных договоров. – 2012. – № 7.

15. Соглашение от 18 июня 2010 г. «По вопросам свободных (специальных, особых) экономических зон на таможенной территории Таможенного союза и таможенной процедуры свободной таможенной зоны» (заключено в г. Санкт-Петербурге) // Бюллетень международных договоров. – 2012. – № 7.

16. Решение Комиссии Таможенного союза от 20 мая 2010 г. № 329 «О перечне категорий товаров, в отношении которых может быть установлена специальная таможенная процедура, и условий их помещения под такую таможенную процедуру» // Таможенный вестник. – 2010. – № 16.

17. Протокол от 12 декабря 2008 г. «Об условиях и порядке применения в исключительных случаях ставок ввозных таможенных пошлин, отличных от ставок Единого таможенного тарифа» // Российская газета. – 2009. – № 5051.

18. Протокол «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе» от 11 декабря 2009 г. // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4987.

19. Протокол от 11 декабря 2009 г. «О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» // СЗ РФ. – 2010. – № 40. – Ст. 4983.

20. Протокол от 11 декабря 2009 г. «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Таможенного союза об уплаченных суммах косвенных налогов» // Финансовая газета. – 2010. – № 30.

21. Протокол от 16 декабря 2011 г. «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» // СЗ РФ. – 2012. – № 37. – Ст. 4986.

Нормативно-правовые акты Российской Федерации

22. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с изм. и доп., внес. Федеральным конституционным законом РФ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ) // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; СЗ РФ. – 2014. – № 6. – Ст. 548.

23. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823; 2014. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4267.

24. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г.) // СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301; 2014. – № 19. – Ст. 2334.

25. Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 1; 2014. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4278.

26. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (часть первая) (в ред. от 28 июня 2014 г.) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; 2014. – № 26 (ч. 1). – Ст. 3404.

27. Таможенный кодекс Российской Федерации от 18 июня 1993 г. // Российская газета. – 1993. – № 138 (в настоящее время утратил силу).

28. Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 21 июля 2014 г.) // СЗ РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954; 2014. – № 30 (ч. 1). – Ст. 4278.

29. Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (в ред. от 4 марта 2014 г.) // Российская газета. 1993. – № 107; СЗ РФ. – 2014. – № 10. – Ст. 953.

30. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) в Российской Федерации о налогах и сборах» (в ред. от 24 июля 2009 г.) // СЗ РФ. – 2004. – № 31. – Ст. 3231; 2009. – № 30. – Ст. 3739.

31. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ (в ред. от 4 июня 2014 г.) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2010. – № 48. – Ст. 6252; 2014. – № 23. – Ст. 2928.

32. Указ Президента РСФСР от 15 ноября 1991 г. № 213 «О либерализации внешнеэкономической деятельности на территории РСФСР». Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 23 декабря 2000 г. № 2061.

33. Постановление Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 (в ред. от 18 июня 2014 г.) «О Федеральном казначействе» (в ред. от 18 июня 2014 г.) // СЗ РФ. – 2004. – № 49. – Ст. 4908; 2014. – № 26 (ч. 2). – Ст. 3561.

34. Постановление Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 (в ред. от 12 декабря 2012 г.) «О ставках таможенных сборов за таможенные операции» // СЗ РФ. – 2005. – № 1 (ч. 2). – Ст. 108; 2012. – № 51. – Ст. 7221.

35. Постановление Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191 «Об утверждении Правил определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации» // СЗ РФ. – 2012. – № 12. – Ст. 1415.

36. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета за 2010–2012 гг. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/expert/follow-up/?id=897> (дата обращения: 07.05.2014).

37. Приказ ГТК РФ от 3 августа 2001 г. № 757 «О совершенствовании системы уплаты таможенных платежей» (в ред. от 5 апреля 2011 г.) (вместе с «Технологией расчетов по таможенным и иным платежам с применением микропроцессорных пластиковых карт (таможенных карт)») (зарегистрирован в Минюсте РФ 10 августа 2001 г. № 2865) // Российская газета. – 2001. – № 165.

38. Приказ ФТС России от 2 ноября 2011 г. «Об утверждении Типовой формы соглашения о применении централизованного порядка уплаты таможенных пошлин, налогов» № 2245 (зарегистрирован в Минюсте России 13 декабря 2011 г. № 22586) // Российская газета. – 2011. – № 287.

Нормативные акты иностранных государств

39. Кодекс Республики Казахстан от 30 июня 2010 г. № 296-IV «О таможенном деле в Республике Казахстан» // Казахстанская правда. – 2010. – № 169–170 (26230–26231).

40. Закон Республики Беларусь от 10 января 2014 г. № 129-З «О таможенном регулировании в Республике Беларусь». URL: gtk.gov.by/nfiles/001572_901243__gtk.doc (дата обращения: 03.06.2014).

41. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585 «Вопросы Министерства финансов Республики Беларусь» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. – № 105, 5/9328.

42. Постановление Правительства Республики Казахстан от 24 апреля 2008 г. № 387 «О некоторых вопросах Министерства финансов Республики Казахстан» // САПП Республики Казахстан. – 2008. – № 22. – Ст. 205.

Акты судебной власти

43. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. – 2001. – № 32. – Ст. 3410

44. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

45. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 4 ноября 2004 г. № 324-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

46. Определение Конституционного Суда РФ от 19 июня 2012 г. № 1255-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лукина В.Н. на нарушение его конституционных прав положениями пункта 1 ста-

тьи 370 Таможенного кодекса Таможенного союза. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

47. Определение Конституционного Суда РФ от 17 января 2013 г. № 123-О «По запросу советского районного суда г. Брянска о проверке конституционности абзаца 22 подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса РФ». Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

48. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14 ноября 2013 г. № ВАС-12730/13 по делу № А40-40902/12-119-393. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

49. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 января 2014 г. № А40-40902/12-119-393 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2014. № 6.

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

51. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 марта 2013 г. № 13328/12. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

52. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 января 2014 г. № 12730/13 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2014. – № 6.

53. Письмо Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 19 марта 2002 г. «К поручению Правительства Российской Федерации № ХВ-П-13-03788» от 17 апреля 2002 г. № С5-5/ уп-342. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

54. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 мая 2012 г. № А40-93776/11-79-809. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

55. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 ноября 2006 года по делу № А82-17133/2005-37. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

56. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11 июля 2012 г. по делу № А40-74678/11-107-318. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

57. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30 августа 2012 г. по делу № А55-30896/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

58. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 6 июня 2013 г. № Ф09-4481/13 по делу № А60-36070/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

59. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 августа 2012 г. № А03-15875/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

60. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 7 ноября 2013 г. № А08-7696/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

61. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 ноября 2013 г. № А56-4510/2013. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

62. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 июня 2014 г. № А56-16992/2013. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

63. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 21 августа 2012 г. № Ф03-3651/2012 по делу № А59-1432/2011. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

64. Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 1 августа 2013 г. № А43-16869/2012. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Научная и учебная литература

65. *Артемов, Н.М.* Финансово-правовое регулирование внешнеторговой деятельности [Текст] / Н.М. Артемов. – М.: МЦУПЛ, 1999. – 480 с.

66. *Арутюнян, Г.В.* Правовое регулирование таможенных платежей: учебное пособие [Текст] / Г.В. Арутюнян. – М.: Юриспруденция, 2000. – 112 с.

67. Актуальные проблемы теории и практики таможенного дела: учебное пособие / авт.-сост. И.В. Манахова [и др.]. – Саратов: Изд-во Саратовского юрид. ин-та МВД России, 2011. – 243 с.

68. *Бабаев, В.К., Бабаев, С.В.* Функции современного Российского государства: учебное пособие [Текст] / В.К. Бабаев, С.В. Бабаев. – Н. Новгород, 2001. – 100 с.

69. *Бакаева, О.Ю.* Таможенное право: учебное пособие [Текст] / О.Ю. Бакаева. – 2-е изд., пересмотр.; отв. ред. О.Ю. Бакаева. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 512 с.

70. *Бакаева, О.Ю., Матвиенко, Г.В.* Таможенное право России: учебник [Текст] / О.Ю. Бакаева, Г.В. Матвиенко; отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 2004. – 427 с.

71. *Байтин, М.И., Сенякин, И.Н.* Теория государства и права [Текст] / М.И. Байтин, И.Н. Сенякин. – Саратов: Изд-во Высшей школы МВД РФ, 1995. – С. 57.

72. *Байниязова, З.С.* Принципы правовой системы России: проблемы теории и практики [Текст] / З.С. Байниязова; под ред. В.Н. Синкова. – Саратов: Изд-во Саратовского ун-та, 2006. – 152 с.

73. *Бахрах, Д.Н., Кивалов, С.В.* Таможенное право России [Текст] / Д.Н. Бахрах, С.В. Кивалов. – Екатеринбург: Диамант, 1995. – 175 с.

74. *Винницкий, Д.В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис [Текст] / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2002. – 144 с.

75. *Годме, П.М.* Финансовое право [Текст] / П.М. Годме. – М.: Прогресс, 1978. – 429 с.

76. *Горлов, И.* Теория финансов [Текст] / И. Горлов. – Казань, 1841. – 297 с.
77. *Давыдов, Ю.Г.* Таможенное право в вопросах и ответах: учебное пособие [Текст] / Ю.Г. Давыдов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 168 с.
78. *Игнатюк, А.З.* Таможенное право таможенного союза: курс лекций [Текст] / А.З. Игнатюк. – Минск: Изд-во Амалфея, 2011. – 252 с.
79. *Козырин, А.Н.* Комментарий к закону Российской Федерации «О таможенном тарифе» [Текст] / А.Н. Козырин. – М.: Статут, 2001. – 297 с.
80. *Козырин, А.Н.* Государственно-правовой механизм таможенной политики зарубежных стран [Текст] / А.Н. Козырин. – М.: Изд-во МГИМО, 1994. – 204 с.
81. *Козырин, А.Н.* Таможенное право России: учебное пособие [Текст] / А.Н. Козырин. – М., 1995. – 97 с.
82. *Котляровский, С.А.* Финансовое право СССР [Текст] / С.А. Котляровский. – Л., 1926.
83. *Кучеров, И.И.* Налоговое право России: курс лекций [Текст] / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР-М, 2001. – 360 с.
84. *Лившиц, Р.З.* Теория права: учебник [Текст] / Р.З. Лившиц. – М.: БЕК, 1994. – 224 с.
85. *Линдерт, П.Х.* Экономика мирохозяйственных связей [Текст] / П.Х. Линдерт. – М.: Прогресс, 1992.
86. *Липинский, Д.А.* Проблемы юридической ответственности [Текст] / Д.А. Липинский; под ред. Р.Л. Хачатурова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – 387 с.
87. *Миляков, Н.В.* Налоги и налогообложение: курс лекций [Текст] / Н.В. Миляков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 304 с.
88. *Морозова И.С.* Правовые льготы: учебное пособие [Текст] / И.С. Морозова; под ред. А.В. Малько. – Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004. – 102 с.

89. *Налоги и налоговое право: учебник / под ред. А.В. Брызгалина.* – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 224 с.
90. *Ноздрачев, А.Ф.* Таможенное право: учебник [Текст] / А.Ф. Ноздрачев. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 688 с.
91. *Налоговое право / под ред. С.Г. Пепеляева.* – М., 1999.
92. *Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина.* – 3-е изд., испр. – М.: Норма, 2010. – 286 с.
93. *Налоговое право России: учебник / И.А. Цинделиани, В.Е. Кирилина, Е.Г. Кострикова, Е.Г. Мамилова, Н.Л. Шарандина.* – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.
94. *Озеров, И.Х.* Основы финансовой науки [Текст] / И.Х. Озеров. – М., 1911.
95. *Основы таможенного дела / под общ. ред. В.Г. Драганова.* – М.: Экономика, 1998. – 687 с.
96. *Петрова, Г.В.* Налоговое право: учебник для вузов [Текст] / Г.В. Петрова. – М.: Норма, 2000. – 271 с.
97. *Ровинский, Е.А.* Основные вопросы теории советского финансового права [Текст] / Е.А. Ровинский. – М.: Горюриздат, 1960. – 193 с.
98. *Серегина, В.В.* Государственное принуждение по советскому праву [Текст] / В.В. Серегина; науч. ред. И.А. Галаган. – Воронеж: Изд-во Воронежского ун-та, 1991. – 120 с.
99. *Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева.* – 2 изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2002. – 600 с.
100. *Финансовое право: Федеральный и региональный аспекты: комплекс учебно-методических пособий / Н.И. Химичева, Ю.А. Крохина, В.В. Попов, Д.А. Смирнов; под ред. Н.И. Химичевой.* – М.: Статут, 2001. – 688 с.
101. *Сидоров, В.Н.* Таможенное право: учебник для бакалавров [Текст] / В.Н. Сидоров. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013. – 439 с.
102. *Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева.* – М.: Юристъ, 2004. – 749 с.

103. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма, Инфра-М, 2011. – 768 с.

104. *Халипов, С.В.* Таможенное право: учебник [Текст] / С.В. Халипов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Зерцало-М, 2006. – 440 с.

105. *Хропанюк, В.Н.* Теория государства и права: учебное пособие для высших учебных заведений [Текст] / В.Н. Хропанюк; под ред. В.Г. Стрекозова. – М.: МП «ДТД», 1996. – 384 с.

106. *Химичева, Н.И.* Налоговое право: учебник [Текст] / Н.И. Химичева. – М., 1997. – 336 с.

107. *Халипов, С.В.* Таможенное право: учебник [Текст] / С.В. Халипов. – М.: Зерцало-М, 2005. – 416 с.

108. *Чистякова В.С.* Законность и обоснованность применения мер уголовно-процессуального принуждения: учебное пособие [Текст] / В.С. Чистякова; отв. ред. А.П. Лупинская. – М.: Изд-во ВЮЗИ, 1978. – 63 с.

109. *Шмиттгофф, К.* Экспорт: право и практика международной торговли [Текст] / К. Шмиттгофф. – М., 2003. – 400 с.

110. *Янжул, И.И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах [Текст] / И.И. Янжул. – 3-е изд. – СПб., 1899.

Научные статьи

111. *Артемьева, А.Н.* Имущественные налоги: взыскание по принципу экономии [Текст] / А.Н. Артемьева // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 6. – С. 44–53.

112. *Базылев, Б.Т.* Социальное назначение государственного принуждения в советском обществе [Текст] / Б.Т. Базылев // Правоведение. – 1968. – № 5. – С. 29–36.

113. *Байтин, М.И.* О принципах и функциях права: новые моменты [Текст] / М.И. Байтин // Правоведение. – 2000. – № 3. – С. 4–16.

114. *Бакаева, О.Ю.* К вопросу о правовой природе пени в области таможенного дела [Текст] / О.Ю. Бакаева // Актуальные проблемы таможенного регулирования и внешнеэкономической деятельности в условиях глобали-

зации мировой экономики: материалы Международной научно-практической конференции (1–2 декабря 2009 г.). – Саратов: СГСЭУ, 2010. – С. 157–160.

115. *Бакаева, О.Ю.* Судебный контроль как способ защиты прав участников таможенных правоотношений: перспективы развития в рамках административной юстиции [Текст] / О.Ю. Бакаева // Административное судопроизводство в Российской Федерации: развитие теории и формирование административно-процессуального законодательства. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2013. – Вып. 7. – С. 619.

116. *Бакаева, О.Ю.* Правовой механизм контроля уплаты таможенных платежей: вопросы принудительного взыскания [Текст] / О.Ю. Бакаева // Наука и общество. – 2013. – № 4. – С. 59–66.

117. *Бакаева, О.Ю.* Перспективы развития правового механизма косвенного налогообложения в области таможенного дела [Текст] / О.Ю. Бакаева // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 7–10.

118. *Борзунова, О.А.* Всемирная торговая организация и таможенное регулирование. Правовые проблемы вступления России в ВТО [Текст] / О.А. Борзунова // Аналитический вестник. – 2002. – Вып. 7. URL: iam.duma.gov.ru (дата обращения: 08.09.2014).

119. *Борзаева, П.В.* Принципы взимания косвенных налогов в Таможенном союзе [Текст] / П.В. Борзаева // Российский налоговый курьер. – 2010 – № 22. – С. 61–67.

120. *Грачев, О.В.* Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица, как угроза экономической безопасности Российской Федерации в сфере таможенной интеграции [Текст] / О.В. Грачев // Налоги. – 2012. – № 6. – С. 29–31.

121. *Зарипов, В.М.* Правовое регулирование налоговых льгот: постановка проблемы // Российское правовое государство: итоги формирования и перспективы развития: материалы научно-практической конференции: в 5 ч. Ч. 4: Финансовое право [Текст] / В.М. Зарипов; под ред. Ю.Н. Старилова. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2004. – С. 41–45.

122. *Злобин, Н.Н.* Понятия «налог», «сбор» и «пошлина». Позиция доктрины и подход законодателя [Текст] / Н.Н. Злобин // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования: сборник материалов научно-практической конференции (Москва, июнь 2003 г.). – М.: Статус-Кво 97, 2003. – С. 71–84.

123. *Игошин, Р.Е.* Механизм распределения ввозных таможенных пошлин в таможенном союзе [Текст] / Р.Е. Игошин // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2012. – № 5 . URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2012/05/1061> (дата обращения: 16.04.2014).

124. *Козырев, М.О.* Совершенствование обложения НДС экспортных операций наукоемких отраслей в контексте процессов реформирования налоговой системы [Текст] / М.О. Козырев // Вопросы экономики и права. – 2008. – № 5. – С. 35–41.

125. *Кожевников, С.Н.* О принуждении в правоохранительной деятельности Советского государства [Текст] / С.Н. Кожевников // Сборник ученых трудов Свердловского юридического института. – Вып. 22: Проблемы применения советского права. – Свердловск, 1973. – С. 120–128.

126. *Кошкина, Т.Ю.* Очередные НДС-изменения. Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение [Текст] / Т.Ю. Кошкина. – 2010. – № 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

127. *Новокшонов, И.Б.* Таможенно-тарифное регулирование внешне-торговой деятельности [Текст] / И.Б. Новокшонов // Право и экономика. – М.: Юридический Дом «Юстицинформ», 1999. – № 3. – С. 57–61.

128. *Недбайло, П.Е.* Объективное и субъективное в праве (к итогам дискуссии) [Текст] / П.Е. Недбайло // Правоведение. – 1974. – № 1. – С. 14–25.

129. *Олейник, С.П.* Избыточность полномочий налоговой функции как лимитирующий фактор роста внешнеторговой активности при экспорте [Текст] / С.П. Олейник // Финансы и кредит. – 2006. – № 15. – С. 47–51.

130. *Петрова, Г.В.* О взыскании в бюджет авансовых платежей по налогу на прибыль [Текст] / Г.В. Петрова // Право и экономика. – 1997. – № 2. – С. 35–41.

131. *Полуянова, Т.* Доля таможенных платежей в бюджете превысила 50 процентов [Текст] / Т. Полуянова // Российская бизнес-газета. – 2011. – 5 апр.

132. *Разгильдиева, М.Б.* Налоговая ответственность в системе юридической ответственности [Текст] / М.Б. Разгильдиева // Правоведение. – СПб.: Изд-во С.-Петербургского ун-та, 2002. – № 5. – С. 128–133.

133. *Расказова, Н.Ю.* Вопросы общей теории обеспечительных обязательств [Текст] / Н.Ю. Расказова // Правоведение. – 2004. – № 4. – С. 41–59.

134. *Садиков, О.Н.* Гражданско-правовые категории в публичном праве [Текст] / О.Н. Садиков // Журнал российского права. – 2011. – № 9. – С. 19–28.

135. *Сащихина, Т.Ю.* Отдельные основания прекращения налоговой обязанности [Текст] / Т.Ю. Сащихина // Финансовое право. – 2007. – № 3. – С. 23–26.

136. *Семенихин, В.В.* Налог на добавленную стоимость [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги (газета). – 2007. – № 17. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

137. *Ткаченко, В.* Меняем союз на организацию [Текст] / В. Ткаченко // Российская газета. – 2013. – 15 янв.

138. *Староверова, О.В., Толокиева, Н.А.* Государственное принуждение в налоговом праве [Текст] / О.В. Староверова, Н.А. Толокиева // Закон и право. – 2003. – № 6. – С. 56–57.

139. *Фомина, О.* Международное налоговое право: понятие, основные принципы [Текст] / О. Фомина // Хозяйство и право. – 1995. – № 5. – С. 125–135.

140. *Якушкина, Е.Е.* Неисполнение налоговой обязанности как основание ее принудительного исполнения [Текст] / Е.Е. Якушкина // Российское правовое государство: Итоги формирования и перспективы развития: материалы научно-практической конференции / под ред. Ю.Н. Старилова. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 2004. – С. 192–199.

Диссертации и авторефераты диссертаций

141. *Архипов, А.А.* Сроки в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.А. Архипов. – М., 2010. – 212 с.

142. *Бакаева, О.Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / О.Ю. Бакаева. – Саратов, 2005. – 482 с.

143. *Вагина, Н.М.* Принципы публичного права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.М. Вагина. – Самара, 2004. – 357 с.

144. *Вавилова, М.А.* НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.А. Вавилова. – М., 2007. – 151 с.

145. *Девочкина, Ю.Э.* Совершенствование методических основ определения и механизма применения особых пошлин в целях защиты экономических интересов государства: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.Э. Девочкина. – М., 2011. – 159 с.

146. *Демидов, П.В.* Частное принуждение как категория современной теории права: научные и практические проблемы: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / П.В. Демидов. – Н. Новгород, 2005. – 156 с.

147. *Деточка, А.В.* Совершенствование механизма взаимодействия таможенных и налоговых органов при контроле таможенной стоимости в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Деточка. – М., 2010. – 160 с.

148. *Евтушенко, В.Ф.* Правовое положение налоговых агентов: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.Ф. Евтушенко. – М., 2006. – 182 с.

149. *Жалонкина, И.Ю.* Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / И.Ю. Жалонкина. – Томск, 2012. – 204 с.

150. *Журавлев, А.А.* Таможенные платежи в системе экономических отношений на современном этапе: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / А.А. Журавлев. – М., 2007. – 155 с.

151. *Запорожская, Л.В.* Налогообложение и взимание налогов как внутренняя функция Российского государства (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Л.В. Запорожская. – Ростов н/Д, 2004. – 175 с.

152. *Захаров, А.Л.* Межотраслевые принципы права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Л. Захаров. – Самара, 2003. – 357 с.

153. *Землянская, Н.И.* Правовая природа таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Н.И. Землянская. – Саратов, 2005. – 219 с.

154. *Калинин, М.В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / М.В. Калинин. – М., 2008. – 187 с.

155. *Коваленко, Е.П.* Правовое регулирование обеспечения уплаты таможенных платежей: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.П. Коваленко. – Саратов, 2009. – 214 с.

156. *Козырин, А.Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / А.Н. Козырин. – М., 1994. – 404 с.

157. *Кочкалов, С.А.* Правовое регулирование возмещения налога на добавленную стоимость по внешнеэкономическим сделкам: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / С.А. Кочкалов. – Саратов, 2010. – 197 с.

158. *Колчин, В.С.* Совершенствование механизма налогообложения НДС в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / В.С. Колчин. М., 2008. – 179 с.

159. *Кочубей, И.С.* Правовое регулирование льгот в области таможенного дела: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / И.С. Кочубей. – Саратов, 2008. – 202 с.

160. *Литвинова, Ю.М.* Финансовый контроль в области таможенного дела: проблемы правового регулирования и правоприменения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Ю.М. Литвинова. – Саратов, 2011. – 26 с.

161. *Лопатникова, Е.А.* Реализация принципов налогового права: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Е.А. Лопатникова. – М., 2011. – 210 с.

162. *Майорова, А.А.* Акцизы: проблемы теории и практики: автореф. дис. ... канд. наук [Текст] / А.А. Майорова. – М., 2004. – 26 с.

163. *Пашкова, Г.Г.* Льготы в праве социального обеспечения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Г.Г. Пашкова. – Томск, 2004. – 26 с.

164. *Разгильдиева, М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / М.Б. Разгильдиева. – Саратов, 2011. – 563 с.

165. *Саттарова, Н.А.* Принуждение в финансовом праве: дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Н.А. Саттарова. – М., 2006. – 493 с.

166. *Сахариленко, А.Н.* Правовой режим взыскания таможенных платежей с юридических лиц: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Н. Сахариленко. – СПб., 2006. – 236 с.

167. *Смирнов, Д.А.* Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 1998. – 204 с.

168. *Смирнов, Д.А.* Принципы Российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук [Текст] / Д.А. Смирнов. – Саратов, 2011. – 58 с.

169. *Сокольникова, О.Б.* Совершенствование механизма взимания таможенных платежей как инструмента формирования доходной части федерального бюджета: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.Б. Сокольникова. – М., 2000. – 192 с.

170. *Стрельников В.В.* Правовой режим пени в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / В.В. Стрельников. – Воронеж, 2003. – 196 с.

171. *Стрижова, О.А.* Правовое регулирование таможенной стоимости: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / О.А. Стрижова. – М., 2008. – 188 с.

172. *Ткаченко, Р.В.* Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ (на примере НДС и налога на прибыль организации): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Р.В. Ткаченко. – М., 2004. – 197 с.

173. *Увайсаев, Б.З.* Принципы налогового права в системе принципов российского права (теоретико-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Б.З. Увайсаев. – Ростов н/Д, 2005. – 208 с.

174. *Фонарев, Н.И.* Совершенствование механизма взимания акцизов на алкогольную продукцию в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук [Текст] / Н.И. Фонарев. – М., 2005. – 197 с.

175. *Хапилин, С.А.* Механизм администрирования таможенных платежей и его роль в формировании доходов федерального бюджета: дис. ... канд. эконом. наук [Текст] / С.А. Хапилин. – Ростов н/Д, 2008. – 202 с.

176. *Чемакин, Д.А.* Формирование рыночной конъюнктуры в системе предпринимательства на основе оценки таможенной стоимости товара: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Д.А. Чемакин. – СПб., 2004. – 129 с.

177. *Чуватова, И.С.* Совершенствование деятельности таможенных органов по администрированию таможенных платежей в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Текст] / И.С. Чуватова. – М., 2011. – 28 с.

178. *Чураков, А.Н.* Принципы юридической ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.Н. Чураков. – Волгоград, 2000. – 25 с.

179. *Шепенко, Р.А.* Правовая природа и экономическое применение антидемпинговых пошлин в Российской Федерации, Европейском Союзе и Соединенных Штатах Америки (сравнительно-правовое исследование): дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / Р.А. Шепенко. – М., 1998. – 246 с.

180. *Щукин, А.В.* Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук [Текст] / А.В. Щукин. – М., 2004. – 162 с.

Справочная литература

181. Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб.: Норинт, 2000. – 1391 с.

182. *Кузнецов, С.А.* Большой толковый словарь русского языка [Текст] / С.А. Кузнецов. – СПб., 2000. – 1391 с.

183. *Ожегов, С.И.* Словарь русского языка: около 60 000 слов и фразеологический выражений [Текст] / С.И. Ожегов; под общ. ред. Л.И. Скворцова. – 25-е изд., испр. и доп. – М.: ООО «Издательство Оникс», 2006. – 976 с.

184. *Ожегов, С.И.* Словарь русского языка: около 57 000 слов [Текст] / С.И. Ожегов. – М.: Русский язык, 1987. – 409 с.

Ресурсы сети «Интернет»

185. Администрирование косвенных налогов в Казахстане полностью передается налоговым органам. URL: <http://loto.zakon.kz/4489704-administrirovaniye-kosvennykh-nalogoov-v.html> (дата обращения: 23.04.2014).

186. Акцизы на табак в Беларуси и Казахстане будут увеличены до уровня России. URL: <http://www.tks.ru/news/nearby/2013/02/21/0004> (дата обращения: 17.05.2014).

187. Автаркия и фритредерство. URL: <http://tolkslovar.ru/f3004.html> (дата обращения: 07.05.2014).

188. *Башкатова, А.* Рост акцизов стимулирует контрабанду. URL: http://www.ng.ru/economics/2014-03-18/5_kontrabanda.html (дата обращения: 08.09.2014).

189. *Блау, С. Л., Игошин, Р.Е.* К вопросу распределения ввозных таможенных пошлин в рамках Таможенного союза Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан. URL: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2013/Economics/15_150035.doc.htm (дата обращения: 17.05.2014).

190. *Завражин, К.* Путин: Евразийский экономический союз заработает с 2015 года. URL: <http://www.rg.ru/2014/03/05/souz-anons.html> (дата обращения: 01.09.2014).

191. *Качур, О.В.* Налоги и налогообложение: учебник. URL: <http://uchebnik.biz/book/1023-nalogi-i-nalogooblozhenie/4-2-osnovnye-ponyatiya-kursa-nalogi-i-nalogooblozhenie.html> (дата обращения: 07.05.2014).

192. Коллегия ФТС России подвела итоги работы таможенных органов в 2013 году и определила задачи на текущий год. URL: <http://www.tks.ru/news/nearby/2014/03/03/0013> (дата обращения: 13.07.2014)

193. Комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза / под ред. А.Н. Козырина. URL: <http://www.brokert.ru/material/tk-ts-obespechenie-uplaty-poschlin> (дата обращения: 13.05.2014).

194. Комментарий к статье 82 Таможенного кодекса Таможенного союза ЕврАзЭС: Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов. URL: <http://www.brokert.ru/material/tk-ts-sroki-uplaty-tamojennyh-poschlin-nalogov> (дата обращения: 06.05.2014).

195. *Липина, В.* Осуществить таможенные платежи теперь стало проще. URL: <http://www.connect.ru/article.asp?id=5541> (дата обращения: 06.05.2014).

196. Минфин РФ не исключает увеличения доли России при распределении пошлин в рамках ТС. URL: <http://www.newskaz.ru/economy/20110624/1622924.html> (дата обращения 30.04.2014).

197. Решение Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества на уровне глав правительств от 19 мая 2011 г. № 80. URL: <http://www.Consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2014).

198. Решение совета Евразийской экономической комиссии № 54 «Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза и Единого таможенного тарифа Таможенного союза» от 16 июля 2012 г. URL: <http://www.eurasiancommission.org/docs/Download.aspx?IsDlg=0&ID=84&print=1> (дата обращения: 22.04.2014).

199. Решение № 39 Совета Евразийской экономической комиссии «Об итогах применения в 2011 году механизма зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)» (вместе с проектами Данных о зачислении, взаиморасчетах в бюджеты и между Сторонами в 2011 году (млн долларов США), «Сравнительных данных...», «Решения...») (Принято в г. Санкт-Петербурге 15 июня 2012 г.). URL: <http://www.tsouz.ru/> (дата обращения: 17.04.2014).

200. Первые шаги в ВТО: снижены пошлины на ввоз продуктов и авто. URL:<http://www.audit-it.ru/news/account/482084.html> (дата обращения: 07.05.2014).

201. Повышаются акцизы на алкоголь и табак. URL:<http://www.rg.ru/2013/12/10/nalog.html> (дата обращения: 17.05.2014).

202. Сведения о поступлении таможенных и иных платежей в доход федерального бюджета. URL: <http://www.customs.ru/> (дата обращения: 01.07.2014).

203. Таможенный союз поделил пошлины. URL: http://www.vch.ru/cgi-bin/guide.cgi?table_code=15&action=show&id=7014 (дата обращения: 16.04.2014).

204. Таможенный союз: зачисление и распределение ввозных таможенных пошлин. URL: <http://www.brokert.ru/material/tamozhennyu-soyuz-raspre-delenie-vvoznuyh-poschlin> (дата обращения: 17.05.2014).

205. Таможня несет добро. URL: <http://www.rg.ru/2011/06/23/fts.html> (дата обращения: 17.05.2014).

296. *Ягудина, Э.* Налог на вредность. URL: <http://www.mef-audit.ru/press/comments/584/> (дата обращения: 07.05.2014).

**Соответствие таможенных процедур
отдельным элементам порядка уплаты таможенных платежей**

Таможенная процедура (операции), иные условия уплаты	Лицо, обязанное осуществить уплату	Момент возникновения обязанности по уплате	Момент прекращения обязанности по уплате	Норма ТК ТС	Вид платежа
Незаконное перемещение товаров через таможенную границу ТС	Лицо, незаконно перемещающее товары, лицо, участвующее в незаконном перемещении, а также лицо, которое приобрело в собственность или владение незаконно ввезенные товары	Ввоз товаров на таможенную территорию ТС Вывоз с таможенной территории ТС	В соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 81	Ввозные таможенные пошлины Вывозные таможенные пошлины
Прибытие товаров на таможенную территорию ТС	Перевозчик	Пересечение товарами таможенной границы	В соответствии с п. 2 ст. 80, а также подп. 1 п. 2 ст. 161 ТК ТС	Ст. 161	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Убытие иностранных товаров с таможенной территории ТС	Перевозчик	Выдача таможенным органом разрешения на убытие товаров с таможенной территории	В соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС; при фактическом пересечении товарами таможенной границы	Ст. 166	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение иностранных товаров на временное хранение	Перевозчик или иное лицо, обладающее полномочиями в отношении товаров на момент регистрации документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	Регистрация документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	При размещении товаров на складе временного хранения либо при принятии их иным лицом на временное хранение в месте, не являющемся складом временного хранения; в соответствии с п. 2 ст. 81 ТК ТС	Ст. 172	Ввозные таможенные пошлины, налоги

Таможенная процедура (операции), иные условия уплаты	Лицо, обязанное осуществить уплату	Момент возникновения обязанности по уплате	Момент прекращения обязанности по уплате	Норма ТК ТС	Вид платежа
	Владелец склада временного хранения	Размещение товаров на складе временного хранения	При выдаче товаров со склада временного хранения в связи с помещением их под таможенную процедуру; в соответствии с п. 2 ст. 81		
	Лицо, осуществляющее временное хранение товаров в местах, не являющихся складами временного хранения	Регистрация таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	При помещении товаров под таможенную процедуру; п. 2 ст. 80		
Выпуск товаров до подачи таможенной декларации	Декларант	Дата выпуска	В соответствии с подп. 1–7, 9 и 10 п. 2 ст. 80 ТК ТС, а также при внесении (проставлении) в (на) таможенной декларации отметок о выпуске товаров	Ст. 197	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с п. 2 ст. 80, а также подп. 2 п. 2 ст. 211 ТК ТС	Ст. 211	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение товаров под таможенную процедуру экспорта	Декларант	Регистрация Таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 214	Вывозные таможенные пошлины
Помещение иностранных товаров под таможенную процедуру таможенного транзита	Декларант	Регистрация таможенным органом транзитной декларации	При завершении таможенной процедуры таможенного транзита; в соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 227	Ввозные таможенные пошлины, налоги

Таможенная процедура (операции), иные условия уплаты	Лицо, обязанное осуществить уплату	Момент возникновения обязанности по уплате	Момент прекращения обязанности по уплате	Норма ТК ТС	Вид платежа
Помещение товаров Таможенного союза под таможенную процедуру таможенного транзита (в соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 215 ТК ТС)	Декларант	Регистрация таможенным органом транзитной декларации	При завершении таможенной процедуры таможенного транзита; в соответствии с п. 6 ст. 225, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 228	Вывозные таможенные пошлины
Помещение иностранных товаров под таможенную процедуру таможенного склада	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1, 3 п. 2 ст. 237, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 237	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 250, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 250	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение товаров под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 261, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 261	Ввозные таможенные пошлины
Помещение товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В отношении налогов, в соответствии с п. 2 ст. 80 ТК ТС В отношении ввозных таможенных пошлин, в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 274, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 274	Ввозные таможенные пошлины, налоги

Таможенная процедура (операции), иные условия уплаты	Лицо, обязанное осуществить уплату	Момент возникновения обязанности по уплате	Момент прекращения обязанности по уплате	Норма ТК ТС	Вид платежа
Помещение товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска)	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 283, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 283	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение товаров под таможенную процедуру временного вывоза	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1 п. 2 ст. 290, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 290	Вывозные таможенные пошлины
Помещение иностранных товаров под таможенную процедуру реэкспорта	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с подп. 1 п. 2, п. 2 ст. 80 ТК ТС	Ст. 300	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Помещение иностранных товаров под таможенную процедуру беспошлинной торговли	Декларант	Регистрация таможенным органом таможенной декларации	В соответствии с п. 2 ст. 306 ТК ТС	Ст. 306	Ввозные таможенные пошлины, налоги
Перемещение через таможенную границу товаров для личного пользования, подлежащих таможенному декларированию, в письменной форме	Декларант	Регистрация таможенным органом пассажирской таможенной декларации		Ст. 360	Таможенные пошлины, налоги

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, установленные ТК ТС

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
Незаконное перемещение товаров			День пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу	Ст. 81
		Незаконное перемещение товаров через таможенную границу с недостоверным декларированием	День регистрации таможенным органом таможенной декларации	
Прибытие товаров на таможенную территорию		При недоставке товаров в место прибытия	День пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, день выявления факта недоставки товаров в место прибытия	Ст. 161
		При утрате товаров в месте прибытия, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты)	День пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, день выявления факта утраты товаров	
		При вывозе товаров из места прибытия на остальную часть таможенной территории ТС без размещения на временное хранение или помещения их под таможенную процедуру в месте прибытия	День пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен, день выявления факта такого вывоза	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
Убытие иностранных товаров с таможенной территории ТС			День утраты товаров, а если этот день не установлен, день выдачи таможенным органом разрешения на убытие товаров с таможенной территории ТС	Ст. 166
Временное хранение товаров	У перевозчика или иного лица, обладающего полномочиями в отношении товаров на момент регистрации документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	В случае утраты товаров, помещенных на временное хранение, до размещения их на складе временного хранения или принятия их иным лицом на временное хранение в месте, не являющемся складом временного хранения, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	День такой утраты, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	Ст. 172
		В случае передачи товаров, помещенных на временное хранение, получателю или иному лицу без разрешения таможенного органа до размещения их на складе временного хранения либо принятия их иным лицом на временное хранение в месте, не являющемся складом временного хранения	День такой передачи, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
	У лица, осуществляющего временное хранение товаров в месте, не являющемся складом временного хранения	В случае утраты товаров, помещенных на временное хранение, до размещения их в месте, не являющемся складом временного хранения, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	День такой утраты, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	
		В случае передачи товаров, помещенных на временное хранение, получателю или иному лицу без разрешения таможенного органа до размещения их в месте, не являющемся складом временного хранения	День такой передачи, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	
	У владельца склада временного хранения либо лица, осуществляющего временное хранение товаров в месте, не являющемся складом временного хранения	В случае утраты товаров, хранящихся на складе временного хранения или в месте, не являющемся складом временного хранения, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при	День такой утраты, а если этот день не установлен, день размещения товаров на складе временного хранения либо в месте, не являющемся складом временного хранения	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения		
		В случае передачи товаров, хранящихся на складе временного хранения или в месте, не являющемся складом временного хранения, получателю или иному лицу без разрешения таможенного органа	День такой передачи, а если этот день не установлен, день размещения товаров на складе временного хранения либо в месте, не являющемся складом временного хранения	
		В случае использования товаров, хранящихся на складе получателя товаров, не в целях временного хранения товаров	День такого использования, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом документов, представленных для помещения товаров на временное хранение	
Выпуск товаров до подачи таможенной декларации			До истечения срока, указанного в подп. 2 п. 1 ст. 197 ТК ТС	Ст. 197
		В случае, если в течение срока, указанного в подп. 2 п. 1 ст. 197 ТК ТС, в отношении товаров, выпущенных до подачи таможенной декларации, таможенным органом не внесены (проставлены) в (на) таможенной декларации отметки о выпуске товаров	В последний день срока, указанного в подп. 2 п. 1 ст. 197 ТК	
Выпуск для внутреннего потребления	В отношении товаров, помещаемых под таможенную		До выпуска товаров в соответствии с таможенной процеду-	Ст. 211

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
	процедуру выпуска для внутреннего потребления		рой выпуска для внутреннего потребления	
	В отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с использованием льгот по уплате таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами	В случае отказа от использования льгот по уплате	До внесения в таможенную декларацию, поданную для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, изменений в части отказа от использования льгот	
		В случае совершения действий с товарами в нарушение ограничений по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, установленных в связи с использованием таких льгот, или в нарушение целей, соответствующих условиям представления льгот	В первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен, в день регистрации таможенной декларацией, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления	
Таможенная процедура экспорта			До выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, если иной срок не установлен ТК ТС	Ст. 214
В отношении иностранных товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру		Если недоставка иностранных товаров произошла по причине передачи товаров перевозчиком получателю или иному лицу без разрешения таможенного органа	День такой передачи, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом транзитной декларации	Ст. 227

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
таможенного транзита				
		Если недоставка иностранных товаров произошла по причине утраты товаров, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты)	День такой утраты, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом транзитной декларации	
		Если недоставка иностранных товаров произошла по иным причинам	День регистрации таможенным органом транзитной декларации	
В отношении товаров ТС, помещаемых под таможенную процедуру таможенного транзита		В случае недоставки товаров в установленном таможенным органом месте доставки	День регистрации таможенным органом транзитной декларации	Ст. 228
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру таможенного склада	Декларант	В случае утраты товаров до размещения их на таможенном складе, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	День такой утраты, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру таможенного склада	Ст. 237
		В случае утраты или передачи иному лицу до помещения товаров под иную таможенную процедуру, если хранение товаров осуществлялось не на таможенном складе, за исключением уничтожения	День такой утраты, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру тамо-	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		(безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	женного склада	
	У владельца таможенного склада	В случае утраты товаров, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо естественной убыли при нормальных условиях хранения	День утраты товаров, а если этот день не установлен, день размещения товаров на таможенном складе	
		В случае выдачи товаров с таможенного склада без представления в отношении таких товаров документов, подтверждающих помещение их под таможенную процедуру	День выдачи, а если этот день не установлен, день размещения товаров на таможенном складе.	
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру переработки на таможенной территории		При передаче иностранных товаров лицу, не являющемуся лицом, которому выдан документ об условиях переработки на таможенной территории, и (или) лицом, которое непосредственно осуществляет операции по переработке без разрешения таможенных органов	День передачи товаров, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории	Ст. 250
		При утрате иностранных товаров до истечения срока переработки товаров,	День утраты товаров, а если этот день не установлен, день регистрации тамо-	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	женным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории	
		При незавершении таможенной процедуры переработки на таможенной территории до истечения срока переработки товаров, установленного в соответствии с п. 1 ст. 243 ТК ТС	День истечения срока переработки товаров	
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории		При передаче товаров лицу, не являющемуся лицом, непосредственно осуществляющим операции по переработке, без разрешения таможенных органов	День передачи товаров, а если этот день не установлен, день выявления таможенным органом факта передачи товаров	Ст. 261
		При утрате товаров до истечения срока переработки товаров, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты)	День утраты товаров, а если этот день не установлен, день выявления таможенным органом факта утраты товаров	
		При незавершении таможенной процедуры переработки вне таможенной территории до истечения срока переработки товаров в соответствии с п. 1 ст. 260 ТК ТС	День истечения срока переработки товаров	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления		При передаче иностранных товаров лицу, не являющемуся лицом, которому выдан документ об условиях переработки товаров на таможенной территории, и (или) лицом, которое непосредственно осуществляет операции по переработке без разрешения таможенных органов	День передачи товаров, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления	Ст. 274
		При утрате иностранных товаров до истечения срока переработки товаров, за исключением уничтожения (безвозвратной утраты) либо естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	День регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления	
		При незавершении таможенной процедуры переработки для внутреннего потребления до истечения срока переработки товаров, установленного в соответствии со ст. 268 ТК ТС	День истечения срока переработки товаров	
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру временного ввоза (до-		При частичном условном освобождении от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов подлежат уплате в следующие сроки	До выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой временного ввоза (допуска) при уплате всей суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате за установ-	Ст. 283

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
пуска)			<p>ленный срок временного ввоза, либо уплате первой части суммы ввозных таможенных пошлин, налогов, подлежащей уплате, в случае периодичности такой уплаты</p> <p>До начала периода, за который производится уплата ввозных таможенных пошлин, налогов, в случае периодичности такой уплаты</p>	
	В отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру временного ввоза (допуска) с использованием льгот по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, сопряженных с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению этими товарами	В случае отказа от использования таких льгот	До внесения изменений в таможенную декларацию, в соответствии с которой товары помещены под таможенную процедуру временного ввоза (допуска), в части отказа от использования льгот	
		В случае совершения действий с товарами в нарушение ограничений по пользованию и (или) распоряжению этими товарами, установленных в связи с использованием таких льгот	В первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен, в день регистрации таможенным органом таможенной декларации	
		В случае нарушения условий, при которых товары помещались под таможенную процедуру вре-	В день регистрации таможенным органом таможенной декларации, в соответствии с которой	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		менного ввоза (допуска) с полным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов	товары помещены под таможенную процедуру временного ввоза (допуска)	
	В отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру временного ввоза с полным условным или частичным условным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов	При передаче временно ввезенных товаров иным лицам без разрешения таможенных органов	День передачи, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска)	
		При утрате временно ввезенных товаров в период срока временного ввоза товаров, установленного таможенным органом, за исключением случаев, предусмотренных под подп. 2 п. 4 ст. 283 ТК ТС	День утраты товаров, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска)	
		При незавершении действия таможенной процедуры временного ввоза (допуска) в соответствии с п. 1 ст. 281 ТК ТС	День истечения срока временного ввоза товаров	
В отношении товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру временного вывоза		При незавершении таможенной процедуры временного вывоза до истечения срока временного вывоза в соответствии с пунктом 1 статьи 289 настоящего Кодекса, за исклю-	День истечения установленного таможенными органами срока временного вывоза	Ст. 290

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		чением уничтожения (безвозвратной утраты) либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения, использования (эксплуатации)		
В отношении иностранных товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру реэкспорта		При невывозе с таможенной территории таможенного союза иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру реэкспорта, за исключением случаев их уничтожения (безвозвратной утраты) либо естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	День регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру реэкспорта.	Ст. 300
В отношении иностранных товаров, помещаемых (помещенных) под таможенную процедуру Беспощинной торговли		При пользовании и распоряжении иностранными товарами в нарушение требований и условий таможенной процедуры беспощинной торговли	День совершения действий, нарушающих установленные требования и условия, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру беспощинной торговли	Ст. 306
		В случае утраты иностранных товаров, за исключением их уничтожения	День утраты товаров, а если этот день не установлен, день регистрации тамо-	

Диспозиция	Лицо, у которого возникает обязанность/ товары, в отношении которых возникает обязанность по уплате	Определенные ТК ТС случаи	Сроки	Норма ТК ТС
		(безвозвратной утраты) вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения	женным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру беспошлинной торговли	
Операции с временно ввезенными транспортными средствами международной перевозки			Первый день совершения указанных действий, а если этот день не установлен, день регистрации таможенным органом таможенной декларации на транспортное средство	Ст. 344
Уплата таможенных пошлин, налогов в отношении товаров для личного пользования			Определяются международным договором	Ст. 360