

На правах рукописи

Набирушкина Ирина Сергеевна

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

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Бакаева Ольга Юрьевна

Официальные оппоненты: **Саттарова Нурия Альвановна**
доктор юридических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО «Башкирский государственный университет», заведующая кафедрой
Литвинова Юлия Михайловна
кандидат юридических наук,
АОУ ВПО «Ленинградский государственный университет имени А.С. Пушкина», доцент

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского»
(юридический факультет)

Защита состоится 24 декабря 2014 года в 16 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» (<http://test.ssla.ru/diss.phtml>).

Автореферат разослан «__» ноября 2014 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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.

Учитывая значимость института таможенных платежей как источника пополнения государственной казны, особую актуальность приобретает вопрос о

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 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.tks.ru/news/nearby/2014/03/03/0013> (дата обращения: 13.07.2014).

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. Землянкой (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. Саттаро-

вой, 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 обуславливается 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, регулирующего 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. Калинина, 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. Дра-

ганова, И.Ю. Жалонкиной, А.А. Журавлева, В.С. Колчина, П.Х. ЛиндERTA, 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 ис-

ключительно 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 налога на добавленную стоимость требуется внести изменения в ч. 1 ст. 160 Налогового кодекса РФ, установив в качестве базы для исчисления налога на добавленную стоимость 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) начинается не со дня уплаты (взыскания), а со дня уведомления плательщика о наличии излишне уплаченных (взысканных) или не востребованных 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 конфе-

ренции 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.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы, характеризуется степень ее научной разработанности; определяются цель, задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основы, нормативно-правовая база; формулируются основные выводы, обусловившие научную новизну; приводятся данные об апробации результатов исследования.

В главе первой «Теоретико-правовые основы уплаты и взимания таможенных платежей», состоящей из трех параграфов, рассматривается система таможенных платежей, выявляются их правовая природа и функции; исследуется соотношение понятий «уплата», «взимание» и «взыскание» таможенных платежей, определяются их общие и отличительные черты; рассматривается сущность и предназначение принципов права в целом; формулируются принципы уплаты таможенных платежей.

В первом параграфе первой главы «Система таможенных платежей: их правовая природа» анализируется содержание дефиниции «таможенные плате-

жи». Предлагается рассматривать в качестве таковых не только платежи, уплачиваемые при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза, но и платежи, взимаемые при перемещении товаров через государственные границы стран-участниц Таможенного союза. Данная идея аргументирована тем обстоятельством, что перемещение товаров через государственную границу внутри единой таможенной территории неразрывно связано с такими таможенными категориями, как импорт и экспорт товаров. Выявляются основные признаки таможенных платежей, определяющие их сущность: носят обязательный и трансграничный характер; являются источником пополнения федерального бюджета; при их установлении применяются нормы как таможенного, так и налогового законодательства; субъектами взимания таможенных платежей выступают не только таможенные, но и налоговые органы; уплата таможенных платежей обеспечивается принудительной силой государства.

Рассматривается правовая природа таможенной пошлины, формулируется вывод о ее принадлежности к самостоятельному виду обязательных таможенных платежей, имеющих сходство как с налогами, так и со сборами. Исследуются общие и отличительные черты косвенных налогов, а также таможенных сборов. Обосновывается особая значимость таможенных платежей при пополнении федерального бюджета и регулировании внешнеэкономической деятельности через призму их основных функций.

Во втором параграфе первой главы «Уплата, взимание, взыскание таможенных платежей: соотношение правовых понятий» исследуются указанные категории, устанавливается их соотношение; приводятся авторские определения. Под уплатой следует понимать действия плательщика, направленные на добровольное и своевременное исполнение денежной обязанности. Принудительное взыскание рассматривается через характеристику термина «принуждение». Оно представляет собой действия уполномоченного органа по применению принудительных мер к лицу, не исполнившему обязанность по уплате добровольно.

Формулируются основные признаки принудительного взыскания: оно представляет собой действия уполномоченных органов, направлено на обеспе-

чение поступления в государственную казну таможенных платежей, не уплаченных добровольно; выступает превентивным механизмом в борьбе с недобросовестными плательщиками таможенных платежей. Действия «уплата» и «взыскание» имеют как общие, так и отличительные черты. Общим для этих действий является цель – обеспечение поступления таможенных платежей в федеральный бюджет. Отличительными признаками выступают следующие обстоятельства: как исполняется денежное обязательство: добровольно (уплата) или принудительно (принудительное взыскание), кем именно были предприняты указанные действия: плательщиком добровольно (уплата) или уполномоченным органом в случае неисполнения (ненадлежащего) исполнения обязанности по уплате (взыскание). Обосновывается вывод о том, что наиболее всеобъемлющим является понятие «взимание», включающее в себя получение таможенными (налоговыми) органами таможенных платежей как при добровольном исполнении денежного обязательства (уплата), так и в случае применения принудительных мер (принудительное взыскание).

В третьем параграфе первой главы «Правовые принципы и правила уплаты таможенных платежей» приводится характеристика принципов финансового и налогового права, лежащих в основе финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей. На основании анализа союзного и национального законодательства государств-членов Таможенного союза разработана авторская классификация принципов и правил уплаты таможенных платежей. К их числу относятся: обязательность уплаты таможенных платежей; единство системы таможенных платежей, подлежащих уплате на единой таможенной территории Таможенного союза; администрирование таможенных платежей таможенными и налоговыми органами; соблюдение сроков уплаты таможенных платежей; соблюдение порядка и формы уплаты таможенных платежей; обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов; возможность использования льгот при уплате таможенных платежей; возможность возврата излишне уплаченных (взысканных) сумм.

Обосновывается финансово-правовой характер данных начал, так как одной из сторон в отношениях по уплате таможенных платежей выступают тамо-

женные (налоговые) органы, являющиеся субъектами финансового права и соответственно финансовой деятельности государства.

Глава вторая «Порядок исчисления, уплаты и взимания таможенных платежей: особенности финансово-правового регулирования и проблемы правоприменения», включающая четыре параграфа, посвящена изучению основ финансово-правового регулирования исчисления таможенных платежей, а также выявлению проблем теории и практики порядка и сроков их уплаты. Исследуются механизм распределения ввозных таможенных пошлин в рамках стран-участниц Таможенного союза; особенности взимания косвенных налогов как таможенными, так и налоговыми органами. Определяются основы принудительного взыскания таможенных платежей; выявляются проблемы, возникающие в процессе такого взыскания.

В первом параграфе второй главы «Финансово-правовое регулирование исчисления таможенных платежей» исследуется финансово-правовая основа исчисления таможенных платежей, приводится авторское определение исчисления таможенных платежей, формулируется понятие «таможенная стоимость», которое предлагается закрепить в ст. 64 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Обосновывается целесообразность внесения изменений в ч. 1 ст. 160 Налогового кодекса РФ, касающихся закрепления в качестве налоговой базы для исчисления налога на добавленную стоимость таможенной стоимости товара. В рамках рассмотрения вопроса об уплате таможенных сборов аргументируется идея о необходимости отмены таможенных сборов за таможенные операции.

Устанавливаются основные элементы обложения таможенными платежами. К их числу предлагается отнести: объект обложения таможенными платежами, расчетную базу для исчисления таможенных платежей, ставки обложения таможенными пошлинами, налогами, таможенными сборами; порядок исчисления таможенных платежей, порядок и сроки их уплаты. В качестве факультативного элемента определяются льготы по уплате таможенных платежей. Помимо основных и факультативных элементов обложения таможенными платежами, выделяется плательщик – лицо, обязанное осуществить исчисление и

уплату. Обосновывается мнение о том, что плательщика не следует относить к элементам обложения, так как он непосредственно своими действиями обеспечивает реализацию элементов обложения таможенными платежами (исчисляет суммы, подлежащие уплате, обеспечивает соблюдение порядка и сроков уплаты и т.д.). Данные элементы обложения таможенными платежами предлагается закрепить в гл. 9 Таможенного кодекса Таможенного союза, а именно в ст. 70.1.

Во втором параграфе второй главы «Порядок уплаты таможенных платежей: особенности финансово-правового регулирования» раскрываются особенности положений Таможенного кодекса Таможенного союза об уплате таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов. Данные особенности проявляются в тесной взаимосвязи момента возникновения обязанности по уплате и лица, осуществляющего уплату, сроков, в рамках которых должна быть исполнена обязанность по уплате, с заявляемой таможенной процедурой.

Особенность современного таможенного законодательства состоит и в том, что плательщики таможенных пошлин, налогов, а также сроки, порядок и формы уплаты таможенных платежей определяются нормами международного, «союзного» и национального законодательства государств-членов Таможенного союза. Так, в качестве одной из форм уплаты рассматриваются авансовые платежи. Аргументируется мнение о том, что авансовые платежи не относятся к числу таможенных и трансформируются в них только тогда, когда плательщик примет такое решение. Обосновывается целесообразность корректировки ч. 1 ст. 147 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» в части законодательного закрепления начала течения срока о зачете (возврате) невостребованных сумм авансовых платежей с момента уведомления плательщика о наличии таких сумм.

В рамках исследования вопроса об основах уплаты таможенных пошлин, налогов приведены элементы порядка уплаты: момент возникновения обязанности по уплате; вид платежа, подлежащего уплате; определение органа, в который плательщик должен осуществить уплату; срок уплаты таможенных платежей;

форма уплаты таможенных платежей; момент прекращения обязанности по уплате.

Создание Таможенного союза способствовало внесению изменений в процесс уплаты и взимания таможенных платежей. В частности, данные преобразования коснулись принятия нормы о распределении ввозных таможенных пошлин между странами-участницами Таможенного союза. На основании статистических данных автором изучен механизм распределения ввозных таможенных пошлин, обоснована недостаточная эффективность действующей процедуры распределения, а также необходимость корректировки установленных нормативов распределения.

Исследуются сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, которые устанавливаются как Таможенным кодексом Таможенного союза, международными договорами государств-членов, так и национальным законодательством стран-участниц. Приводятся авторские определения срока уплаты таможенных пошлин, налогов, а также изменения сроков уплаты, отсрочки и рассрочки. Обосновывается мнение об установлении специальной таможенной процедуры нормами Таможенного кодекса Таможенного союза, а не национального законодательства путем внесения изменений в п. 3 ст. 202 Таможенного кодекса Таможенного союза. Сроки уплаты таможенных платежей в рамках рассматриваемой процедуры также предлагается установить в нормах указанного кодекса путем объединения подп. 2 п. 2 и п. 1 ст. 82 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Аргументируется необходимость корректировки п. 1 ст. 4 Соглашения об основаниях, условиях и порядке изменения сроков уплаты таможенных пошлин, в рамках которого предлагается в качестве органа, принимающего решение о предоставлении отсрочки и рассрочки, рассматривать таможенный орган, которому подается таможенная декларация, а не Федеральную таможенную службу, как это закреплено в настоящее время. В отношении косвенных налогов, взимаемых налоговыми органами в рамках Таможенного союза, целесообразна передача полномочий по предоставлению отсрочки и рассрочки непо-

средственно налоговому органу, осуществляющему их взимание. Обосновывается необходимость закрепления нормы об обязанности таможенного (налогового) органа в предоставлении отсрочки и рассрочки при наличии оснований, предусмотренных международным договором (в отношении таможенных пошлин) и национальным законодательством (в отношении налогов), путем внесения изменений в соответствующие нормативные акты, а также закрепление данной обязанности в п. 3 ст. 83 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Предлагается также корректировать нормы, касающиеся оснований для отказа в предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты таможенных пошлин, налогов путем отнесения к их числу оснований, рассматриваемых в настоящее время как основания, при которых решение не принимается. К их числу относятся: наличие задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов, факт возбуждения процедуры банкротства или уголовного дела по признакам преступления, связанного с нарушением таможенного законодательства, а также случаи, когда плательщиком таможенному органу не представлены необходимые сведения и документы.

В третьем параграфе второй главы «Порядок косвенного налогообложения в области таможенного дела: особенности финансово-правового регулирования и проблемы правоприменения» исследуется новелла современного таможенного законодательства о взимании косвенных налогов при импорте товаров как таможенными, так и налоговыми органами, проводится анализ правовой базы, регулирующей косвенное налогообложение в Таможенном союзе. Обосновывается необходимость унификации ставок налога на добавленную стоимость и акцизов в рамках единой таможенной территории Таможенного союза. Данные преобразования необходимы для создания равных условий для хозяйствующих субъектов в рамках единой таможенной территории и единого экономического пространства. Законодательное закрепление единых ставок косвенных налогов возможно путем заключения Соглашения между странами-участницами Таможенного союза о порядке установления и введения единых ставок косвенных налогов. На основании анализа материалов судебной практи-

ки рассматриваются основные проблемы возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров. К числу основных проблем, возникающих в ходе возмещения «экспортного» налога на добавленную стоимость, были отнесены: количественные и качественные недостатки в предоставляемой документации, неправомерные действия экспортеров, лже-экспорт и др. В связи с тем, что взимание косвенных налогов в Таможенном союзе может осуществляться как таможенными, так и налоговыми органами, обосновывается необходимость заключения Соглашения о порядке обмена информацией между налоговыми и таможенными органами по вопросам взимания косвенных налогов.

В четвертом параграфе второй главы «Правовые особенности взимания таможенных платежей путем их принудительного взыскания: проблемы теории и практики» исследуется порядок принудительного взыскания таможенных платежей, применяемый в случае их неуплаты (неполной уплаты). До осуществления мер принудительного взыскания таможенный орган обязан уведомить должника о наличии у него задолженности. В рамках исследования данного вопроса обосновывается вывод о том, что таможенные органы не ограничены какими-либо сроками при направлении требования об уплате, в то время как сроки исполнения требования плательщиками строго регламентированы законодательством. Данный факт можно рассматривать как выдвижение на первый план публичных интересов.

Анализ бесспорного и оспариваемого порядков принудительного взыскания позволил сделать вывод о целесообразности внесения изменений в п. 2 ст. 150 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» в части нормативного закрепления положения об утверждении оспариваемого порядка в качестве основного как в отношении физических, так и юридических лиц. При этом применение бесспорного порядка принудительного взыскания также не исключается. Так, в качестве оснований для применения бесспорного порядка принудительного взыскания предлагается рассматривать письменное согласие самого налогоплательщика, а также применение обеспечительных мер. Предлагается внести дополнительный п. 7 в ст. 85 Таможенного кодекса Тамо-

женного союза, которым бы закреплялась норма о том, что в случае ненадлежащего исполнения обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов по обеспеченному обязательству таможенный орган вправе взыскать образовавшуюся задолженность в бесспорном порядке за счет обеспечительных мер.

В **заключении** приводятся основные итоги проведенного исследования; формулируются выводы; обобщаются предложения, направленные на совершенствование законодательства и правоприменительной практики в сфере финансово-правового регулирования уплаты и взимания таможенных платежей в условиях функционирования Таможенного союза.

В **приложениях** рассмотрено соответствие таможенных процедур отдельным элементам порядка уплаты таможенных платежей, а также наглядно отражены и систематизированы сроки уплаты таможенных пошлин, налогов, установленные Таможенным кодексом Таможенного союза.

Основные результаты диссертации отражены в следующих опубликованных автором работах:

- статьи в рецензируемых научных изданиях,

перечень которых утвержден ВАК при Министерстве образования и науки РФ

1. *Набирушкина, И. С.* Принудительное взыскание таможенных платежей: вопросы правовой культуры [Текст] / И. С. Набирушкина // Правовая культура. – 2012. – № 1. – С. 166–169 (0,6 п.л.);

2. *Набирушкина, И. С.* Таможенные пошлины и механизм их распределения в Таможенном союзе (финансово-правовой аспект) [Текст] / И. С. Набирушкина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 4. – С. 23–27 (0,7 п.л.);

3. *Набирушкина, И. С.* Возмещение НДС при экспорте товаров: правовые особенности и проблемы правоприменения [Текст] / И. С. Набирушкина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 5. – С. 11–14 (0,6 п.л.);

4. *Набирушкина, И. С.* Соотношение национального и наднационального законодательства в вопросах взыскания таможенных платежей [Текст] / И. С. Набирушкина // *Взаимодействие частных и публичных интересов: актуальные проблемы экономики и права* : матер. междунар. науч.-практ. конф. / под общ. ред. О. Ю. Бакаевой. – Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2011. – С. 75–77 (0,3 п.л.);

5. *Набирушкина, И. С.* Некоторые вопросы изменения сроков уплаты таможенных платежей [Текст] / И. С. Набирушкина // *Модернизация экономики России в контексте глобализации* : матер. междунар. науч.-практ. конф. (Саратов, 24–25 января 2012 г.). – Саратов : Изд-во «КУБиК», 2012. – С. 175–179 (0,6 п.л.);

6. *Набирушкина, И. С.* Правовая природа таможенной пошлины: актуальные вопросы [Текст] / И. С. Набирушкина // *Актуальные проблемы публичного права* : межвуз. сб. науч. тр. молодых ученых. – Саратов : СГСЭУ, 2012. – С. 94–96 (0,3 п.л.);

7. *Набирушкина, И. С.* Таможенная пошлина как инструмент защиты экономических интересов России (правовой аспект) [Текст] / И. С. Набирушкина // *Научный альманах* : сб. науч. тр. – Саратов : ИП Моисеева Е.В., 2012. – С. 109–114 (0,6 п.л.);

8. *Бакаева, О. Ю., Набирушкина, И. С.* Уплата, взимание и взыскание таможенных платежей: соотношение правовых понятий [Текст] / О.Ю. Бакаева, И. С. Набирушкина // *Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития* : сб. науч. тр. / под ред. В.В. Бехер. – Саратов : Научная книга, 2013. – С.138–141 (0,25 / 0,13 п.л.);

9. *Набирушкина, И. С.* Авансовые платежи как способ исполнения обязанности по уплате таможенных платежей [Текст] / И. С. Набирушкина // *Финансовое право: прошлое, настоящее и будущее* : сб. ст. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 85-летию Н.И. Химичевой / [редкол.: Е.В. Покача-

лова (отв. ред.) и др.]; ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия». – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2014. – С. 186–190 (0,3 п.л.);

10. *Набирушкина, И. С.* Нормативы распределения ввозных таможенных пошлин между странами-участницами Таможенного союза: особенности правового регулирования и правоприменения [Текст] / И. С. Набирушкина // Проблемы обеспечения национальной безопасности в России : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 27 марта 2014 г.). – Саратов : Научная книга, 2014. – Вып. 2. – С. 274–281 (0,5 п.л.);

11. *Набирушкина, И. С.* К вопросу о единой валюте государств-членов Таможенного союза [Текст] / И. С. Набирушкина // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых : матер. всерос. науч.-практ. конф. магистрантов и аспирантов (г. Саратов, 7–8 октября 2014 г.). – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. – С. 175–176 (0,1 п.л.).

Подписано в печать ... 2014 г. Формат 60x84^{1/16}.
Бумага офсетная. Гарнитура «Times». Печать офсетная.
Усл. печ. л. 1,5. Тираж 150 экз. Заказ ...

Отпечатано в типографии издательства
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия»
410056, г. Саратов, ул. Вольская, 1.