

На правах рукописи

УСТИНОВА Анастасия Васильевна

**ТАМОЖЕННЫЕ СБОРЫ
В СИСТЕМЕ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНОЙ СИСТЕМЫ РФ:
ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ**

12.00.04 — финансовое право; налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Саратов — 2017

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

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
БАКАЕВА Ольга Юрьевна

Официальные оппоненты: **СМИРНОВ Дмитрий Анатольевич**
доктор юридических наук, профессор,
ФГАОУ ВО «Северо-Кавказский
федеральный университет»,
заведующий кафедрой

ЛИТВИНОВА Юлия Михайловна
кандидат юридических наук,
ГАОУ ВО ЛО «Ленинградский
государственный университет
имени А.С. Пушкина», доцент

Ведущая организация Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего об-
разования «Саратовский национальный
исследовательский государственный
университет имени Н.Г. Чернышевско-
го» (юридический факультет)

Защита состоится 25 декабря 2017 года в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего 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 «__» октября 2017 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Кобзева Елена Васильевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Таможенные платежи являются одним из основных источников доходов бюджетной системы Российской Федерации. В 2012-2015 годах они составляли примерно половину доходов федерального бюджета. В 2016 году, несмотря на то, что сумма таможенных платежей (в том числе таможенных сборов) в казне государства снизилась до 36%, их роль осталась весьма существенной¹. Незначительный объем поступлений от таможенных сборов в системе таможенных платежей не снижает актуальности исследования их финансово-правового регулирования, поскольку в их сущности неоправданно превалирует фискальный характер.

В российском таможенном законодательстве таможенные сборы закреплены с 1993 года². Трансформация института таможенных сборов, обусловленная последующим развитием законодательства, оказалась незначительной. Коренного преобразования их правового регулирования, ожидавшегося в связи с образованием в 2010 г. Таможенного союза, не произошло: вопросы их исчисления, уплаты и взимания остались за рамками унификации. И в Таможенном кодексе Таможенного союза³ (далее – ТК ТС), и в Таможенном кодексе Евразийского экономического союза⁴ (далее – ТК ЕАЭС) устанавливается, что виды и ставки таможенных сборов, равно как и плательщики и элементы обложения регламентируются законодательством государств-

¹ См.: Итоги 2016 года: Таможня и казна. URL: <http://www.interfax.ru/business/542642> (дата обращения: 15.09.2017).

² См.: ст. 110 Таможенного кодекса Российской Федерации: утв. ВС РФ 18 июня 1993 г. № 5221-1 (с изм. и доп. от 26 июня 2008 г. № 103-ФЗ) // Рос. газета. 1993. 21 июля; СЗ РФ. 2008. № 26, ст. 3022. Документ утратил силу

³ Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17) (с изм. и доп. от 8 мая 2015 г.) // СЗ РФ. 2010. № 50, ст. 6615; 2015. № 38, ст. 5214.

⁴ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза: подписан в г. Москве 11 апреля 2017 года). URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 04.10.2017). Предполагается его вступление в силу 01.01.2018 г.

членов Союза (в Российской Федерации – Федеральным законом «О таможенном регулировании в Российской Федерации»¹, далее – Закон о таможенном регулировании). Выведение указанных вопросов из единого таможенного регулирования не способствует дальнейшей гармонизации правовых основ в области таможенного дела.

К сожалению, до настоящего времени в финансово-правовой науке исследованию таможенных сборов не уделялось достаточного внимания. Между тем весьма важно определение их правовой природы, уточнение их понятия и отличительных особенностей, исследование порядка установления и уплаты, а также выявление проблем, возникающих в процессе обложения таможенными сборами. Уяснение сущности таможенных сборов целесообразно проводить через призму трех правовых категорий, значимых для науки финансового права: доход бюджета; таможенный платеж; сбор. Они, обладая существенной спецификой, выступают в качестве неналогового дохода федерального бюджета, вида таможенного платежа, а также разновидности сбора.

Придание таможенным сборам ярко выраженного фискального характера не соответствует их правовой природе и принципам обложения. В соответствии с п.3 ст.47 ТК ЕАЭС размер таможенных сборов не может превышать примерной стоимости затрат таможенных органов на совершение действий, в связи с которыми установлен таможенный сбор. Однако установленный в настоящее время размер таможенных сборов в ряде случаев не связан напрямую ни с объектом обложения таможенными сборами, ни с затратами таможенных органов. Так, размер таможенных сборов за таможенные операции зависит от таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу ЕАЭС, что противоречит принципу эквивалентности, изначально присущему сборам как финансово-правовой категории.

¹ Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ (с изм. и доп. от 29 июля 2017 г. № 232-ФЗ) «О таможенном регулировании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2010. № 48, ст. 6252; 2017. № 31, ч. 1, ст. 4781.

Таким образом, недостаточная эффективность механизма правового регулирования таможенных сборов усиливает тяжесть фискального бремени в таможенной сфере, что приводит к дисбалансу публичных и частных интересов.

Проблемы правовой регламентации в области установления, исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов требуют научного осмысления. Исследованию таможенных сборов в науке финансового права отводится незначительное внимание; вопросы правовой природы, принципов обложения, порядка обложения ими либо не имеют научного решения либо носят дискуссионный характер. Данные обстоятельства обуславливают актуальность темы работы и ее выбор диссертантом.

Степень научной разработанности проблемы. Исследование правовой природы и сущности таможенных платежей, финансово-правового регулирования их установления, исчисления, уплаты и взимания в разное время проводилось в диссертационных работах А.Н. Козырина (1994 г.), Т.Н. Трошкиной (2000 г.), А.Р. Кондратюка (2001 г.), О.Ю. Бакаевой (2005 г.), Н.И. Землянской (2005 г.), А.А. Журавлева (2007 г.), М.В. Калинина (2008 г.), О.А. Стрижовой (2008 г.), С.А. Хапилина (2008 г.), И.С. Набирушкиной (2014 г.), И.А. Цидилиной (2015 г.) и других ученых.

Однако основное внимание было сконцентрировано на вопросах правового регулирования таких видов таможенных платежей, как таможенные пошлины, а также НДС и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию. Полноценных научных исследований, посвященных уяснению правовой природы таможенных сборов, принципов и порядка их установления с учетом положений актов, регулирующих таможенные отношения в ЕАЭС, не проводилось.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, которые урегулированы нормами финансового и таможенного права, складывающиеся при установлении, исчислении, уплате и взимании

таможенных сборов, а также в связи с их перечислением в бюджетную систему Российской Федерации.

Предметом диссертационного исследования выступают нормы финансового, таможенного и иных отраслей права и законодательства, регулирующие порядок установления, исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов в целях формирования доходной части бюджетной системы государства; научные концепции и положения общей и финансово-правовой теории о таможенных сборах; материалы правоприменительной практики и данные официальной статистики.

Цель диссертационного исследования состоит в формировании концептуальных основ финансово-правового регулирования таможенных сборов в системе доходов бюджетной системы Российской Федерации, а также в разработке рекомендаций по совершенствованию регламентирующего их законодательства.

Для достижения обозначенной цели были поставлены **задачи**, решение которых высвечивает основные направления диссертационного исследования:

- на основе анализа действующего финансового, в том числе бюджетного, законодательства и теоретических положений, разработанных отечественными учеными, определить место и роль таможенных сборов в структуре доходов бюджетной системы Российской Федерации;
- охарактеризовать таможенные сборы как вид неналоговых доходов федерального бюджета государства;
- выявить существенные признаки таможенных сборов, позволяющие отграничить этот вид таможенного платежа от иных видов обязательных платежей, и на этой основе сформулировать определение таможенных сборов;
- уяснить место таможенных сборов в системе таможенных платежей;

– выделить и определить основные элементы обложения таможенными сборами, раскрыть сущность специальных принципов обложения таможенными сборами;

– разработать авторскую классификацию таможенных сборов;

– дать характеристику различным видам таможенных сборов, исследовать особенности их исчисления, уплаты и взимания, выявить недостатки их финансово-правового регулирования;

– обосновать предложения по совершенствованию норм финансового и таможенного законодательства в области правового регулирования установления, исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов, а также практики его применения.

Методологическая основа диссертационной работы представлена комплексом общенаучных и частнонаучных исследовательских методов, основанных на законах, категориях и принципах диалектического метода познания социально-правовой действительности. Применение *системно-структурного* метода позволило определить место таможенных сборов в системе доходов бюджетной системы Российской Федерации и системе таможенных платежей, а также выделить и структурировать элементы обложения таможенными сборами. С помощью *сравнительно-правового* метода было установлено соотношение понятия «таможенные сборы» с иными обязательными платежами в Российской Федерации. При рассмотрении правовой природы таможенных сборов автор обращался к *формально-логическому* методу; к *формально-юридическому* – при выработке предложений по совершенствованию финансового и таможенного законодательства в части регламентации таможенных сборов. Применение *гипотетико-дедуктивного* метода способствовало выявлению особенностей таможенных правоотношений, возникающих при уплате и взимании таможенных сборов в Российской Федерации.

Теоретической основой исследования выступили научные изыскания известных ученых в области общей теории права, финансового, таможенного, административного и других отраслей права и законодательства.

Многие вопросы, составляющие объект диссертационного исследования, были изучены посредством обращения к работам ученых в области общей теории права: С.С. Алексеева, М.И. Байтина, В.Л. Кулапова, А.В. Малько, Н.И. Матузова и др.

При рассмотрении специальных вопросов базовое значение имели исследования в области финансового права таких специалистов, как: Е.М. Ашмарина, А.Р. Батяева, Э.Н. Берендтс, В.В. Бесчеревных, С.Я. Боженок, О.В. Болтинова, А.В. Брызгалин, Н.В. Васильева, Е.Л. Васянина, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, В.В. Гриценко, А.В. Демин, С.В. Запольский, Н.И. Землянская, Д.Л. Комягин, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, А.Г. Пауль, С.Г. Пепеляев, Н.А. Поветкина, Г.Б. Поляк, Е.А. Ровинский, И.В. Рукавишникова, А.Д. Селюков, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, М.М. Сперанский, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева, Н.А. Шевелева, С.Д. Цыпкин, И.И. Янжул и др.

Формированию авторской позиции по вопросам таможенного обложения способствовало изучение работ ученых, занимающихся проблемами таможенного права: А.И. Ашмарина, О.Ю. Бакаевой, А.Ю. Денисовой, С.И. Истомина, М.В. Калинина, Ю.Г. Кисловского, М.Н. Кобзарь-Фроловой, А.Н. Козырина, А.Р. Кондратюка, И.С. Кочубея, Ю.М. Литвиновой, Г.В. Матвиенко, И.С. Набирушкиной, А.Ю. Соломеина, М.Н. Сорокиной, Т.Н. Трошкиной, С.В. Халипова, А.А. Шахмаметьева, И.А. Цидилиной, А.А. Ялбулганова и др.

Поскольку в исследовании раскрываются вопросы, тесно связанные с экономической сущностью таможенных платежей, использовались выводы ведущих ученых-экономистов: А.А. Артемьева, С.Н. Беловой, В.Г. Драганова, А.А. Журавлева, И.В. Савостиной, В.Г. Свинухова, С.А. Хапилина и др.

Правовая база исследования образована Конституцией Российской Федерации, международными правовыми актами, к числу которых относятся заключенные государствами-членами ЕАЭС, Таможенный кодекс Таможенного союза, Таможенный кодекс ЕАЭС, Бюджетный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации», другие нормативные правовые акты, касающиеся порядка установления, исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов.

Эмпирическую базу исследования составляют постановления и определения Конституционного Суда РФ; материалы правоприменительной практики арбитражных судов по спорам об исчислении и взимании таможенных сборов, их правовой природе; статистические данные и отчеты о результатах деятельности Министерства финансов РФ, Федеральной таможенной службы и Федеральной антимонопольной службы.

Научная новизна исследования заключается в авторской разработке комплекса базовых теоретических положений о правовой природе, понятии и элементах обложения таможенными сборами, направленных на совершенствование правового регулирования их установления, исчисления, уплаты и взимания.

Впервые в науке финансового права таможенные сборы исследованы в трех аспектах: как неналоговый доход бюджетной системы, как вид таможенных платежей и как разновидность сборов. Предложено авторское универсальное понятие таможенных сборов, которое может быть применено для государств-членов ЕАЭС; разработано определение таможенных сборов в Российской Федерации.

Сформулированы научные идеи о возможности совершенствования финансово-правового регулирования установления, исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов.

По результатам исследования **на защиту выносятся** содержащиеся элементы новизны **положения и выводы:**

1. Обоснована необходимость унификации правового регулирования обязательных неналоговых платежей путем принятия Федерального закона «О неналоговых платежах в Российской Федерации», предопределенная многообразием и разнородностью неналоговых платежей. Закон должен содержать отсылочные нормы к правовым основам, регулирующим таможенные отношения, в части установления таможенных сборов.

2. Сформулированы авторские определения, отражающие правовую природу и признаки таможенных платежей, в том числе таможенных сборов, учитывающие их предназначение и специфику правового регулирования таможенных отношений в ЕАЭС.

Под таможенными платежами предлагается понимать обязательные платежи налогового и неналогового характера, установленные нормами права ЕАЭС и актами национального законодательства, администрируемые таможенными органами при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС, взимаемые в целях защиты экономик государств-членов ЕАЭС и пополнения их бюджетов.

Таможенные сборы – это обязательные платежи целевого характера, установленные актами национального законодательства в соответствии с нормами права ЕАЭС, уплата которых является одним из условий совершения таможенными органами в отношении плательщиков сборов действий, предусмотренных законодательством.

Таможенные сборы в Российской Федерации – это обязательные неналоговые платежи целевого характера, установленные положениями федерального законодательства, в соответствии с нормами права ЕАЭС, уплата которых является одним из условий совершения таможенными органами в отношении плательщиков сборов действий, связанных с осуществлением таможенных операций, таможенным сопровождением и хранением товаров.

3. Аргументировано мнение о том, что установление таможенных сборов должно осуществляться путем законодательного определения не только их видов, но и их плательщиков, а также таких обязательных элемен-

тов, как: объект; расчетная база; ставки; порядок исчисления; порядок и сроки уплаты. Указанные элементы составляют юридическую конструкцию таможенного сбора.

В целях дальнейшей унификации законодательства перечень видов таможенных сборов должен быть исчерпывающим и должен устанавливаться не законодательством государств-членов Союза, а нормами права ЕАЭС.

4. Доказан комплексный характер правового регулирования таможенных сборов, выражающийся в синтезе правовых положений, закрепленных на уровне ЕАЭС, и положений российского таможенного и бюджетного законодательства. На уровне ЕАЭС определены требования к установлению и содержанию таможенных сборов. Таможенным законодательством Российской Федерации в соответствии с этими требованиями определяется порядок установления, исчисления и взимания таможенных сборов. Бюджетным законодательством Российской Федерации закреплен целевой характер использования средств, источником которых являются таможенные сборы.

5. Систематизированы признаки, отражающие правовую природу и сущность таможенных сборов:

- комплексный характер правового регулирования, центральное место в котором отведено национальному законодательству государств-членов ЕАЭС;

- обязательный характер уплаты, обеспеченный принудительной силой государства;

- денежный характер, выраженный в возможности их уплаты только в денежной форме в валюте государства, являющегося получателем данного дохода;

- возмездный характер, означающий совершение должностными лицами таможенных органов конкретных юридически значимых действий, связанных с совершением таможенных операций, таможенного сопровождения и хранения товаров только после уплаты;

– целевой характер, выраженный в компенсации затрат таможенных органов, связанных с проведением действий по совершению таможенных операций, таможенного сопровождения и хранения товаров;

– вероятностный характер уплаты, осуществляемый исключительно по мере необходимости совершения действий в пользу плательщиков сборов.

6. Уточнены формы реализации специальных принципов обложения таможенными сборами:

принцип согласования публичных и частных интересов проявляется в возможности использования плательщиками таможенных сборов льгот, а также в ограничении предельного размера таможенных сборов за таможенные операции;

принцип эквивалентности выражается в соответствии размера таможенного сбора сумме расходов таможенных органов на осуществление таможенных операций, таможенного сопровождения и хранения товаров.

Аргументирован вывод о несоблюдении принципа эквивалентности при установлении размера таможенных сборов в Российской Федерации и превалирующем значении их фискальной функции.

7. Выявлены и раскрыты существенные признаки, отграничивающие таможенные сборы от иных видов таможенных платежей:

– возмездность, выраженная в совершении таможенным органом предусмотренных законом действий в пользу плательщиков таможенных сборов;

– компенсационный характер, состоящий в покрытии затрат таможенных органов на осуществление конкретных действий, при совершении таможенных операций, таможенного сопровождения и хранения товаров.

Разработана классификация таможенных сборов:

а) по характеру обязанности:

– безусловные (за таможенные операции);

– назначаемые по инициативе таможенного органа (за таможенное сопровождение; за хранение товаров на складах временного хранения таможенных органов);

- назначаемые по инициативе декларанта (за таможенное сопровождение);
- б) по степени обязательности:
 - обязательные (за таможенные операции, за таможенное сопровождение при назначении таможенным органом);
 - дополнительные (за хранение товаров на складах временного хранения таможенных органов).

Выдвинута идея о возможности включения в перечень таможенных сборов утилизационного сбора, взимаемого таможенными органами при ввозе товара на территорию Российской Федерации.

8. В рамках анализа понятия таможенных операций и действий, непосредственно связанных с их осуществлением, определено, что объектом обложения таможенными сборами за таможенные операции следует признавать действия должностных лиц таможенных органов по выпуску товаров, которые сводятся к контролю за достоверностью сведений, указанных в таможенной декларации. Поскольку таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются только при декларировании товаров, предлагается переименовать таможенные сборы за таможенные операции на «таможенные сборы за декларирование товаров».

Необходимо рассмотреть вопрос о поэтапной отмене указанного вида таможенного сбора, так как совершение таможенных операций, в том числе связанных с декларированием товаров, является одной из основных функций таможенных органов, финансируемых за счет бюджетных средств.

9. Сформулирована позиция о целесообразности возложения обязанности по исчислению таможенных сборов на должностных лиц таможенных органов, что позволит избежать ошибок, связанных с определением их размеров, снизить число случаев злоупотребления со стороны плательщиков, а также будет способствовать эффективному контролю за их уплатой.

В целях недопущения двойного обложения при исчислении и взимании таможенных сборов за таможенные операции обоснована необходимость

учета сумм ранее уплачиваемых при подаче временной таможенной декларации таможенных сборов при подаче полной таможенной декларации.

10. Обосновано, что использование в качестве расчетной базы для исчисления таможенных сборов за таможенные операции таможенной стоимости перемещаемых товаров нарушает принцип эквивалентности обложения таможенными сборами. Предлагается определять данный элемент обложения исходя из затрат таможенных органов на совершение необходимых действий, связанных с контролем сведений, указанных в таможенной декларации.

11. Доказана необходимость передачи функций по таможенному сопровождению товаров таможенному перевозчику, что должно привести к сокращению бюджетных средств, связанных с осуществлением такого сопровождения таможенными органами. Для недопущения потерь доходной части федерального бюджета таможенному перевозчику и таможенному органу предложено заключить концессионное соглашение, в котором будут установлены механизм распределения сумм таможенных сборов между ними и порядок их перечисления в федеральный бюджет.

12. Определена необходимость изменения наименования таможенных сборов за хранение товаров на складах временного хранения таможенных органов на «таможенные сборы за временное хранение на складах временного хранения таможенных органов». Такое изменение будет способствовать правильному пониманию лицом, поместившим товары на хранение, сути таможенного сбора, в силу факта уплаты таких сборов только на складах временного хранения таможенных органов, а не во всех местах хранения товаров, предусмотренных таможенным законодательством.

13. Аргументирована научная позиция о внесении изменений в отдельные положения права ЕАЭС, а также нормы федерального законодательства, регулирующие отношения по установлению, исчислению, уплате и взиманию таможенных сборов, в частности:

- внести дополнения в ст.2 ТК ЕАЭС в части закрепления понятий таможенных платежей и таможенных сборов;
- в ст.47 ТК ЕАЭС установить исчерпывающий перечень видов таможенных сборов;
- в п.1 ст.123 Закона о таможенном регулировании закрепить понятие таможенных сборов;
- в п.3 ст.123 Закона о таможенном регулировании изменить наименование таможенных сборов за хранение товаров на складах временного хранения таможенных органов на «таможенные сборы за временное хранение на складах временного хранения таможенных органов»;
- в пп.4 п.1 ст.123 Закона о таможенном регулировании в систему таможенных сборов включить утилизационный сбор;
- ст.124 Закона о таможенном регулировании дополнить пунктом 3, в котором установить элементы обложения таможенными сборами, а также изложить название статьи следующим образом «Плательщики таможенных сборов и элементы обложения таможенными сборами»;
- ст.232 Закона о таможенном регулировании изложить в следующей редакции: «Таможенное сопровождение транспортных средств, перевозящих товары в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита, может осуществляться таможенным перевозчиком, а также организациями, уполномоченными Правительством Российской Федерации. Таможенный перевозчик осуществляет таможенное сопровождение на основе заключенного между ним и таможенным органом концессионного соглашения, устанавливающего условия и порядок такого сопровождения, а также правила перечисления сумм таможенных сборов за таможенное сопровождение в федеральный бюджет Российской Федерации. Правительство Российской Федерации определяет условия, при соблюдении которых организации могут осуществлять таможенное сопровождение, и предельные уровни тарифов на осуществление таможенного сопровождения этими организациями».

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что содержащиеся в диссертации выводы и рекомендации обобщают, дополняют, развивают и конкретизируют знания о финансово-правовой природе и сущности таможенных сборов, об особенностях их установления, исчисления, уплаты и взимания и могут послужить основой для дальнейших научных исследований, связанных с определением значения таможенных сборов в формировании доходов бюджетной системы Российской Федерации.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в нормотворческой и правоприменительной практике, в процессе преподавания курсов финансового и таможенного права студентам и слушателям юридических вузов и факультетов, а также в деятельности должностных лиц таможенных органов, осуществляющих функции по взиманию таможенных сборов и плательщиков этих сборов.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация обсуждена и рекомендована к защите кафедрой финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной юридической академии.

Отдельные положения диссертации были использованы автором в рамках преподавания курсов финансового, налогового и таможенного права, а также отражены в докладах на международных научно-практических конференциях: «Проблемы обеспечения национальной безопасности в России» (г. Саратов, 2014 г.), «Реформирование действующего законодательства: экономические, социально-политические и правовые проблемы» (г. Саратов, 2014 г.), «Актуальные вопросы современной юридической науки» (г. Балаково, 2015 г.), «Эффективность правового регулирования: история и современность» (г. Саратов, 2015 г.), «Світова торгівля і захист національних інтересів в умовах глобалізації: правове, соціально-економічне та інформаційно-технічне забезпечення» (г. Днепропетровск, 2016 г.), «Право, наука и образование: традиции и перспективы» (г. Саратов, 2016 г.), «Интеграция науки и

практики: взгляд молодых ученых» (г. Саратов, 2016 г.), «Публичные и частные интересы в условиях унификации таможенного законодательства» (г. Саратов, 2016 г.), «Финансовые правоотношения: доктринальные и правоприменительные аспекты» (г. Саратов, 2016 г.), «Доступность банковских и иных финансовых услуг как правовой принцип эффективности функционирования публичных и частных интересов» (г. Саратов, 2017 г.); всероссийских научно-практических конференциях «Актуальные проблемы российского государства и права» (г. Сочи, 2016 г.), «Экономическое право: теоретические и прикладные аспекты» (г. Москва, 2017 г.); межвузовской научно-практической конференции «Законные интересы субъектов налоговых правоотношений: проблемы нормативно-правового обеспечения» (г. Саратов, 2014 г.).

Основные научные результаты исследования отражены в 14 научных работах общим объемом 3,96 а.л., три из которых – в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России для опубликования основных научных результатов диссертации.

Выводы диссертационного исследования использованы в практической деятельности Саратовской таможни, что подтверждается актом внедрения.

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

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертационного исследования, характеризуется степень ее научной разработанности; определяются цель и задачи, объект и предмет исследования, его теоретическая и методологическая основа, а также правовая и эмпирическая базы исследования; раскрыта научная новизна исследования; формулируются ос-

новые положения и выводы, выносимые на защиту; определены теоретическая и практическая значимость исследования; приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования и структуре работы.

В главе первой **«Теоретические основы финансово-правового регулирования таможенных сборов по законодательству Российской Федерации»**, состоящей из трех параграфов, проводится детальный анализ финансово-правовых основ таможенных сборов. Содержание главы составляет исследование таможенных сборов как неналогового дохода федерального бюджета, вида таможенных платежей и разновидности сборов.

В первом параграфе *«Таможенные сборы как неналоговый доход федерального бюджета»* определено, что таможенные сборы в полном объеме поступают в бюджетную систему. Выявлено, что по сравнению с иными неналоговыми доходами таможенные сборы обладают спецификой. Во-первых, их отличает комплексный характер правового регулирования, выражающийся в синтезе правовых положений, закрепленных на уровне ЕАЭС, и положений российского таможенного и бюджетного законодательства; они взимаются таможенными органами. Так, Таможенным кодексом ЕАЭС определены требования к установлению и содержанию таможенных сборов; Законом о таможенном регулировании – их виды, а также порядок их установления, исчисления и взимания; Бюджетным кодексом РФ закреплен целевой характер использования средств, источником которых являются таможенные сборы. Во-вторых, полномочиями по их взиманию наделены исключительно таможенные органы.

Анализ финансово-правовых основ таможенных сборов показал недостаточную определенность признаков, юридических форм существования неналоговых платежей, круга плательщиков, оснований возникновения обязанности по их уплате, размеров ставок и т.д. Выделенные в работе критерии разграничения схожих по внешним признакам налоговых платежей и платежей неналогового характера – возмездность; свобода выбора; цель уплаты; последствия неуплаты – будут способствовать единообразному пониманию

правовой природы неналоговых платежей. Многообразие видов неналоговых доходов, их бесконтрольное расширение в последние годы позволило обосновать позицию о необходимости унификации правового регулирования таких платежей путем принятия Федерального закона «О неналоговых платежах в Российской Федерации». В нем следует законодательно упорядочить структуру, основания и порядок установления и взимания неналоговых платежей, в целях установления должных границ обременения плательщиков. Кроме того, в Законе должны содержаться отсылочные нормы к таможенному законодательству в части установления таможенных сборов.

В рамках второго параграфа *«Таможенные сборы в системе таможенных платежей: теоретические основы»* на основе проведенного правового анализа нормативных актов, изучения правовых позиций, а также исследования существующих разработок науки финансового права, сформулировано авторское определение понятия таможенных платежей, выявлены их признаки. Институциональные признаки таможенных платежей выражаются в том, что они обязательны к уплате; являются налоговыми и неналоговыми доходами федерального бюджета; носят трансграничный характер. Их правовое регулирование основывается на нормах таможенного и налогового законодательства, а уплата обеспечивается принудительной силой государства.

Таможенные сборы, как разновидность таможенных платежей, с одной стороны обладают всеми сущностными признаками последних, а с другой – характеризуются специфичностью, т.е. наличием особенностей, отграничивающих таможенные сборы от иных видов таможенных платежей. В качестве таковых признаны возмездность и компенсационный характер.

Изложена идея о возможности отнесения к числу таможенных сборов в Российской Федерации утилизационного сбора. Основным аргументом, предопределяющим такую позицию, является основание взимания данного сбора таможенными органами и факт его уплаты в случае ввоза товаров на территорию Российской Федерации.

В третьем параграфе «*Таможенные сборы: понятие и правовая природа*» выявлены различия в правовой природе таможенных сборов, отраженной в законодательстве государств-членов ЕАЭС, что обусловило целесообразность разработки двух определений понятий таможенных сборов: универсального (применимого для государств-членов ЕАЭС) и понятия, разработанного с целью закрепления в российском законодательстве. Изложено критическое отношение к положению п.1 ст.47 ТК ЕАЭС, допускающему возможность расширения перечня видов таможенных сборов. В целях дальнейшей унификации и гармонизации таможенного законодательства целесообразно не только установить исчерпывающий перечень видов таможенных сборов, но и закрепить его в положениях права ЕАЭС. При этом порядок их исчисления, уплаты и взимания может быть регламентирован законодательством государств-членов ЕАЭС.

Выявлены признаки таможенных сборов, отражающие их правовую природу: комплексность правового регулирования; обязательность уплаты; возмездность; денежный характер уплаты; целевой характер; вероятностный характер. В основу авторской классификации таможенных сборов положены два критерия: характер обязанности и степень обязательности.

В рамках раскрытия сущности специальных принципов обложения таможенными сборами – согласования публичных и частных интересов, а также эквивалентности – доказано, что в Российской Федерации при установлении размера таможенных сборов принцип эквивалентности не соблюдается, что свидетельствует о превалировании их фискальной функции.

Юридическая конструкция таможенных сборов включает определение не только их видов, но и их плательщиков, а также таких обязательных элементов, как: объект; расчетная база; ставки; порядок исчисления; порядок и сроки уплаты. Указанные элементы требуют должной правовой регламентации. Выдвинута идея о целесообразности возложения обязанности по исчислению таможенных сборов на должностных лиц таможенных органов.

Глава вторая «Особенности финансово-правового регулирования порядка исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов» посвящена видам таможенных сборов; в ней проведен научный анализ проблем, возникающих в процессе обложения таможенными сборами; выдвинуты научно-обоснованные рекомендации по их устранению.

В первом параграфе *«Таможенные сборы за совершение действий, связанных с выпуском товаров (таможенные сборы за таможенные операции): вопросы финансово-правовой регламентации»* рассмотрены элементы обложения таможенными сборами за таможенные операции и проблемы, связанные с их определением. Противоречивость и неоднозначность определения термина «таможенные операции» создает барьер для надлежащей реализации данного института и не дает точного уяснения плательщикам содержания таможенного сбора (за что уплачивается сбор), а, следовательно, приводит к нечеткому установлению объекта обложения таможенными сборами.

Исследование содержания понятий таможенных операций и действий, непосредственно связанных с их осуществлением, показало, что объектом обложения таможенными сборами за таможенные операции следует признавать действия должностных лиц таможенных органов по выпуску товаров, которые сводятся к контролю за достоверностью сведений, указанных в таможенной декларации. Поскольку таможенные сборы за таможенные операции уплачиваются только при декларировании товаров, обоснована позиция (с учетом положений Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан») о возможности переименования таможенных сборов за таможенные операции. Предложено новое их название – таможенные сборы за декларирование товаров.

Обосновано, что использование в качестве расчетной базы для исчисления таможенных сборов за таможенные операции таможенной стоимости перемещаемых товаров нарушает принцип эквивалентности обложения таможенными сборами. Представляется, что данный элемент обложения должен определяться исходя из затрат таможенных органов на совершение не-

обходимых действий, связанных с контролем сведений, указанных в таможенной декларации.

По общему правилу действия должностных лиц таможенных органов по совершению таможенных операций с перемещаемыми через таможенную границу ЕАЭС товарами производятся во время работы таможенных органов в местах их нахождения. Сравнительно-правовой анализ норм таможенного законодательства различных периодов показал, что до образования Таможенного союза при осуществлении отдельных действий таможенных органов вне времени их работы и вне мест их нахождения таможенные сборы взымались в двойном размере. В действующем таможенном законодательстве аналогичных положений не содержится, хотя возможность совершения таможенных операций вне установленных мест и времени сохранилась. Введение такой нормы в современное законодательство позволит в большей степени пополнить доходную часть федерального бюджета.

Доказана необходимость учета сумм ранее уплачиваемых при подаче временной таможенной декларации таможенных сборов при подаче полной таможенной декларации, что будет способствовать недопущению двойного обложения таможенными сборами за таможенные операции.

Аргументирована идея о возможности поэтапной отмены таможенных сборов за таможенные операции, поскольку совершение таможенных операций, в том числе связанных с декларированием товаров, является одной из основных функций таможенных органов, финансируемых за счет бюджетных средств.

Во втором параграфе *«Актуальные аспекты порядка исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов за таможенное сопровождение»* указано, что данные сборы взимаются за совершение действий таможенных органов, осуществляющих сопровождение транспортных средств, перевозящих товары в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита. Одной из мер обеспечения соблюдения таможенного транзита является сопровождение транспортных средств должностными лицами таможенных орга-

нов. Представляется, что таможенное сопровождение товаров должно применяться в исключительных случаях, а во всех остальных – уплата таможенных платежей может обеспечиваться иными способами, установленными п.1 ст.86 ТК ТС (п.1 ст.63 ТК ЕАЭС).

При осуществлении таможенного сопровождения как в добровольном, так и в принудительном порядке, у плательщика возникает обязанность по уплате таможенных сборов за сопровождение. Таможенное сопровождение транспортных средств, перевозящих товары, в соответствии с процедурой таможенного транзита, может осуществляться организациями, уполномоченными Правительством РФ (п.4 ст.234 Закона о таможенном регулировании). Однако до сих пор законодательно не определен порядок создания таких организаций и перечень предъявляемых к ним требований. Представляется, что данная норма носит декларативный характер, что препятствует реализации указанного правомочия.

Аргументирована позиция о целесообразности передачи функций по таможенному сопровождению товаров таможенному перевозчику, что должно привести к сокращению бюджетных средств, связанных с выплатой сотрудникам командировочных расходов, использованием транспортных средств для такого сопровождения. Для недопущения потерь доходной части федерального бюджета таможенному перевозчику и таможенным органам предложено заключить концессионное соглашение, в котором будет установлен порядок перечисления сумм таможенных сборов за сопровождение в федеральный бюджет.

В третьем параграфе *«Особенности финансово-правового регулирования порядка исчисления, уплаты и взимания таможенных сборов за хранение»* отдельное внимание уделено складам временного хранения таможенных органов, за хранение товаров на которых взимаются таможенные сборы.

Основными отличительными чертами учреждения складов временного хранения таможенными органами являются: отсутствие обязанности владельца склада уплатить таможенные платежи, а также ограничение в праве

самостоятельно устанавливать размер таможенных сборов за временное хранение. Такой склад является структурным подразделением таможенного органа, в зоне деятельности которого находятся помещения, предназначенные для складов временного хранения. Недостаточность поступлений в бюджет сумм от таможенных сборов за хранение товаров объясняется их малым числом: в настоящее время в Российской Федерации функционирует около 700 складов временного хранения, включенных в реестр, из которых только 10 принадлежат таможенным органам¹.

Выявлена проблема, согласно которой при вывозе товаров со складов временного хранения таможенных органов ранее срока, определенного лицом, поместившим товары, уплаченные суммы таможенных сборов за хранение перерасчету не подлежат и какая-либо их доля не возвращается. Безусловно, такая ситуация ухудшает положение плательщиков. При досрочном вывозе товаров со склада временного хранения таможенные органы должны произвести перерасчет и возврат излишне уплаченных сумм.

Доказана целесообразность изменения наименования таможенных сборов за хранение товаров на складах временного хранения таможенных органов на «таможенные сборы за временное хранение на складах временного хранения таможенных органов» Такое изменение будет способствовать правильному пониманию лицом, поместившим товары на хранение, сути таможенного сбора, в силу факта уплаты таких сборов только на складах временного хранения таможенных органов, а не во всех местах хранения товаров, предусмотренных таможенным законодательством.

В **заключении** комплексно излагаются результаты и выводы, полученные автором по итогам исследования, описанного в отдельных параграфах и главах диссертации.

Основные результаты диссертационного исследования отражены

¹ См.: Реестр владельцев складов временного хранения. URL: http://ved.customs.ru/index2.php?option=com_listnsi&view=sinnsi&url_id=V_BX (дата обращения: 07.02.2017).

в следующих опубликованных автором работах:

- статьи в рецензируемых научных изданиях,

перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России:

1. Устинова, А. В. Утилизационный сбор в Российской Федерации: особенности и проблемы правового регулирования [Текст] / О.Ю. Бакаева, А.В. Устинова // Вопросы экономики и права. – 2015. – № 7 (85). – С. 11-16 (в соавт., 0,6 а.л./0,3 а.л.).

2. Устинова, А. В. Таможенные сборы в системе неналоговых доходов бюджетной системы регулирования [Текст] / А.В. Устинова // Налоги. – 2016. – № 7. – С. 15-17 (0,5 а.л.).

3. Устинова, А. В. К вопросу об элементах юридического состава таможенных сборов [Текст] / А. В. Устинова // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2016. – № 6 (113). – С. 186-190 (0,34 а.л.).

- статьи в сборниках материалов конференций:

4. Устинова, А. В. Органы управления Евразийского экономического сообщества как наднациональные органы [Текст] / А. В. Устинова // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч. -практ. конф. «Проблемы обеспечения национальной безопасности в России» (Саратов, 27 марта 2014 г.) Вып. 2 / под ред. В. В. Бехер. – Саратов : Научная книга, 2014. – С. 292-295 (0,18 а.л.).

5. Устинова, А. В. Особенности финансово-правового регулирования таможенных сборов [Текст] / А. В. Устинова // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч.-практ. конф. «Реформирование действующего законодательства: экономические, социально-политические и правовые проблемы» (Саратов, 12 декабря 2014 г.) / под ред. В. В. Бехер, Н. А. Мошкиной. – Саратов : Наука, 2014. – С. 301-303 (0,18 а.л.).

6. *Устинова, А. В.* Плательщик таможенных сборов: некоторые вопросы правового положения [Текст] / А. В. Устинова // Законные интересы субъектов налоговых правоотношений: проблемы нормативно-правового обеспечения : сб. ст. по матер. межвуз. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 5 июня 2014 г.) / [редкол.: Е. В. Покачалова (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2015. – С. 129-134 (0,2 а.л.).

7. *Устинова, А. В.* Особенности финансово-правового регулирования таможенных сборов за совершение таможенных операций [Текст] / А. В. Устинова // Эффективность правового регулирования: история и современность : сб. тез. докл. по матер. VI междунар. науч. конф. студентов, магистрантов и аспирантов (Саратов, 16 февраля 2015 г.) / под ред. С. А. Белоусова. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия», 2015. – С. 210-211 (0,12 а.л.).

8. *Устинова, А. В.* Правовой статус таможенных органов в условиях становления Евразийского экономического союза [Текст] / А. В. Устинова // Актуальные вопросы современной юридической науки : матер. междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов, магистрантов и студентов, посвященной празднованию пятидесятилетия Балаковского филиала ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия» / сост. С. В. Андрюнин, О. В. Мочалов, А. Ю. Антонова. – Саратов : Наука, 2015. – С. 177-179 (0,33 а.л.).

9. *Устинова, А. В.* К вопросу об антидемпинговых мерах, применяемых для защиты внутреннего рынка ЕАЭС [Текст] / А. В. Устинова // Світова торгівля і захист національних інтересів в умовах глобалізації: правове, соціально-економічне та інформаційно-технічне забезпечення : матер. міжнар. практ. конф. : у 2 т. – Т. 1. – Дніпропетровськ : Університет митної справи та фінансів, 2016. – С. 274-276 (0,35 а.л.).

10. *Устинова, А. В.* История становления таможенных платежей, как

правового института [Текст] / А. В. Устинова // Право, наука и образование: традиции и перспективы : сб. ст. по матер. междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 85-летию Саратовской государственной юридической академии (в рамках VII Саратовских правовых чтений (Саратов, 29–30 сентября 2016 г.) / [редкол.: Е. В. Вавилин (отв. ред.) и др.]. – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», 2016. – С. 169-170 (0,18 а.л.).

11. Устинова, А. В. Публично-правовой характер таможенных сборов [Текст] / А. В. Устинова // Публичные и частные интересы в условиях унификации таможенного законодательства : сб. науч. тр. по матер. междунар. науч. -практ. конф. «Соотношение публичных и частных интересов в условиях унификации таможенного законодательства» (г. Саратов, 2 ноября 2016 г.) / под ред. С. А. Овсянникова, Н. А. Мошкиной. – СПб. : Троицкий мост, 2017. – С. 207-210 (0,22 а.л.).

12. Устинова, А. В. Понятие, признаки и классификация доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации [Текст] / А. В. Устинова // Актуальные проблемы российского государства и права : сб. матер. II всерос. студ. науч. -практ. конф. (Сочи, СГУ, 12-13 декабря 2016 г.). – Сочи : РИЦ ФГБОУ ВО «СГУ», 2017. – С. 89-91 (0,16 а.л.).

- статьи в иных научных изданиях:

13. Устинова, А. В. Правовой механизм взимания утилизационного сбора [Текст] / А. В. Устинова // Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития : сб. науч. тр. / под ред. В. В. Бехер, Н. Н. Лайченковой. – Вып. 4. – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2016. – С. 329-330 (0,13 а.л.).

14. Устинова, А. В. Исчисление и уплата таможенных сборов: спорные вопросы [Текст] / А. В. Устинова // Обзор матер. IV междунар. межвуз. науч.-практ. конф. «Экономическое право: теоретические и прикладные ас-

пекты» : сб. ст. Ч. 1 / под ред. Е. М. Ашмариной. – М. : РУ-САЙНС, 2017. – С. 162-175 (0,77 а.л.).