

УДК 342

**ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО СТАТУСА
ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Е. С. Недосекова

(Российская таможенная академия, г. Люберцы, Россия)

Проанализирована и охарактеризована специфика установления и регламентации правового статуса таможенных платежей на основе положений современного и ранее действующего налогового и таможенного законодательства Российской Федерации. Рассмотрены терминологические особенности определения таможенных пошлин и сборов, т. к. в законодательстве Российской Федерации нет четкого понимания и единого нормативного закрепления места таможенных платежей среди обязательных платежей, поступающих в бюджет России.

Ключевые слова: таможенные платежи; таможенная пошлина; таможенные сборы; налоговые платежи; неналоговые платежи; правовая регламентация.

Проаналізовано й охарактеризовано специфіку встановлення та регламентації правового статусу митних платежів на основі положень чинного і попереднього податкового та митного законодавства Російської Федерації. Розглянуто термінологічні особливості визначення митних платежів і зборів, адже у законодавстві Російської Федерації немає чіткого розуміння і єдиного нормативного закріплення місця митних платежів серед обов'язкових платежів, що надходять до бюджету Росії.

Ключові слова: митні платежі; мито; митні збори; податкові платежі неподаткові платежі; правова регламентація.

Customs payments play an important role in formation of the federal budget of the Russian Federation. The history of their existence and levying has more than 1000 years. However, even at the present stage of development of legal theory and legislation of the Russian Federation there is no clear understanding and uniform legal securing of the place of customs duties to a number of obligatory payments to the budget of Russia, their financial legal nature and legal status. Based on analysis of the provisions of the current and the previously existing tax and customs legislation of the Russian Federation, the features of the terminology defining of customs duties and taxes in the article described and analyzed the specifics of establishment and legal regulation of legal status of the of customs payments as a tax and non-tax payments.

Key words: customs payments; customs duties; customs fees; tax payments; non-tax payments; legal regulation.

Постановка проблемы. Таможенные платежи занимают особое место в ряду государственных доходов Российской Федерации.

© Е. С. Недосекова, 2016

По итогам 2014 г. поступления от таможенных органов в бюджет РФ составили 49 % от всех доходов федерального бюджета (рис. 1).

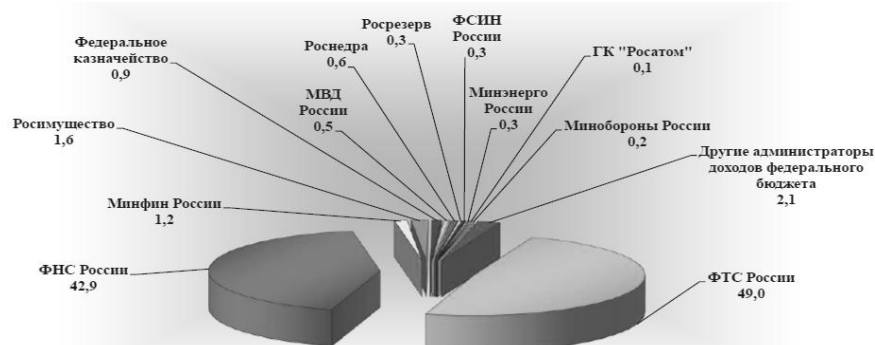


Рис. 1. Структура доходов федерального бюджета в разрезе главных администраторов доходов федерального бюджета за 2014 год, в % к общей сумме доходов федерального бюджета ¹

По итогам 2015 г. сумма доходов, администрируемых таможенными органами и учтённая по доходным статьям федерального бюджета от внешнеэкономической деятельности, составила 36 % всех доходов федерального бюджета (рис. 2).

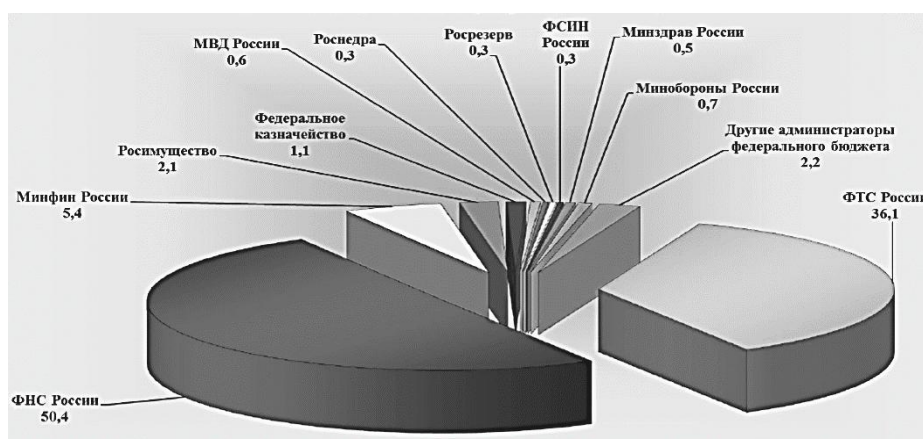


Рис. 2. Структура доходов федерального бюджета в разрезе главных администраторов доходов федерального бюджета за 2015 год, в % к общей сумме доходов федерального бюджета ²

¹ Заключение Счётной палаты Российской Федерации на отчёт об исполнении федерального бюджета за 2014 год [Электронный ресурс]. – С. 63. – Режим доступа : <http://audit.gov.ru/upload/iblock/310/310102e46eed959280e9cc8a16620c55.pdf>

С января 2016 г., в связи с переподчинением Федеральной таможенной службы РФ Министерству финансов и передаче Федеральной налоговой службе полномочий по администрированию налогов и неналоговых платежей, активизации работы по взаимному обмену информацией между Федеральной таможенной службой и Федеральной налоговой службой в целях более оперативного и точного взимания таможенных платежей, начинается новый виток в определении правовой природы, финансово-правового статуса и значения обязательных платежей, взимаемых таможенными органами Российской Федерации³.

Цель статьи – провести анализ правовой регламентации и нормативного закрепления правового положения таможенных платежей в налоговом и таможенном законодательстве с начала 1990-х годов, а также рассмотреть особенности легального определения правовой природы и различий в терминологической характеристике налоговых сборов, таможенных пошлин и таможенных сборов.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблемам определения финансово-правовой природы таможенных платежей и их места среди обязательных платежей в Российской Федерации посвящено довольно много научных работ, большее количество которых разрабатывалось в 2005–2008 гг., что объясняется коренными изменениями в правовом регулировании места таможенных платежей в этот период. С 2010 г. основная особенность функционирования института таможенных платежей в исследованиях связана с действием Таможенного союза ЕАЭС. Однако в начале 2016 г. Президентом России было поручено создать единый механизм администрирования налоговых, таможенных и иных фискальных платежей под руководством Федеральной налоговой службы, а Федеральная таможенная служба была переподчинена Министерству финансов России. Грядущие изменения в отношении таможенных платежей пока неясны, на данный момент создаётся единая информационная база по налоговым и таможенным платежам. Однако научных исследований по данному направлению пока немного, чаще встречаются публикации в средствах массовой информации, констатирующие факты и делающие предположения.

Изложение основного материала. В настоящее время порядок установления, исчисления и уплаты таможенных платежей в Российской Федерации определен Таможенным кодексом Таможенного Союза (ТК ТС)⁴ и Федеральным Законом № 311 “О таможенном регулировании в Российской Федерации”⁵. Однако, акцентируя внимание на истории правового регулирования, установления и взимания

² Заключение Счётной палаты Российской Федерации на отчёт об исполнении федерального бюджета за 2015 год [Электронный ресурс]. – С. 73. – Режим доступа : <http://audit.gov.ru/upload/iblock/feff/fefefe7f2a95f426a1648eaa6b8d77f2.pdf>

³ Недосекова Е. С. Финансовая деятельность таможенных органов и перспективы их реформирования // Вестник Российской таможенной академии. – 2016. – № 1. – С. 143–148.

⁴ Таможенный кодекс Таможенного союза: приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств № 17 от 27.11.2009 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

⁵ О таможенном регулировании в Российской Федерации : Федер. Закон № 311-ФЗ от 27.11.2010 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

таможенных платежей в РФ, обращает на себя внимание то, что не так давно они были закреплены в Налоговом Кодексе.

История таможенного налогообложения насчитывает более 1000 лет. Издревле на Руси с продаваемых предметов взимались пошлины. Мыт – это древнерусский аналог таможенных пошлин, изначально являвшийся всего лишь местом, где останавливались возы и лодки. Наибольшее развитие пошлины получили во времена татаро-монгольского ига, когда в русском языке появилось слово “тамга”. С XII века мыт описывают в летописях и других документах как государственный фискальный механизм, а с XVI века он был переименован в “замыт” (“вместо мыта”) и практиковался для взимания сборов при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений. Позже он был упразднен, но ещё сто лет так называлась пятипроцентная пошлина, взимаемая в Москве и Нижнем Новгороде с товаров (кроме хлеба) на мытных дворах. Со второй половины XVI в. пошлины, взимаемые на границе, стали отличать от внутренних пошлин и записывать в отдельные книги.

На протяжении всей истории России вопросам таможенного налогообложения уделялось большое внимание, что во многом определяется ролью таможенных платежей в развитии национальной промышленности и увеличении доходной части государственного бюджета. В зависимости от политических и экономических условий изменялась и степень вмешательства государства во внешнеэкономическую сферу. Существовавшая в СССР многие годы государственная монополия на внешнюю торговлю сменилась методами государственного регулирования внешнеэкономической деятельности, основная роль в которых принадлежала налоговому регулированию, в свою очередь, базирующемуся на применении таможенных налогов.

Вопрос о правовой природе таможенных платежей, и таможенной пошлины в частности, крайне дискуссионен. Не зря на протяжении не одного десятка лет учёные вступают в бурную полемику и приводят доводы как за налоговую их природу⁶, так и за их неналоговый характер⁷. Дабы не вступать в долгую дискуссию, обратим внимание исключительно на юридическое закрепление финансово-правового

⁶ См., например: *Козырин А. Н.* Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма: сравнительно-правовое исследование : дисс. ... докт. юрид. наук. – М., 1994; *Трошкина Т. Н.* Таможенная пошлина в механизме таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности: правовые аспекты : дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2000; *Халина В. А.* Налог на добавленную стоимость в системе таможенных платежей : дисс. ... канд. экон. наук. – Владикавказ, 2006; *Шереметьева А. К.* Административно-правовое регулирование взимания налогов и сборов в таможенной сфере : дисс. ... канд. юрид. наук. – Хабаровск, 2006 и др.

⁷ См., например: *Бакаева О. Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации : дисс. ... докт. юрид. наук. – Саратов, 2005; *Землянская Н. И.* Правовая природа таможенных платежей : дисс. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2005; *Калинин М. В.* Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2008; *Сорокина М. Н.* Таможенная пошлина : дисс. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2009 и др.

положения таможенных платежей в законодательстве Российской Федерации и некоторые терминологические особенности легально закреплённых определений.

Произошедшие за последние два десятилетия перемены в сфере таможенного и налогового регулирования внесли существенные изменения в основы правовой регламентации таможенных платежей. Прежде всего, это относится к закреплению места и правового статуса таможенной пошлины и таможенных сборов.

Проводя ретроспективный анализ основных нормативных правовых актов, устанавливающих перечень и порядок уплаты таможенных платежей, стоит отметить, что общий порядок установления и взимания таможенных пошлин и таможенных сборов регламентировался Таможенными кодексами: 1991⁸, 1993⁹, 2003 гг.¹⁰.

Перечень таможенных платежей с начала 90-х г. существенного изменения не претерпел. К таможенным платежам относятся таможенная пошлина (ввозная – импортная, вывозная – экспортная), два налога (НДС, акцизы), взимаемые при перемещении (ввозе) товаров через таможенную границу, и таможенные сборы. Таможенный кодекс СССР 1991 г. очень усечённо раскрывал порядок взимания таможенных платежей. Таможенный кодекс РФ (ТК РФ) 1993 г. устанавливал достаточно широкий перечень таможенных сборов и заложил основы правовой регламентации порядка установления и взимания таможенных пошлин и сборов. Таможенный кодекс 2003 г. перенял основные положения ТК РФ 1993 г. в отношении таможенных платежей.

С 2010 г. применяются положения Таможенного кодекса Таможенного союза и с 2011 г. – Федерального Закона “О таможенном регулировании в Российской Федерации”, которые наиболее полно за весь рассматриваемый период регламентируют порядок установления, уплаты и взимания таможенных платежей на территории Таможенного союза и Российской Федерации. Помимо этого, до настоящего времени действуют положения Закона РФ “О таможенном тарифе”¹¹ и Единого таможенного тарифа Таможенного союза¹², которые дают общие правила относительно ставок и установления таможенной пошлины.

Порядок исчисления и уплаты двух налогов, оплачиваемых при перемещении (ввозе) товаров через таможенную границу, устанавливается Налоговым Кодексом

⁸ Таможенный кодекс СССР : утвержден ВС СССР 26.03.1991 № 2052-1: утратил силу.

⁹ Таможенный кодекс Российской Федерации : Федер. Закон № 5221-1 от 18.06.1993: утратил силу.

¹⁰ Таможенный кодекс Российской Федерации : Федер. Закон. № 61-ФЗ от 28.05.2003: утратил силу.

¹¹ О таможенном тарифе : Закон РФ № 5003-1 от 21.05.1993 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

¹² Об утверждении единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза и Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза : Решение Совета Евразийской экономической комиссии № 54 от 16.07.2012 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

РФ (часть 2)¹³, а ранее Законом РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 “О налоге на добавленную стоимость” и Законом РФ от 06 декабря 1991 г. № 1993-1 “Об акцизах”.

Однако, самым интересным является юридическое закрепление финансово-правового положения таможенных платежей как налоговых или неналоговых платежей.

В первой редакции Налогового кодекса (НК РФ)¹⁴, принятой в 1998 г., до 2005 г. таможенная пошлина и таможенные сборы были отнесены к федеральным налогам и сборам (ст. 13 НК РФ), что, безусловно, ставило их наравне с другими налоговыми платежами и наделяло статусом налоговых отчислений.

При этом интересен дуализм налогового законодательства, устанавливающего перечень налоговых платежей: налоги, сборы, пошлины и другие платежи в бюджет или внебюджетный фонд, не установленные статьями 19, 20 и 21 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”¹⁵, – не взимались до дня признания утратившим силу этого Закона, то есть до 1 января 2005 г. А ст. 19 указанного Закона, начиная с года принятия, то есть с 1991 г., и до 2005 г. содержала в перечне федеральных налогов только таможенную пошлину. О таможенном сборе в Законе № 2118-1 ничего не говорилось.

Непосредственное же регулирование порядка исчисления и взимания таможенной пошлины было осуществлено Законом РФ “О таможенном тарифе”, который содержит общие положения о ставках таможенных пошлин и видах ставок. Эти положения действуют и по настоящее время, получив некоторое расширение в порядке установления ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и отдельные категории товаров, выработанных из нефти. Наиболее подробную регламентацию таможенная пошлина и сборы получили, как было отмечено, в Таможенных кодексах.

С 1 января 2005 г. таможенная пошлина и таможенные сборы в соответствии с изменениями, внесенными в Налоговый кодекс РФ, были вынесены за пределы его действия. С этих пор и по настоящее время они никогда не относились российским законодательством к налоговым платежам, то есть к перечню федеральных налогов и сборов, и перестали юридически носить налоговый характер.

Однако встает вопрос: что изменилось в порядке установления, уплаты и взимания таможенных платежей с этого момента? Повлияло ли изменение правовой природы таможенной пошлины на процесс формирования доходной части федерального бюджета, и для чего это было сделано?

Представляется, что законодатель, осуществляя данную реформу, действовал осознанно, стремясь таким образом “подстраховать” федеральный бюджет на случай непредвиденных обстоятельств. Такой вывод можно сделать и из мнения

¹³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федер. Закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федер. Закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 (с изм. и доп.): по состоянию на 20.09.2016.

¹⁵ Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ № 2118-1 от 27.12.1991: утратил силу.

И. Б. Новокшонова о том, что таможенная пошлина “связана с решением сиюминутных задач”, “с желанием срочно, любой ценой пополнить государственный бюджет в условиях экономического кризиса и роста социальной напряженности в стране”¹⁶. Таможенная пошлина как неналоговый платёж обладает одним несомненным преимуществом перед таможенной пошлиной-налогом: способностью быстрой адаптации к изменению социально-экономических условий развития страны вследствие возможности изменения ставок подзаконными актами. В то время как ставки федеральных налогов могут быть изменены только федеральным законом, подлежащим в силу ст. 106 Конституции РФ обязательному рассмотрению Советом Федерации и вступающим в силу, согласно ст. 5 НК РФ, не ранее одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода. В условиях нестабильной экономики скорость принятия решения имеет ключевое значение.

Стоит отметить, что большинство современных учёных-юристов не сразу восприняло идею о неналоговом характере таможенной пошлины, продолжая определять её посредством термина “налог”¹⁷. Кроме того, данная новелла отечественного законодательства шла в разрез с доктриной финансового права, сформировавшейся еще в конце XIX в. Так, И. Б. Новокшонов определяет таможенную пошлину как косвенный налог, которым облагается внешнеторговый оборот и необходимость уплаты которого продиктована фактом перемещения товаров через таможенную границу. Триаду из таможенной пошлины, НДС и акциза на ввозимый товар он именуется “таможенными налогами”.

Впрочем, едва ли можно считать безупречной позицию таможенной пошлины, которую она занимала в налоговом законодательстве. Системное толкование ст.ст. 8 и 333.16 НК РФ требовало, чтобы таможенная пошлина была признана либо разновидностью таможенного сбора, либо особым видом государственной пошлины¹⁸. Однако, законодатель особо обозначил её независимость от указанных платежей: в ст. 13 НК РФ она фигурировала наряду с ними.

Рассматривая вопрос правовой регламентации и легально установленного места таможенных пошлин и сборов, нельзя не упомянуть о терминологических различиях в определении этих категорий в налоговом и таможенном законодательстве.

Используемое в НК РФ определение сбора включило в себя и определение пошлины, то есть для целей налогового законодательства, пошлина является частью или разновидностью сбора. Только сбор взимается, как правило, за обладание

¹⁶ Новокшонов И. Б. Таможенно-тарифное регулирование внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.juristlib.ru/book_1141.html

¹⁷ Недосекова Е. С. Специфика правового регулирования таможенных платежей как финансово-правовой категории // Современное состояние и тенденции развития законодательства : сборник статей Международ. науч.-практ. конф. – Уфа : АЭТЕРНА, 2016. – С. 141–145.

¹⁸ Её же. Особенности финансово-правового регулирования обязательных платежей, взимаемых таможенными органами РФ // Вестник Российской таможенной академии. – 2016. – № 3. – С. 105–111.

спеціальним правом (сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, торговый сбор), а пошлина – в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий в пользу частного субъекта (например, принятие дела к судебному рассмотрению, выдача регистрационного свидетельства или лицензии)¹⁹.

В таможенном законодательстве понимание сбора и пошлины диаметрально противоположны налоговому. В соответствии с ТК ТС, так же, как и с предыдущим таможенным законодательством, таможенным сбором признается плата за осуществление таможенными органами различных мероприятий. В наименовании сбора законодатель указывает, что собой представляет встречное удовлетворение. Иными словами, таможенные органы осуществляют различные юридически значимые действия, которые оплачиваются субъектами экспортно-импортных операций одновременно. То есть то, что в НК РФ характеризуется как пошлина.

А таможенная пошлина, в соответствии с ТК ТС, – обязательный платёж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу. И как было сказано в предыдущих редакциях Закона РФ “О таможенном тарифе”, “являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза”. То есть в результате уплаты таможенной пошлины у лица появлялось право пересечь границу и ввезти или вывезти товар. В соответствии с положениями НК РФ, предоставление права совершить что-либо характеризует не пошлину, а сбор.

Выводы из данного исследования и перспективы дальнейших исследований в данном направлении. Итак, до внесения в НК РФ в 2004 г. изменений таможенная пошлина, равно как и таможенные сборы, относились к федеральным налогам и сборам. Затем, без каких-либо принципиальных изменений в порядке их взимания, они перешли в разряд платежей неналогового характера. Так как и до реформы основу правового регулирования, установления и взимания таможенных пошлин и сборов составляли Таможенные кодексы и Закон “О таможенном тарифе”, то, даже потеряв юридический статус налоговых платежей, процесс их уплаты и доходность для федерального бюджета не изменились. Только если до реформы все отчисления от уплаты таможенных платежей поступали в налоговую часть доходов федерального бюджета, то теперь средства от уплаты таможенных пошлин и сборов поступают в неналоговую часть доходов, а от уплаты НДС и акцизов в связи с перемещением товаров через таможенную границу – в налоговую. Проследив нелегкий путь правовой регламентации финансово-правового статуса таможенных пошлин и таможенных сборов, приходим к выводу, что необходимо наличие чёткой позиции законодателя и унификации законодательства в её рамках.

¹⁹ *Её же.* Финансовое право : учебное пособие. – М. : Изд-во Российской таможенной академии, 2014.