

**ТРИБУНА
МОЛОДЫХ УЧЕНЫХ**

**“ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ” КАК СОБИРАТЕЛЬНАЯ КАТЕГОРИЯ
НАУКИ ФИНАНСОВОГО ПРАВА**

© 2009 г. А.И. Ашмарин¹

Предметом науки финансового права является действующее финансовое право и знания о нем. Однако предмет финансово-правовой науки нельзя понять только через систему знаний о действующем финансовом праве. Признавая предмет науки единым, следует отметить, что он складывается из трех основных частей. К ним относятся знания о финансово-правовых нормах, финансово-правовых категориях и практике применения финансово-правовых норм².

Финансово-правовые категории образуют ту часть предмета науки финансового права, на которую направлено научное познание. В таких понятиях выражено то главное, сущностное, что характеризует финансовое право в его постоянном развитии. Нельзя понять и подвергнуть толкованию финансово-правовые нормы без помощи финансово-правовых категорий³.

Поскольку *таможенные платежи* являются источниками доходов бюджетной системы страны, они как категория науки финансового права непосредственно связаны с такой категорией, как “*доходы государства*”, которая имеет более широкое содержание, чем “*доходы бюджетной системы*”. Вместе с тем категория “*доходы*” является базисной, одной из основных категорий экономической (финансовой) и юридической (финансовое право) наук.

На протяжении многих лет рассмотрению понятия доходов государства уделяли внимание различные ученые. Например, И.И. Янжул указывал, что доходы – это материальные средства, необходимые для удовлетворения государственных потребностей⁴. М.М. Сперанский определял доходы как часть государственного богатства, выделяемую на содержание управления⁵.

В научной литературе приводились классификации доходов по различным основаниям.

Так, исходя из критерия источника образования, доходы государства подразделялись на частноправовые и общественно-правовые⁶.

В историческом плане классификация доходов в зависимости от источников их образования могла быть различной, что объяснялось особенностями экономики и политики страны на том или ином этапе ее развития.

Как уже было указано выше, “доходы государства” как категория науки (финансовой и финансового права) имеет более широкое содержание, чем “доходы бюджетной системы”. Это объясняется тем, что в зависимости от степени централизации доходы могут быть централизованными и децентрализованными⁷.

Таким образом, доходы государства и муниципальных образований – это доходы бюджетной системы плюс прочие децентрализованные доходы страны.

Перейдем к анализу содержания категории “доходы бюджетной системы”, которая является производной от базовой (основной) категории “доходы”.

Поступление централизованных доходов в соответствующие бюджеты в настоящее время урегулировано гл. 7–9 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ). Так, гл. 7 содержит ст. 50 “Налоговые доходы федерального бюджета” и 51 “Неналоговые доходы федерального бюджета”; гл. 8 – ст. 56 “Налоговые доходы бюджетов субъектов Федерации” и 57 “Неналоговые доходы бюджетов субъектов Федерации”; гл. 9 – ст. 61 “Налоговые доходы бюджетов поселений”, 61.1 “Налоговые доходы муниципальных районов”, 61.2 “Налоговые доходы бюджетов городских округов” и 62 “Неналоговые доходы местных бюджетов”.

Таким образом, законодатель в бюджетном законодательстве разделил доходы всех уровней бюджетной системы на две части, а именно: на *налоговые* и *неналоговые* доходы.

Одновременно в соответствии со ст. 41 БК РФ “Виды доходов бюджетов” доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых доходов, а также *безвозмездных* и *безвозвратных перечислений* (дотации, субвенции, субсидии)⁸.

правом принуждения и эксплуатации института, берет в свои руки, не позволяя никому другому эксплуатировать аналогичные институты (табачная монополия и т.д.), то этот избыток мы называем налогом, так как он идет уже на покрытие общих государственных расходов” (см.: *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Рига, 1923. С. 43).

⁷ *Централизованными* являются доходы, зачисляемые в бюджеты и внебюджетные фонды, а *децентрализованными* – доходы предприятий и организаций, которые остаются в их непосредственном распоряжении и используются самостоятельно (см.: *Сатарова Н.А.* Финансовое право. Учебник / Под. ред. С.О. Шохина. М., 2007. С. 155–156).

⁸ Согласно ст. 6 БК РФ *дотации* – это бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной сис-

¹ Аспирант Российской таможенной академии.

² См.: *Бельский К.С.* Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2005. С. 59.

³ См.: там же. С. 60.

⁴ См.: *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2002. С. 53.

⁵ См.: *Сперанский М.М., Тургенев Н.И., Орлов М.Ф.* У истоков финансового права / Под ред. А.Н. Козырина. М., 1998. С. 103.

⁶ “... где мы имеем избыток, но избыток такой, который получило бы и всякое частное лицо, эксплуатируя известные институты, то есть избыток, не превышающий средней коммерческой прибыли на затраченный капитал, там мы имеем дело с частноправовым источником дохода. Если же доходы от такого института не только покрывают расходы и среднюю коммерческую прибыль, но и дают еще избыток, который обусловлен тем, что государство, пользуясь своим

Возникает вопрос: нет ли противоречия между классификацией, предложенной ст. 41 БК РФ, и классификацией, предложенной гл. 7–9 БК РФ?

Действительно, представляется отчасти справедливой точка зрения Е.М. Алексеева, согласно которой логическое толкование классификации (ст. 41 БК РФ) позволяет сделать вывод: доходы могут быть только или налоговыми или неналоговыми, других видов быть не может⁹. И далее: безвозмездные и безвозвратные перечисления относятся к неналоговым доходам.

Однако, на наш взгляд:

во-первых, не логическое, а буквальное толкование приведенных выше норм позволяет сделать вывод о том, что противоречие есть. Логическое толкование (как будет установлено ниже) приведет к противоположному выводу;

во-вторых, доходы в виде безвозмездных и безвозвратных перечислений являются, условно говоря, производной величиной от налоговых и неналоговых доходов (в совокупности), поскольку образуются вследствие их перераспределения в результате реализации такого принципа бюджетной системы, как единство кассы. Другими словами, их нельзя однозначно охарактеризовать как неналоговые.

Следовательно, классификация по экономическому признаку доходов бюджетной системы в соответствии с таким критерием, как источник их образования, предполагает, что доходы могут складываться от поступления в тот или иной централизованный бюджет только налоговых платежей и платежей, которые носят неналоговый характер.

Итак, теоретически доходы можно подразделить на налоговые и неналоговые (других просто не бывает). Вместе с тем и в вопросе такой градации в современной науке финансового права нет окончательной ясности (какие доходы относятся к налоговым, а какие – к неналоговым).

Так, по мнению Н.А. Шевелевой (можно предположить, что в основе классификации лежит степень связанности воли владельца имущества: принудительность, обязательность, добровольность; принудительность опосредует налоговые доходы) и Г.Г. Ячменева, определению неналоговых доходов мешает отсутствие стабильности в вопросе отнесения того или иного платежа к налоговым или неналоговым¹⁰.

Думается, что с такой постановкой вопроса сегодня трудно согласиться. Дело в том, что в п. 2 ст. 41 БК РФ указано,

темы РФ на безвозмездной и безвозвратной основах;

субвенция – бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ или юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основах на осуществление определенных целевых расходов;

субсидия – бюджетные средства, предоставляемые бюджету другого уровня бюджетной системы РФ, физическому или юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

⁹ См.: Алексеев Е.М. Налоговые доходы как инструмент бюджетного регулирования. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 67.

¹⁰ См.: Шевелева Н.А. Бюджетная система России. Опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб., 2004. С. 82; Ячменев Г.Г. Неналоговые доходы бюджета – важный институт финансового права // Бюджетное право Российской Федерации. Ежегодник. 2006. С. 130.

что к налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные и местные *налоги и сборы*, а также *пени и штрафы*¹¹. Перечень налоговых доходов закрыт в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

В соответствии с п. 6 ст. 12 НК РФ не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Кодексом. Однако на основании п. 7 той же статьи устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13.

Кроме исчерпывающего перечня указанных налоговых платежей в соответствии со ст. 41 БК РФ (п. 2) к налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ *пени и штрафы* (т.е. те их виды, которые обусловлены налоговыми деликтами).

Итак, законодатель четко установил, какие виды доходов являются налоговыми. Поскольку мы определили, что доходы, которые не относятся к налоговым, являются неналоговыми, то можно сделать вывод: все прочие доходы могут считаться неналоговыми.

Одновременно согласимся с тем, что до настоящего времени отсутствует должная систематизация неналоговых доходов. Нормы о неналоговых доходах содержатся в обширном комплексе нормативно-правовых актов различной юридической силы вследствие разнообразия самих неналоговых доходов¹².

Так, в п. 4 ст. 41 БК РФ присутствует перечень неналоговых доходов, который открыт (иные неналоговые доходы) и дополняется в ст. 51, 57 и 62. Перечень неналоговых доходов, установленный указанными статьями, закрыт. В ст. 42 “Доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности”, которые относятся к неналоговым доходам, содержится открытый перечень доходов данного вида.

Вместе с тем если допустить, что все доходы (помимо исчерпывающе приведенных в НК РФ налоговых платежей) относятся к неналоговым, то закрытого перечня последних в законодательстве быть не может и не должно, поскольку трудно себе представить все их возможные виды.

С точки зрения юридической техники такая ситуация является грамотной и оптимальной (два вида доходов, перечень по одному из которых носит закрытый характер, а по другому – открытый).

Однако возникает явное противоречие в отношении безвозвратных и безвозмездных перечислений (п. 5 ст. 41 БК РФ). Парадокс ситуации, на наш взгляд, заключается в том, что указанные платежи для их получателей носят явно неналоговый характер (для бюджета субъекта Федерации, например, дотация не является налоговым доходом). При этом для тех, кто их перечисляет, передаваемые средства формируются за счет совокупного дохода, получаемого за счет как неналоговых, так и налоговых источников.

В результате хотелось бы сделать следующее обобщение.

С точки зрения экономической (финансовой) науки классификация доходов бюджетной системы подразумевает на-

¹¹ К *федеральным налогам* относятся налоговые платежи, установленные в ст. 13 НК РФ, к *региональным* – в ст. 14 НК РФ, а к *местным* – в ст. 15 НК РФ.

¹² См.: Ялбулганов А.А. Неналоговые доходы в Российской Федерации: вопросы правового регулирования // Финансовое право. 2007. № 5. С. 31.

личие двух источников их образования – это налоговые и неналоговые доходы; с точки зрения науки финансового права, которая изучает нормы права в соответствии с практикой их применения, указанная классификация подразумевает те же два вида источников плюс безвозмездные и безвозвратные перечисления. Таким образом, логическое толкование норм ст. 41 и гл. 7–9 БК РФ позволяет сделать вывод о том, что коллизии норм нет, поскольку, как уже было установлено, эти перечисления имеют производный характер от тех же налоговых и неналоговых доходов (для тех бюджетов, из которых они выделяются), но являются неналоговыми доходами для бюджетов, в которые поступают в виде, например, дотаций. Такое отличие от экономической классификации представляется целесообразным ввиду того, что нормы финансового права, хотя и регулируют финансово-экономические отношения, призваны систематизировать и конкретизировать указанные отношения, быть доступными, понятными и удобными для упоминания субъектами конкретных бюджетных правоотношений.

Каким же образом таможенные платежи соотносятся с доходами государства и доходами бюджетной системы страны?

Таможенные платежи в соответствии с п. 1 ст. 318 Таможенного кодекса РФ (далее – ТК РФ) складываются из *налогов* (НДС и акцизы, уплачиваемые участниками внешнеэкономической деятельности (импортерами) в соответствии с налоговым законодательством); *таможенных пошлин* (ввозных и вывозных) и *сборов*.

Не возникает сомнения в том, что установление, введение, исчисление, уплата, контроль за уплатой (и другие мероприятия) по поводу НДС и акцизов регулируются нормами налогового права (подотрасль финансового права) Российской Федерации¹³. Одновременно исчисление и контроль за уплатой этих налогов являются предметом и таможенного права¹⁴. Предмет налогового и таможенного права пересекается, когда речь идет об исчислении, уплате и контроле за уплатой НДС и акцизов участниками внешнеэкономической деятельности (импортерами).

Вместе с тем нормы БК РФ регулируют отношения, связанные с адресным характером перечислений в бюджеты соответствующего уровня. Так, в соответствии со ст. 50 в федеральный бюджет зачисляются налоговые доходы от следующих федеральных налогов и сборов, а также налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами:

налога на добавленную стоимость – по нормативу 100%;

¹³ *Налоговое право* как подотрасль финансового права представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих властные отношения, возникающие при установлении, введении и взимании налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц, а также привлечения к ответственности за налоговое правонарушение (см.: *Грачева Е.Ю.* Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2005. С. 333–334).

¹⁴ *Предмет таможенного права* – общественные отношения в таможенной сфере. Эти отношения связаны с организацией таможенного дела в стране... Важной частью таможенного дела является взимание таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу (см.: *Бекяшев К.А., Моисеев Е.Г.* Таможенное право. Учебное пособие. М., 2003. С. 6, 111).

акцизов по подакцизным товарам и продукции, ввозимым на территорию Российской Федерации, – по нормативу 100%.

Эти отношения непосредственно связаны с таможенной сферой и, следовательно, являются предметом таможенного права. Таким образом, на наш взгляд, наблюдается пересечение предмета бюджетного (центральная подотрасль финансового права¹⁵) и таможенного права.

Очевидно, что НДС и акцизы, уплачиваемые импортерами, являются налоговыми платежами (ст. 13 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 51 БК РФ таможенные пошлины и сборы относятся к неналоговым доходам.

Как уже было указано, неналоговые доходы являются малоизученным и не систематизированным институтом финансового права. Интересной представляется попытка классификации неналоговых доходов, предпринятая Г.Г. Ячменевым. Так, он предлагает классифицировать неналоговые доходы по следующим основаниям:

по признаку обязательности их уплаты – добровольные и обязательные платежи. К добровольным относятся, например, доходы от использования и продажи государственного и муниципального имущества. Таможенные пошлины и сборы относятся к обязательным платежам¹⁶;

по признаку возмездности – возмездные и безвозмездные неналоговые платежи. Поскольку признак безвозмездности отграничивает неналоговые платежи от налоговых, в принципе все неналоговые платежи должны были бы быть возмездными. Однако это не всегда так. Например, таможенные пошлины не имеют признака индивидуальной возмездности. Отметим, что до 2006 г. таможенные пошлины входили в перечень налоговых доходов страны¹⁷. Что же касается таможенных сборов, то их характеризует признак возмездности¹⁸,

в зависимости от того, в какой из уровней бюджетной системы зачисляются неналоговые доходы, они могут быть разделены на неналоговые доходы федерального бюджета, неналоговые доходы бюджетов субъектов Федерации и неналоговые доходы местных бюджетов¹⁹.

По мнению Г.Г. Ячменева, таможенные пошлины и сборы отличает от прочих неналоговых платежей признак, согласно которому обязанность уплаты неналоговых платежей, как правило, возникает не из финансовых, а из административных, уголовных правоотношений, тогда как обязанность уплаты таможенных платежей обусловлена нормами финансового права (бюджетного права). Наибольшую сложность вызывает разграничение налоговых платежей и обязательных неналоговых²⁰.

¹⁵ *Бюджетное право* – подотрасль финансового права – совокупность юридических норм, регулирующих общественные отношения, которые возникают в связи с образованием, распределением и использованием денежных фондов, сосредоточенных в государственных и местных бюджетах (см.: *Химичева Н.И.* Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 2005. С. 169–170).

¹⁶ См.: *Артемьев Н.М., Ячменев Г.Г.* Правовое регулирование неналоговых доходов бюджетов. Учебное пособие. М., 2008. С. 26–27.

¹⁷ Согласно Закону РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” от 27 декабря 1991 г. (в настоящее время утратил силу).

¹⁸ См.: *Артемьев Н.М., Ячменев Г.Г.* Указ. соч. С. 28–29.

¹⁹ См.: там же. С. 32.

²⁰ См.: там же. С. 15–16, 20.

Таможенные пошлины и сборы относятся к категории таких платежей. Этот, условно говоря, пограничный характер выделяет их из общего перечня как налоговых, так и неналоговых доходов, что позволяет, на наш взгляд, обособить отношения, связанные с ними, в отдельную группу.

Отношения по поводу исчисления, уплаты и контроля за уплатой таможенных пошлин и сборов также непосредственно связаны с таможенной сферой и, следовательно, являются предметом как таможенного, так и бюджетного права.

Таким образом, “таможенные платежи” как категория науки финансового права имеют следующие отличительные особенности и характерные признаки:

являются категорией, производной от категории “доходы бюджетной системы” (которая, в свою очередь, является категорией, производной от базисной основной категории “доходы государства”). Это объясняется тем, что таможенные платежи никак не связаны с децентрализованными доходами;

поступают (непосредственно) только в федеральный бюджет, т.е. являются централизованными доходами федерального бюджета (ст. 50–51 БК РФ);

в соответствии с экономической классификацией соотносятся как с налоговыми, так и с неналоговыми доходами. В соответствии с классификацией, установленной ст. 41 БК РФ, поступают в федеральный бюджет в виде налоговых и неналоговых доходов, которые, будучи обезличены и объединены с другими поступлениями (принцип единства кассы), могут перечисляться в нижестоящие бюджеты в виде безвозмездных и безвозвратных перечислений (трансфертов). Эти трансферты (в составе которых присутствуют таможенные платежи) для бюджетов второго и третьего уровней являются неналоговыми доходами. Таким образом, несмотря на то что таможенные платежи поступают (непосредственно) только в федеральный бюджет, опосредованно они могут в виде безвозмездных и безвозвратных перечислений поступать в бюджеты всех уровней бюджетной системы страны;

будучи, условно говоря, разделены на четыре составляющих вида (НДС, акцизы, таможенные пошлины, таможенные сборы), таможенные платежи можно соотнести с налоговыми и неналоговыми доходами следующим образом:

НДС, уплачиваемый при импорте товаров, перевозимых через таможенную границу РФ, – это налоговый платеж в федеральный бюджет;

акцизы, уплачиваемые при импорте товаров, перевозимых через таможенную границу РФ, – это налоговый платеж в федеральный бюджет;

таможенная пошлина относится к обязательным безвозмездным неналоговым платежам. Признак безвозмездности наряду с другими (нецелевой характер, например) позволяет говорить о том, что этот платеж относится к специфическому виду, поскольку имеет пограничный характер. Так, с одной стороны, ему присущи все признаки налога²¹, с другой – законодатель относит его к неналоговым платежам. Думается, что с точки зрения экономической (финансовой) науки тот факт, что таможенной пошлине присущи признаки налога,

позволяет отнести ее к налоговым платежам. Вместе с тем нормы финансового права, регулируя финансово-экономические отношения, призваны также воплощать в жизнь и финансовую политику государства. Это указывает на то, что с точки зрения науки финансового права таможенная пошлина является неналоговым платежом, который носит особый (отличительный от других неналоговых платежей) характер;

таможенные сборы относятся к обязательным платежам, предполагающим возмездный характер (в виде услуг, оказываемых таможенными органами в процессе таможенной процедуры), и носят тот же пограничный характер²², что и таможенные пошлины;

таможенные пошлины и сборы – это квазиналоговые платежи.

Перечисленные особенности, на наш взгляд, позволяют сделать вывод о том, что *содержание категории “таможенные платежи” (производной от категории “доходы бюджетной системы”) носит комплексный характер, а сама категория является собирательной.*

Указанные особенности категории “таможенные платежи” оказывают влияние и на общественные отношения, регулируемые нормами права:

отношения по исчислению, уплате и контролю за уплатой НДС и акцизов, возникающие при импорте товаров, являются предметом как налогового (подотрасль финансового), так и таможенного права;

отношения по исчислению, уплате и контролю за уплатой таможенных пошлин и сборов являются предметом как бюджетного (подотрасль финансового), так и таможенного права.

Это позволяет говорить о том, что отношения по исчислению, уплате и контролю за уплатой таможенных платежей являются предметом как финансового, так и таможенного права. Следовательно, они имеют свою специфику, которая отличает их от прочих общественных отношений, регулируемых нормами финансового права. В этой связи представляется целесообразным сделать попытку обособить комплекс норм, регулирующих финансово-экономические отношения в сфере таможенного дела, в отдельный институт финансового права. Этот институт является комплексным внутриотраслевым образованием (разделом), в котором сосредоточены нормы финансового права, реципированные из таких общепризнанных подотраслей, как налоговое и бюджетное право (Особенная часть финансового права). Сюда же следует отнести нормы, регулирующие порядок таможенного дела в рассматриваемой сфере, которые сосредоточены в ТК РФ.

Предметом указанного института являются рассмотренные финансово-экономические отношения.

Метод императивный (власти и подчинения) с элементарно императивно ограниченной диспозитивностью подразумевает, что предполагает возможность выбора вариантов поведения в пределах, установленных нормой права. Императив властного субъекта (в частности, в отношениях в области

²¹ В соответствии со ст. 8 НК РФ (п. 1) под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

²² В соответствии со ст. 8 НК РФ (п. 2) под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

финансового контроля) не обусловлен административной соподчиненностью субъектов, а распространяется на всех участников внешнеэкономической деятельности в сфере, ограниченной предметом отраслевого образования.

Таким образом, правоотношения в области финансово-таможенной деятельности предполагают наличие таких субъектов, как таможенные органы, выступающие в качестве налоговых органов (властный субъект), с одной стороны, и плательщики таможенных платежей – с другой. Юриче-

ским фактом возникновения этих правоотношений является действие, выражающееся в перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Итак, финансово-правовое регулирование таможенного дела как комплексное внутриотраслевое образование (а также раздел финансового права) представляет собой совокупность норм, регулирующих общественные отношения в сфере исчисления, уплаты и контроля за уплатой таможенных платежей в Российской Федерации.