

А.Н.КОЗЫРИН

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТАМОЖЕННО-ТАРИФНОГО
МЕХАНИЗМА (СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ)**

ДИССЕРТАЦИЯ НА СОИСКАНИЕ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ ДОКТОРА

ЮРИДИЧЕСКОГО НАУК

На правах рукописи

(фрагмент)

ВВЕДЕНИЕ

Проводимые в России рыночные реформы потребовали внесения радикальных изменений в механизм государственного управления внешнеэкономическими связями. Либерализация внешнеторговой деятельности со всей остротой поставила задачу незамедлительного создания новой правовой базы для ее регулирования.

Таможенное право занимает особое место в нормативно-правовом в механизме внешнеэкономических связей одну из ключевых позиций, поскольку таможенно-правовыми нормами регулируются отношения, возникающие в связи с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу.

Уже на начальном этапе экономических реформ стали очевидной необходимостью создания нового, «рыночного» таможенного законодательства. Господствовавшая семь десятилетий государственная монополия внешней торговли по существу свела на нет использование многих важных инструментов таможенной политики, в первую очередь тех, что связаны с тарифным регулированием. Неслучайно саму таможенную службу того периода называли «чемоданной». Ее основной задачей считался досмотр багажа, перемещаемого в пассажирском обороте. Интенсивный рост внешнеторговых связей в последнее время вывел таможенную службу России на новые рубежи в своей деятельности.

Одновременно с этим в связи с распадом СССР сейчас через механизм таможенного регулирования стал проходить значительный поток товаров, ранее относившихся к внутренней торговле.

В современных условиях существенные изменения претерпевает та часть таможенного законодательства, которая регулирует отношения по таможенному налогообложению.¹ Создание рыночных механизмов и демополизация внешней торговли «вернули» таможенную пошлину в инструментарий таможенной политики России. Таможенное налогообложение вновь стало в полном объеме выполнять свои регулятивные и фискальные функции. Развитие интеграционных связей, кооперация и специализация производства, рост объемов внешнеторговых сделок обусловили появление экономических таможенных режимов (переработка под таможенным контролем, переработка на (вне) таможенной территории, временный ввоз и вывоз, магазин беспошлинной торговли и др.). О фискальном значении тарифного регулирования красноречиво говорит тот факт, что в середине 1990-х г.г. почти каждый пятый рубль доходной части бюджета собирался таможенными органами.

В условиях, когда в течение семи десятилетий таможенно-тарифное регулирование в России фактически отсутствовало, особую актуальность приобретает зарубежный опыт в этой области. Сравнительно-правовой метод позволяет выявить объективные тенденции развития современного таможенного законодательства, тесно связанные с закономерностями и основными направлениями развития мировой экономики и международных экономических отношений. Анализ действующего российского законодательства дает возможность выявить существенные недостатки и неточности, содержащиеся в нормативной базе, но не позволяет сформулировать предложения их устранения, на что нацелено изучение

¹ Здесь и далее под таможенным налогообложением понимается обложение товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу, таможенной

зарубежного таможенного законодательства. Следует заметить, что исследования таможенного законодательства в сравнительно-правовом плане - это не субъективный подход автора, а реальная потребность, обусловленная «пограничным» характером таможенно-правового регулирования, предполагающим активное международное сотрудничество в направлении унификации национальных таможенных законодательств.

Остановимся на состоянии научной разработки данной проблемы. Вплоть до последнего времени проблема тарифного регулирования внешнеторговых операций изучалась исключительно в рамках экономической и финансовой науки, а также в научных исследованиях, посвященных развитию международных экономических отношений. В этой связи следует назвать монографии Шапошникова Н.Н.,² Кулишера И.М.,³ Потяева А.И.,⁴ Дюмулена И.И.,⁵ Сабельникова Л.В.,⁶ учебник под редакцией Н.н. Любимова,⁷ коллективную монографию «Таможенное дело в капиталистических странах».⁸ Немногочисленные юридические исследования по таможенной проблематике касаются преимущественно административно-правовых аспектов таможенного дела (К.К. Сандровский, Л.Н. Марков, Б.Н. Габричидзе, В.Г. Храбсков)⁹ или иных нефинансовых проблем таможенного законодательства: использования гражданско-

пошлиной, налогом на добавленную стоимость, акцизами и другими налогами, взимаемыми таможенными органами.

² Шапошников Н.Н. Таможенная политика России до и после революции. М.; Л., 1924.

³ Кулишер И.М. Очерки по истории таможенной политики. СПб., 1903; Кулишер И.М. Основные вопросы международной торговой политики. Л., 1929.

⁴ Потяева А.И. Теория таможенного дела. М., 1927.

⁵ Дюмулен И.И. Барьеры на торговых путях. М., 1977.

⁶ Сабельников Л.В. Государственно-монополистические средства торговой войны. М., 1973.

⁷ Международные экономические отношения. / Под ред. Н.Н. Любимова. М., 1969.

⁸ Таможенное дело в капиталистических странах. / Под ред. А.А. Санталова. М., 1939.

⁹ Марков Л.Н. Управление таможенным делом в СССР. Автореферат диссерт... канд. юрид. наук. Иркутск, 1972; Марков Л.Н. Таможенное право СССР. Учебное пособие. Иркутск, 1973; Храбсков В.Г. Таможня и закон. М., 1979; Габричидзе Б.Н., Зобов В.е. Таможенная служба в Российской Федерации. М., 1993; К.К. Сандровский. Таможенное право. Учебное пособие. Киев, 1974; Российское таможенное право / Под редакцией Габричидзе Б.Н. М., 1997.

правовых институтов (Н.П. Фридман),¹⁰ международно-правовых инструментов таможенной политики (Д.А. Александров),¹¹ таможенных деликтов (Б.М. Угаров, А.А. Федосеев, А.И. Потяев)¹² и др. В большинстве упомянутых работ рассматривалось таможенное законодательство «дориночного» периода, сформировавшееся под определяющим влиянием государственной монополии внешней торговли. Изучение правовых проблем тарифного регулирования если и присутствовало в таких работах, то носило поверхностный, фрагментарный характер.

Зарубежные исследователи уделяют куда большее внимание правовым аспектам таможенно-тарифного регулирования. Однако большинство капитальных монографий, выходящих по этому вопросу за рубежом, также в основном устарели (Э. Алликс, Х. Эндрюз, М. Шпидлин, Ж. Дюкрок и др.).¹³ По-прежнему актуальными представляются исследования С. Дженуссо, Х. Мансухани, Ж. Луайу, Ж.-К. Рену, М. Станковича, С. Верр и А. Тремо, а также некоторых других зарубежных специалистов в области таможенного регулирования и таможенного права.¹⁴ Однако и в них правовое регулирование таможенного налогообложения остается на втором плане. Определенный прогресс в этом направлении был достигнут в связи с

¹⁰ Фридман Н.П. Правовое положение таможенных органов в СССР и вопросы гражданского права в их деятельности. Автореферат диссерт. ... канд. юрид. наук. М., 1973.

¹¹ Александров Д.А. Многосторонние таможенные соглашения - орудие экспансионистской политики США. Автореферат диссерт. ... канд. юрид. наук. М., 1952.

¹² Угаров Б.М. Международная борьба с контрабандой. М., 1981; Угаров Б.М. У таможенного барьера. М., 1975; Потяев А.И. контрабанда и борьба с ней. М., 1925; Федосеев А.А. Понятие контрабанды по советскому таможенному и уголовному праву. / Правоведение. 1962. ¹ 1.

¹³ Allix E. Les droits de douane. raite theorique et pratique de legislation douaniere. V. 1, 2. Paris. 1932; Andrews H.T. A manual of the U.S. customs law. N.Y. 1904; Higmor N.J. The customs laws: London. 1906; М. Шмидлин, Дюкрок Ж. Организация и регулирование внешней торговли Франции. М., 1958 (перевод с франц.).

¹⁴ Salvatore Genusso, Manuale di diritto doganale. Roma. 1975; H. Mansurhani. The Jungle of Customs Law. Procedures. Delhi. 1974; J. Loyer. La douane et le commerce exterieur. Paris. 1977; J.C. Renoue. La douane. Paris. 1989; C.J. Berr. H. Tremeau. Le droit douanier. Paris. 1988; M. Stankovic. Carincki sistemi i carinske politike. 1987.

исследованием нормативных правовых актов, принятых в рамках ГАТТ,¹⁵ а также при изучении «европейского» таможенного законодательства.¹⁶

Обзор отечественных и зарубежных источников позволяет сделать вывод о том, что правовое регулирование таможенно-тарифного механизма до сих пор не стало предметом комплексного юридического исследования. В настоящей монографии впервые в научной литературе предметом тщательного анализа стали правовые аспекты таможенно-тарифного регулирования. Решая эту основную задачу, автор не мог обойти ряд важных теоретических проблем таможенного права, по которым среди ученых не обнаружилось единого подхода (по предмету таможенного права, по вопросу правовой природы таможенной пошлины и др.).

Основные положения, выносимые на защиту.

1. Таможенное право представляет собой комплексную отрасль законодательства, в которой по целевому признаку объединен разнородный правовой материал.

Основные функции таможенно-правового механизма - фискальная и регулятивная - предопределили дуализм таможенного права, нормы которого регулируют:

а) отношения административного характера, касающиеся различных ограничений на ввоз и вывоз товаров (квотирование, лицензирование и др.), порядка совершения таможенных операций и отправления таможенных формальностей;

б) финансовые отношения, связанные с взысканием таможенных платежей.

Дуализм таможенного права проявляется в тесной взаимосвязи, органическом переплетении институтов финансового и административного

¹⁵ Kenneth Dam. The GATT: International Law and Economic Organization. Wash. 1977; Long O. Law and its Limitations in the GATT Multilateral, Trade System. London. 1987; Lortie P. Economic Integration and the Law of GATT. N.Y. 1975.

права, что приводит к появлению симбиозных образований, свойственных только для таможенно-правового регулирования и сочетающих в себе административно-правовую и финансово-правовую природу.

2. Таможенно-тарифный механизм характеризует таможенную систему с функциональной стороны и позволяет показать динамику таможенно-тарифных отношений. Предметом правового регулирования в рамках таможенно-тарифного механизма являются:

а) инструментальная составляющая, представляющая собой набор конкретных средств воздействия государства на внешнеэкономические связи через стоимостные рычаги (тарифный инструментарий);

б) функциональная составляющая, отражающая особенности тарифного регулирования в зависимости от выбранного декларантом таможенного режима.

3. Основной инструмент тарифного регулирования - таможенная пошлина, вопреки собственному названию, имеет не пошлинную, а налоговую природу. Она представляет собой разновидность косвенного налога, которым облагается трансграничный оборот (ввоз, вывоз, в редких случаях - транзит) товаров.

Таможенная пошлина отвечает основным налоговым характеристикам:

а) уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением;

б) таможенная пошлина не представляет собой плату за предоставленные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;

в) поступления от таможенных пошлин не могут предназначаться для покрытия конкретных государственных расходов (принцип запрета специализации налога).

¹⁶ P. Daillier. L'harmonisation des législations douanières des États membres de la CEE. Paris. 1972; Jacquemart. La nouvelle douane, européenne. Paris. 1971; Nassiet. La réglementation douanière européenne. Bruxelles; Luxembourg. 1985.

Таможенную пошлину следует отличать от таможенных сборов, имеющих неналоговую (пошлинную) природу, отличающуюся своеобразием правового регулирования и особым положением в финансовом механизме, следует выделять из синтетического понятия «таможенные платежи». Это содействовало бы укреплению режима законности и финансовой дисциплины в таможенно-тарифной сфере.

4. Таможенная территория представляет собой пространство, на котором в полном объеме действует национальное таможенное законодательство.

Интеграционные процессы в мировой экономике и политике, отправной точкой которых является формирование таможенного союза, поглощающего таможенные территории его участников; создание свободных таможенных зон (свободных складов), режим которых предполагает выведение отдельных участков территории из-под действия национального таможенного законодательства; образовавшиеся в результате международно-правовых договоренностей таможенные анклавов и эксклавов, а также некоторые другие обстоятельства допускают расхождение государственной и таможенной территории.

Активизация таможенно-тарифного регулирования приводит к необходимости выделения понятия таможенно-тарифной территории, поскольку использование многочисленных экономических таможенных режимов (таможенный склад, временный ввоз (вывоз), магазин беспошлинной торговли и др.) предполагает выведение находящихся на определенных участках территории товаров из сферы действия тарифного законодательства, но при этом там продолжают действовать нормы, регулирующие процедуру таможенного контроля.

В связи с этим таможенная граница, в отличие от государственной, представляет собой юридическую фикцию, позволяющую использовать различные экономические таможенные режимы.

5. Стабильность и предсказуемость таможенной политики достигаются только при условии высокой степени правовой обеспеченности внешнеэкономических связей, в том числе и в таможенной сфере. Одна из наиболее сложных и острых задач, стоящих перед российским таможенным законодательством - это искоренение субъективизма и усиление объективных начал в правовом регулировании. В основание таможенного законодательства следует положить принципы таможенного права, которые и должны стать основой, каркасом всех нормативных актов, регламентирующих таможенные отношения.

Для того чтобы таможенное законодательство не расходилось с принципами таможенного права, необходимо прежде всего так организовать законодательную процедуру, чтобы она в максимально полной степени могла «уловить» интересы не только государства, но и различных частнопредпринимательских кругов.

Механизм принятия нормативных актов, отражающих результирующий вектор общественных интересов по таможенным вопросам, позволяет минимизировать проблему расхождения формы и содержания таможенного права. Сложившаяся сейчас в России практика подготовки нормативного акта по таможенным вопросам носит узко ведомственный характер и не позволяет адекватно отражать общегосударственные интересы в этой области. Практика большинства зарубежных стран показывает, что наиболее оптимальным вариантом институционализации процесса выработки согласованных решений по таможенно-тарифным вопросам является создание специального органа типа Таможенно-тарифного совета.

6. курс на «активное участие в международном сотрудничестве в области таможенного дела» (ст. 2 ТК РФ) предопределяет развитие российского таможенного законодательства в направлении гармонизации и унификации с общепринятыми международными нормами по тарифному регулированию. Не будучи участником ГАТТ, Россия реципировала многие нормы этого соглашения. В случае пробельности российского

законодательства «мировая практика» (фактически - нормы ГАТТ) выступает в качестве источника права. «Совместимость» таможенного законодательства РФ с зарубежными образцами и международными стандартами ГАТТ является необходимым условием для использования Россией преимуществ международного разделения труда.

Переходный характер процессов, происходящих сейчас во внешнеэкономическом комплексе России, установил определенные пределы использования международного опыта таможенно-тарифного регулирования: российское законодательство должно быть приспособленным к реально сложившимся в стране политической и экономической ситуациям.

7. Создание основ рыночной экономики в России, либерализация внешнеэкономических связей и прежде всего отмена государственной монополии внешней торговли привели к преобразованию всей системы таможенных органов в России.

Отправной точкой при анализе сущности таможенных органов должен служить тезис о многообразных и разноплановых задачах, решаемых ими в связи с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу. Полифункциональный подход к определению таможенных органов исходит из того, что ими опосредуются разнообразные аспекты внешнеэкономической деятельности.

В свете исследования таможенно-тарифного механизма на первый план выступает финансовая деятельность таможенных органов, предполагающая:

- а) мобилизацию таможенных доходов;
- б) распределение и использование денежных средств, поступающих в качестве таможенных сборов, а также средств от конфискованного таможенной имуществу;
- в) осуществление валютного контроля в пределах своей компетенции.

Фискальная функция таможенных органов реализуется по следующим основным направлениям:

- а) сбор причитающихся таможенных платежей;

б) предоставление отсрочки и рассрочки уплаты таможенных платежей;

в) обеспечение уплаты таможенных платежей;

г) взыскание задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов и сборов.

8. Наделение таможенных органов широкими властными полномочиями при осуществлении своей финансовой деятельности со всей остротой ставит проблему защиты налогоплательщиков (декларантов) от «таможенного произвола», проявляющегося в деятельности таможенных органов, должностных лиц таможни, несущей на себе отпечаток субъективизма и волюнтаризма. Проблема таможенного произвола обостряется в связи с наделением таможенных органов значительным объемом дискреционных полномочий.

В правовом государстве расширение дискреционных полномочий таможенных органов должно быть сбалансировано надежным, эффективно действующим механизмом защиты прав и законных интересов декларантов-налогоплательщиков.

Глава I

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ТАМОЖЕННО-ТАРИФНОГО МЕХАНИЗМА

§ 1. Понятие таможенного права

Термин «таможенное право» употребляется в нескольких значениях: им обозначаются соответствующая отрасль законодательства, отрасль юридической науки и дисциплина, изучаемая в юридических и экономических высших учебных заведениях. Кроме того, следует различать таможенное право в объективном смысле (как совокупность норм, регулирующих таможенные отношения и выраженных в соответствующих источниках таможенного права) и в субъективном (как совокупность прав и обязанностей субъектов таможенного права).

У отечественных и зарубежных юристов не сложилось единого мнения по вопросу о понятии таможенного права и его месте в системе права.

Очевидно, что отраслевая принадлежность таможенного права имеет значение не только с теоретической, но и с практической точки зрения. Отнесение правовых норм к определенной отрасли права означает, что на них распространяется соответствующий отраслевой режим (принципы, методы правового регулирования и т.д.).

Одни авторы считают таможенное право подотраслью административного права, другие признают его самостоятельной отраслью права, третьи относят таможенное право к комплексным отраслям.¹⁷

Сторонники подхода к определению таможенного права в качестве подотрасли административного права исходят из общности предмета и метода правового регулирования таможенного и административного права. К.К. Сандровский считает: «Нормы, касающиеся таможенного контроля, обычно относят к административному праву. Для этого, надо признать, есть веские основания, ибо таможенные органы имеют исполнительно-распорядительный характер и выполняют свои функции в определенной сфере государственного управления. В силу этого в литературе по советскому административному праву вся сфера таможенных дел государства рассматривается в качестве одной из сторон государственного управления... Вместе с тем, в настоящее время уже есть основания говорить о наличии особой подотрасли в рамках административного права - таможенного права. И не исключено, что со временем, по мере дальнейшего развития правоотношений в этой области, появится возможность и для выделения таможенного права в качестве самостоятельной отрасли».¹⁸ Такой

¹⁷ См.: Александров Д.А. Советская таможенная система. / в сб. «Правовые вопросы внешней торговли СССР с европейскими странами народной демократии». М., 1955; Мешера В.Ф. О преподавании юридических дисциплин в неюридических вузах. / Правоведение, № 1; Сандровский К.К. Таможенное право. Киев, 1974; Марков Л.Н. Таможенное право СССР. Иркутск, 1973; Марков Л.Н. Очерки истории таможенной службы. Иркутск, 1987; Храбсков В.Г. Таможня и закон. М., 1979; Штиле Й., Блайхуаэр Ю. О задачах и структуре таможенного права ГДР. / Социалистический таможенный контроль, 1988, № 4; Шмидлин М., Дюкрок Ж. Организация и регулирование внешней торговли Франции. М., 1958 и др.

¹⁸ Сандровский К.К. таможенное право. Киев, 1974. С. 18-19.

подход к определению таможенного права типичен для отечественных исследователей, работавших над этой проблематикой в период существования государственной монополии внешней торговли. Отсутствие полновесных рыночных отношений, недостаточная интегрированность России в мировое хозяйство предопределили неразвитость финансового регулирования в таможенной сфере. В условиях планового ведения хозяйства в социалистический период значение таможенных налогов было совсем незначительным по следующим причинам:

- 1) существование государственной монополии внешней торговли;
- 2) установление государственной валютной монополии и применение недостаточно обоснованных и многочисленных валютных курсов и коэффициентов;
- 3) осуществление внешнеторгового обмена на основе заранее определенных плановых показателей объема и ассортимента импорта и экспорта в натуральном выражении;
- 4) применение единых и обязательных цен, по которым продукция закупалась на экспорт внешнеторговыми организациями и по которым они продавали импортные товары на внутреннем рынке.

Все это давало основание исследователям, изучавшим таможенный механизм в тот период, утверждать, что «взимание таможенных пошлин играет вспомогательную роль в деятельности таможенных учреждений».¹⁹

Вследствие незначительной роли таможенно-тарифного регулирования в социалистический период таможенное право по существу сводилось к правовому регулированию процедуры таможенного контроля. Так, Л.Н. Марков отмечает: «Предмет таможенного права - комплекс отношений: между таможенным учреждением, с одной стороны, и перевозчиками и отправителями международных грузов (в отношениях таможенного контроля транспортных средств и грузов), перевозчиком и отправителями

международных поставых отравлений (в отношении таможенного контроля за этими отправлениями), владельцами имущества (в отношении таможенного контроля за багажом и ручной кладью), с другой стороны. Во всех этих отношениях присутствует общий момент - таможенный контроль».²⁰

Неслучайно таможенную службу того периода окрестили «чемоданной таможенной», поскольку главной была задача организации и осуществления таможенного контроля за перемещением через границу личных вещей граждан. Решение этой задачи предполагало административно-правовой характер регулирования общественных отношений.

Заметим, что уже тогда отдельные авторы допускали определение таможенного права в широком и узком смысле слова. Так, К.К. Сандровский в одном случае говорит о таможенном праве как о «совокупности норм, касающихся таможенного контроля», а в другом случае под предметом таможенного права понимает «общественные отношения, возникающие в связи с установленным государственным таможенным режимом и проведением таможенной политики в целом».²¹

По мере совершенствования хозяйственных отношений, развития экономического сотрудничества России с зарубежными странами в определении таможенного права стали постепенно отказываться от его отождествления с правовым регулированием таможенного контроля. «В отдельных государствах таможенное право является частью административного права. В то же время таможенное право тесно примыкает к сфере, регулируемой международным правом», - считает А.Н. Талалаев.²² Однако по-прежнему таможенное право ассоциируется с «совокупностью правовых норм, регламентирующих деятельность таможенных органов по

¹⁹ Федосеев А.А. Вопросы кодификации советского таможенного законодательства. / Вестник ЛГУ. № 17. Серия экономики, философии и права. Вып. 3. Л., 1961, с. 151.

²⁰ Л.Н. Марков. Таможенное право. Иркутск, 1973. С. 24.

²¹ Сандровский К.К. Таможенное право. Киев, 1974. С. 18, 19-20.

²² Юридический энциклопедический словарь. М., 1987. С. 469.

осуществлению экономической охраны государственных границ, внешнеторговой и таможенной политики государства».²³

Такое определение таможенного права, отождествляющее его с совокупностью норм, регулирующих деятельность таможенных органов, представляется неверным. Очевидно, что деятельность таможенных органов «по экономической охране границ, осуществлению внешнеторговой и таможенной политики» регулируется как специальными, таможенными нормами, так и нормами общего характера. Так, производство дознания осуществляется таможенными органами в соответствии с нормами уголовно-процессуального законодательства, а при осуществлении оперативно-розыскной деятельности таможня руководствуется Законом РФ «об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации». В силу требования непрерывности контроля за таможенной границей должностные лица таможенных органов могут работать сверх установленной продолжительности рабочего времени, осуществлять свою деятельность в ночное время, а также в выходные и праздничные дни. Статья 429 ТК предполагает в этих случаях предоставление компенсации в соответствии с общими нормами трудового законодательства РФ.

Между тем у таможенного и административного права есть различия и в предмете и в методе правового регулирования. Если предметом административного регулирования являются общественные отношения, складывающиеся в сфере государственного управления, то предметом таможенного права служит весь комплекс общественных отношений, возникающих в связи с пересечением товарами и транспортными средствами таможенной границы: «управление таможней» и «таможенное дело». Отношения первой группы составляют предмет административного, второй - таможенного права.

²³ Там же, с. 469.

Следует отметить неточность в определении таможенного дела, содержащуюся в ТК 1993 г. В соответствии со ст. 1 «таможенное дело в Российской Федерации, а также порядок и условия перемещения через таможенную границу Российской Федерации товаров и транспортных средств, взимания таможенных платежей, таможенного оформления, таможенный контроль и другие средства проведения таможенной политики в жизнь». Традиционный подход к определению таможенного дела предполагает включение в него средств осуществления таможенной политики. Так, например, в капитальном исследовании «Таможенное дело в капиталистических странах» авторы под таможенным делом понимают использование таможенных пошлин, других инструментов тарифного регулирования, а также процедуру таможенного оформления и контроля.²⁴ На этой же позиции стояли и авторы Таможенного кодекса СССР 1991 г. (ст. 1): «Порядок перемещения через таможенную границу СССР товаров и иных предметов, таможенное обложение, оформление, контроль и другие средства проведения в жизнь таможенной политики составляют таможенное дело». Аналогичные определения содержатся в таможенных кодексах ряда государств СНГ (ст. 1 ТК Украины, ст. 3 ТК Армении и др.).

Представляется, что включение таможенной политики в состав таможенного дела в значительной степени обедняет такое емкое и многогранное понятие, каким является таможенная политика.

На всех этапах своей истории государство уделяло большое внимание вопросам таможенного регулирования. Было время, когда таможенная политика являлась одним из важнейших регуляторов государственных доходов. По мере «сворачивания» фискальной функции таможенного регулирования начинает активизироваться участие таможни в широкомасштабной программе государственного регулирования экономики.

²⁴ Таможенное дело в капиталистических странах / Под редакцией А.А. Санталова. М., 1939.

Органическая связь таможенной политики с процедурой пропуска товаров через границу определяет ее роль в реализации важнейших социальных и политических программ государства. Контрольная, «полицейская» функция, осуществляемая таможенной на границе, содействует защите публичного порядка и общественной морали, сохранению национального, культурного и исторического наследия. Контролируя качество импортируемых товаров, таможенные органы гарантируют права потребителей. Упрощение таможенных формальностей благоприятно влияет на развитие гуманитарных контактов. С позиции усиления социальной ориентации таможенной политики следует рассматривать и поставленные перед таможенной экологические задачи.

«Самые кровопролитные войны начинаются с войн таможенных», - эта приписываемая Наполеону фраза точно определяет значение тарифных барьеров и других таможенных инструментов для реализации внешнеполитических установок государства. Заметно выросла роль таможенной политики в решении глобальных проблем современности - поддержания международной безопасности (таможенное обеспечение различных международно-правовых санкций, таможенный контроль за перемещением и торговлей оружием и др.), установления нового международного экономического порядка и развития диалог Север-Юг (система таможенно-тарифных преференций, предоставляемых развивающимся странам), борьбе с наркоманией (предотвращение и пресечение контрабанды наркотиков) и др. Наконец, эволюция ряда международных экономических организаций показывает, что создание таможенного союза - первый необходимый шаг на пути к достижению экономического и политического единства.

Так что же такое таможенная политика, ставшая не только важным направлением государственной деятельности, но и предметом представительного международного сотрудничества? Под таможенной политикой следует понимать целенаправленную деятельность по

регулированию внешнеторгового обмена через установление соответствующего таможенного режима перемещения объектов торгового оборота товаров и транспортных средств через таможенную границу.

Таможенная политика опирается на деятельность таможенной службы. Таким образом, таможенные органы представляют в качестве институциональной предпосылкой реализации таможенной политики. В то же время недопустимо отождествление таможенного регулирования только с деятельностью таможенных органов. Формирование и реализация таможенной политики - сложный процесс, протекающий в недрах государственного механизма с участием всех трех ветвей государственной власти - законодательной, исполнительной и судебной. Для его исследования и описания воспользуемся понятием «механизм таможенной политики».

Под механизмом таможенной политики будем понимать совокупность институтов, участвующих в формировании и осуществлении таможенной политики (институциональная составляющая), а также набор форм и методов ее осуществления, порядок использования компетентными государственными органами инструментов таможенного регулирования (функциональная составляющая).

Субъектами таможенной политики, носителями соответствующих экономических и политических интересов, могут быть:

- органы законодательной, исполнительной и судебной власти в соответствии с объемом закрепленных за ними полномочий в таможенной сфере;

- различные негосударственные институты, представленные союзами предпринимателей, экспортеров, торгово-промышленными палатами, другими организациями деловых кругов, а также политическими партиями и общественными ассоциациями, которые участвуют в механизме таможенной политики предусмотренными законом средствами и методами (через представительство в парламенте и правительстве, различных совещательных органах и др.);

- субъекты международного права (иностранные государства, международные организации), принимающие участие в формировании таможенной политики через международно-правовой договорный механизм и интеграционные политические структуры.

При этом две последние группы субъектов, участвуя в формировании таможенной политики, не допускаются к непосредственному осуществлению таможенного регулирования, составляющего исключительную компетенцию государственных органов (за исключением практики Европейского Союза). Таким образом, участвуя в механизме таможенной политики, они составляют внешнюю среду системы государственного таможенного регулирования.

Если же предположить, что таможенная политика действительно входит в понятие «таможенное дело», то можно, опираясь на ст. 7 ТК, прийти к выводу о том, что формирование таможенной политики в Российской Федерации осуществляют Президент РФ и Правительство РФ. Очевидно, что такая регламентация значительно сузила бы институциональную составляющую таможенного механизма, выведя за его пределы законодательные органы, многочисленные политические и предпринимательские структуры, без участия которых принимаемые в области таможенной политики решения не могут стать легитимными.

Вернемся к понятию таможенного дела, дающего нам перечень основных инструментов таможенного регулирования. Сведение таможенного права до уровня подотрасли административного права значительно сужает предмет таможенно-правового регулирования, оставляя в стороне вопросы таможенно-финансовой (тарифной) политики, а также комплекс отношений гражданско-правового характера, связанных с предоставлением услуг таможенного брокера, таможенного перевозчика, помещением товаров на частые таможенные склады и склады временного хранения, продажей товаров в магазинах беспошлинной торговли и др. Очевидно, что для регулирования общественных отношений, возникающих в таможенной сфере, недостаточно одного только метода властных предписаний,

свойственного административному праву. В некоторых случаях применяется метод гражданско-правового регулирования, предполагающий юридическое равенство участников правоотношений.

И.С. Зыкин справедливо отмечает, что комплексность регламентации является особенностью правового регулирования внешнеэкономических отношений: «...речь идет о взаимодействии не только норм разных отраслей права, но и разных государств, а также норм международного происхождения».²⁵

Таможенное право представляет собой комплексную отрасль законодательства, в которой по предметному и целевому признакам объединяется разнородный правовой материал. Предметным признаком объединения служит характер общественных отношений, которые возникают, изменяются и прекращаются в процессе или по поводу перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. Целевой признак напрямую связан с задачей обеспечения эффективного управления в таможенной сфере.

В самом общем виде отношения, регулируемые таможенно-правовыми нормами, могут быть сведены к двум основным видам:

1) административно-правовым отношениям, возникающим на основе государственно-властных предписаний и касающимся в первую очередь различных ограничений на ввоз и вывоз товаров (квотирование, лицензирование, эмбарго и др.), порядка совершения таможенных операций и отправления таможенных формальностей;

2) финансово-правовым отношениям, связанным с взысканием таможенных платежей.

Такой дуализм таможенного права предопределен основными функциями таможенного механизма - фискальной и регулятивной.

²⁵ Зыкин И.С. Внешнеэкономические отношения: теория и практика правового регулирования. // Автореф. дисс. докт. юрид. наук. М., 1992. С. 17-18.

Если предположить, что административно-правовые и финансово-правовые нормы таможенного законодательства составляют самостоятельную отрасль права комплексного характера, как считают некоторые исследователи,²⁶ то можно, во-первых, прийти к выводу о том, что управление таможенной системой осуществляется какими-то особыми, отличными от административного права нормами, что в «административной» части таможенного права используются специфические, присущие только таможенному праву, принципы и методы регулирования. Во-вторых, такая позиция означала бы разделение единого предмета финансового права: порядок взимания одних налогов регулировался бы тогда финансовым правом (таможенных налогов - таможенных пошлин и других налогов, взимаемых таможенными органами) - таможенным правом.

Таможенное право как комплексная отрасль законодательства включает нормы нескольких отраслей права, регулирующих общественные отношения, различающиеся по своему видовому содержанию, но составляющие относительно самостоятельную сферу общественной жизни, связанную с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу. Таможенные отношения, будучи предметом регулирования норм различных отраслей права (в первую очередь - административного и финансового), вместе с тем обладают известным единством, обусловленным общностью целей и задач таможенного регулирования (ст. 2, 4 ТК; ст. 1 Закона РФ «О таможенном тарифе»).

По мере расширения внешнеторгового сотрудничества, обогащения его практики, развития таможенной инфраструктуры в таможенном механизме все чаще применяются договорные начала правового регулирования. Регламентируемые таким образом отношения органически вписаны в предмет таможенного права и могут возникать на различных этапах таможенного оформления (декларирования, перевозки под таможенным

²⁶ См., например: Полежаев Д.М. Правовые основы управления таможенным делом в

контролем, временного хранения и др.), а также в связи с выбором таможенного режима (таможенного склада, свободного склада, магазина беспошлинной торговли). Так, при заявлении товаров и транспортных средств к режиму таможенного складирования декларант вступает в отношения с владельцем таможенного склада, которые регулируются как административно-правовыми, так и гражданско-правовыми нормами. В некоторых случаях таможенно-правовая норма устанавливает порядок оформления гражданских отношений между участниками процедуры таможенного оформления. Так, в ст. 157 ТК установлено, что взаимоотношения таможенного брокера с представляемым лицом строятся на основе нотариально удостоверенного договора.

В таможенное законодательство «вкраплены» отдельные процессуальные нормы, устанавливающие механизм контроля за соблюдением порядка перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, предписания, позволяющие гарантировать декларанту защиту от возможного произвола таможенной администрации, а также нормы, устанавливающие меру ответственности за нарушение таможенных правил.

Как отрасль законодательства таможенное право характеризуется относительно узким, компактным предметом правового регулирования (таможенная деятельность, таможенное дело), обширным нормативным материалом и заинтересованностью государства в развитии и совершенствовании законодательства в этой сфере. Кодификация таможенного законодательства может быть расценена как фактор, способствующий формированию самостоятельной отрасли законодательства. Она свидетельствует о том значении, которое придается государством данной сфере правового регулирования, а также о его стремлении систематизировать существующие в этой области правовые нормы, иметь единый акт,

отражающий основные направления таможенной политики и содержащий специфические системные нормативные обобщения.

Широкий круг вопросов, регулируемых таможенным правом, и, как следствие, большое количество принимаемых правовых актов, частые изменения в нормативной базе таможенного регулирования предполагают необходимость систематизации таможенно-правовых актов, т.е. упорядочения действующего нормативно-правового материала путем его обработки и изложения по определенной системе в виде сборников актов или свободных кодификационных актов. Систематизация нормативных актов имеет большое значение для дальнейшего развития самого таможенного законодательства. Она позволяет заметить и устранить несогласованность и противоречия между отдельными актами, освободить законодательство от норм, хотя формально и не отмененных, но уже потерявших свое значение и практически не действующих, а потому «засоряющих» таможенное законодательство. Систематизация таможенного законодательства создает для самих государственных органов, должностных лиц, а также заинтересованных общественных организаций, хозяйствующих субъектов, граждан возможность свободно ориентироваться в действующем нормативно-правовом материале. Иными словами, благодаря систематизации таможенное право становится более доступным и понятным.

Формой систематизации нормативных актов по таможенным вопросам в последнее время стала кодификация. Важным направлением дальнейшего развития работ по систематизации нормативных актов представляется издание сборников таможенного законодательства по определенным критериям (хронологическому, алфавитному, предметному и т.д.). При этом следовало бы наладить как официальную инкорпорацию, т.е. утверждение соответствующих сборников (собраний) инкорпорированных актов государственными органами, которые их издали (ГКТ, Центробанк, Минфин, МВЭСиТ и др.), так и неофициальную инкорпорацию, осуществляемую организациями, не имеющими на то специального полномочия (например,

адвокатской фирмой, юридическим издательством и др.). Неофициальная инкорпорация получали широкое распространение в ряде зарубежных стран. Работы по ведомственной инкорпорации таможенного законодательства начал проводить ГТК. В издаваемых им совместно с Центром экономики и маркетинга «Таможенных ведомостях» присутствует раздел «Официальные материалы ГТК России». Сегодня масштабы проводимых ГТК работ по систематизации не отвечают характеру задач, поставленных перед ним в ТК (ст. 388): «Государственный таможенный комитет РФ обеспечивает опубликование наиболее важных правовых актов по таможенному делу в иных средствах массовой информации, а также издание сборников правовых актов по таможенному делу».

В целях более эффективного правового регулирования кодификация и инкорпорация должны осуществляться параллельно, поскольку каждый вид систематизации имеет свои цели, свою специфику и не заменяет, а дополняет другой вид.

Результатом кодификационных работ становится принятие таможенного кодекса. Цель принятия таможенного кодекса - дать в одном сводном акте стройное, внутренне согласованное изложение основных правил и предписаний, действующих в таможенной сфере, которые с максимальной полнотой регулировали бы таможенные отношения.

В системе источников таможенного права можно встретить образцы как отраслевой кодификации, охватывающей нормы таможенного законодательства в комплексе (Таможенный кодекс), так и специальной кодификации, распространяющейся на нормы одного или нескольких правовых институтов (Закон РФ «О таможенном тарифе», в котором систематизированы правовые нормы, регулирующие порядок формирования и применения таможенного тарифа).

Принятие тех или иных кодифицированных актов, выпуск в свет сборников (собраний) нормативных актов не должны привести к приостановлению, а тем более прекращению работ по систематизации

законодательства. Эти работы должны вестись постоянно и непрерывно, так же, как непрерывно ведется нормотворческая деятельность в таможенной сфере.

Так, например, принятие в 1993 г. Таможенного кодекса и Закона РФ «О таможенном тарифе» ставит новые задачи по систематизации таможенного законодательства - изменить неточные формулировки,²⁷ унифицировать понятийный аппарат²⁸ и др.

Со всей остротой встает задача систематизации таможенно-тарифного законодательства. Сейчас участникам внешнеэкономической деятельности для того, чтобы узнать, какую сумму таможенных платежей им предстоит уплатить в случае реализации внешнеторгового контракта, необходимо использовать большое число нормативных актов. Порядок расчета и взимания таможенных сборов, налогов на добавленную стоимость, акцизов и других видов таможенных платежей устанавливается правовыми нормами, рассредоточенными по многочисленным законам и подзаконным актам, принятым различными органами управления.

Затрагивая вопрос о систематизации таможенного законодательства, нельзя не упомянуть о дискуссии, развернувшейся в отечественной юридической науке в 1950-70-х гг. по поводу оформления кодификационных работ. И.Л. Брауде в 1957 г.,²⁹ Д.А. Керимов в 1962 г.,³⁰ А.П. Коренев в 1970 г.³¹ и другие авторы считали, что нормы таможенного права следует обобщать в таможенном уставе, поскольку таможенное дело, наряду с железнодорожным, внутренним водным транспортом, торговым

²⁷ Так, например, Закон РФ «О таможенном тарифе» определяет таможенную пошлину как «неотъемлемое условие» ввоза или вывоза товаров с таможенной территории, Представляется, что определение «неотъемлемое» употреблено неточно, поскольку целый ряд товаров не подпадает под действие таможенно-тарифного регулирования.

²⁸ К примеру, ст. 5 Закона РФ «О таможенном тарифе» и ст. 18 ТК дают различающиеся определения таможенной территории.

²⁹ Брауде И.Л. Вопросы законодательной техники / Советское государство и право, 1957, № 8. С. 54-55.

³⁰ Керимов Д.А. Кодификация и законодательная техника. М., 1962. С. 41.

³¹ Коренев А.П. Кодификация советского административного права. М., 1970. С. 112.

мореплаванием, воздушным транспортом, касается отношений, складывающихся в «специальной области народного хозяйства» (Д.А. Керимов); поскольку в Таможенном кодексе, воздушном кодексе, Кодексе торгового мореплавания регламентируются «отношения, складывающиеся в какой-либо отрасли советского государственного управления, а общим предметом регулирования являются у них общественные отношения, складывающиеся главным образом в сфере исполнительной и распорядительной деятельности советского государства. Но последние составляют предмет административного права, следовательно, каждый из указанных кодексов не имеет «своей» особой отрасли права, кроме того, они содержат не нормы целой отрасли административного права, а лишь нормы, которые регулируют отношения в отдельных сферах государственного управления» (А.П. Коренев).

С.С. Алексеев, касаясь вопросов систематизации таможенно-правовых норм, отмечал в 1965 г., что «существенную роль играют здесь сложившиеся традиции».³² Очевидно, имеется в виду, что Таможенный кодекс 1964 г. назван кодексом по аналогии с Таможенным кодексом 1928 г. Но как правильно заметила В.И. Попова,³³ между Таможенным уставом 1924 г. и Таможенным кодексом 1928 г. не было большой разницы: оба эти акта были сходны по своему содержанию и структуре, однако назывались по-разному. Интересна точка зрения по этому вопросу Б.Б. Хангельдыева. Анализируя Воздушный кодекс, он писал: «Бессмысленно спорить по вопросу о том, почему ... акт, регулирующий отношения, возникающие в связи с управлением воздушным транспортом и воздушными перевозками..., называется кодексом, а не уставом. Напомним, например, что такой акт, как Таможенный кодекс, ранее назывался Таможенным уставом. Существо проблемы заключается в другом: нужны ли такие сводные акты практике,

³² Алексеев С.С. Общая теория социалистического права. Выпуск III. Свердловск, 1965. С. 148.

³³ Попова В.И. развитие кодификации советского законодательства. М., 1968. С. 58-59.

способствуют ли они эффективности правового регулирования, облегчают ли они, наконец, пользование этими актами и применение правил, в них заключенных, в определенных участках общественной жизни, какими являются таможенное дело, воздушный транспорт и т.д. Практики, в частности работники МВТ и других ведомств, имеющие отношение к данной правоприменительной сфере, положительно ответят на эти вопросы... А названные кодексы имеют очень широкий круг внешнего воздействия, они представляют большой интерес для зарубежных стран и их граждан».³⁴ Эту точку зрения разделяет и Л.Н. Марков.³⁵

Следует обратить внимание на то, что систематизация таможенно-правовых норм в форме кодекса объясняется еще и тем, что таможенный кодекс в значительной степени затрагивает отношения России с зарубежными странами. «Внешнеполитическая направленность» таможенного кодекса подчеркивает нецелесообразность включения в текст кодифицированного акта вопросов, связанных с регламентацией трудовых отношений, социального и материального обеспечения таможенных служащих. Эти вопросы не имеют прямого отношения к регулированию внешнеэкономической деятельности и обеспечению экономической безопасности России, а потому могли бы стать содержанием иного нормативного акта, в котором бы регулировались различные аспекты организации и несения таможенной службы.

Некоторые вопросы, урегулированные таможенно-правовыми актами (например, оплата труда, материально-бытовое обеспечение, социальная защита должностных лиц таможенных органов и др.), не являются предметом изучения науки таможенного права. Думается, что перечисленные вопросы, очевидно, не представляют интереса для участников внешнеэкономических

³⁴ Хангельдыев Б.Б. О систематизации советского административного законодательства / Сборник ученых трудов Свердловского юридического института. Выпуск 2. Свердловск, 1964. С. 66.

³⁵ Марков Л.Н. Управление таможенным делом в СССР (некоторые административно-правовые проблемы). Диссертация на соиск-е... канд. юрид. наук. Иркутск, 1972. С. 125.

связей. Поэтому подобные «технические» моменты следовало бы урегулировать в специальном ведомственном нормативном акте.

Таможенное право как отрасль юридической науки призвано не только исследовать соответствующие нормы законодательства, и но и изучать регулируемые ими общественные отношения, способствовать совершенствованию организации таможенного дела в Российской Федерации. Поэтому научные исследования в сфере таможенного права неизбежно принимают комплексный, междисциплинарный характер, предполагающий изучение проблем, находящихся на стыке юридических наук (например, таможенного, административного и уголовного права - по вопросам контрабанды), а также на границе юридических и экономических наук. Таможенные отношения для науки таможенного права составляют предмет изучения, а для отрасли законодательства - предмет регулирования.

Одноименная юридической науке учебная дисциплина изучается не только в юридических высших учебных заведениях и на правовых факультетах (в нашей стране это МГЮА, ВАВТ, МГИМО, Таможенная академия и др.), но и в вузах, готовящих экономистов по международным экономическим отношениям и внешней торговле.

Подведем некоторые итоги в связи с определением таможенного права.

Таможенное право как отрасль законодательства представляет собой совокупность нормативных правовых актов, регулирующих отношения, возникающие в процессе или по поводу перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу.

Таможенное право как науку можно определить как совокупность знаний о таможенно-правовых отношениях, разновидностях таможенных режимов, таможенно-правовой ответственности и др.

Наконец, таможенное право как учебная дисциплина - это специальный курс, преподаваемый студентам юридических и некоторых экономических вузов.

Зарубежные исследования также демонстрируют многообразие подходов к определению таможенного права.

Пример расширительного трактования понятия таможенного права содержится в монографии французских исследователей М. Шмидлина и Ж. Дюкрока. Они считают, что «таможенное право является собранием всех законоположений, которые могут быть подразделены на 4 категории:

в первую категорию входят положения, которые фиксируют распределение прерогатив между парламентом и исполнительной властью; эту категорию можно назвать конституционным таможенным правом;

вторая категория объединяет положения, регламентирующие таможенные режимы, под которые могут подпадать импортируемые или экспортируемые товары;

третья категория содержит формальные положения, позволяющие управлению таможен выполнять возложенную на него задачу и осуществлять надлежащий надзор;

наконец, юридическая часть включает положения, относящиеся к правонарушениям и к разрешению спорных вопросов».³⁶

Вряд ли можно согласиться с позицией М. Шмидлина и Ж. Дюкрока. Так называемое «конституционное таможенное право», отнесенное французскими исследователями к предмету таможенного права, на самом деле относится к государственному (конституционному) праву. «Юридическая часть», в которую ими включены нормы, устанавливающие ответственность за правонарушения в таможенной сфере, также может быть разделена между несколькими отраслями права: ответственность за уголовно наказуемую контрабанду, валютные, налоговые преступления устанавливается нормами уголовного права; ответственность за иные нарушения таможенных правил устанавливается нормами таможенного права. Если нормами таможенного права не установлена ответственность за

правонарушения, совершаемые в таможенной сфере, то используются общие нормы административного права. Это положение четко зафиксировано в ст. 231 ТК: «Лица, совершившие нарушение таможенных правил, несут ответственность».

В большинстве случаев зарубежные исследователи дают определение таможенного права через указание на сферу регулируемых отношений. Так, в вышедшем в Италии учебнике таможенное право определяется как «совокупность юридических норм, с помощью которых государство воздействует и контролирует перемещение грузов через границу».³⁷

Большинство зарубежных исследователей указывают на комплексный характер таможенного права и выделяют в его системе две обособленные части - таможенное административное и таможенное финансовое право (customs administrative and financial law).³⁸ Лишь немногие зарубежные авторы признают таможенное право в качестве самостоятельной отрасли права.³⁹

В некоторых развивающихся странах выходящие по таможенной проблематике немногочисленные исследования определяют таможенное право даже как подотрасль финансового права, поскольку основной функцией таможенного регулирования там является фискальная. Так, индийский ученый Х. Манзухани считает, что «таможенное право является по преимуществу финансовым правом».⁴⁰ Конечно же, с такой оценкой таможенного права нельзя согласиться. Скорее всего автор хотел этой фразой обратить внимание на тураль, которую таможенные платежи играют в формировании доходной части государственного бюджета Индии.

³⁶ M. Schmidlin, J. Ducrocq. *Z'organisation et la Reglementation du Commerce Extremieue en France*. Paris. 1955. P. 277.

³⁷ Salvatore Crennuso. *Manuale di dieitto doganale*. Roma. 1975. P.6.

³⁸ *Dictionnary of tariff information / U.S. Tariff commission*. Wash. 1924. P. 223, 225.

³⁹ M. Stankovic. *Polozaj carinskega prava v pravnem sistemu*. / *Vestnik Instituta za javnoupravo*. Zjubljana. 1982. let 18, ¹ 3-4; M. Stankovic. *Carinski sistemi i carinske politike*. Beograd, 1987.

⁴⁰ H. Mansuhani. *The Jungle of Customs Law and Procedures*. Delhi. 1974. P. 17.

В структуре таможенного права зарубежные исследователи выделяют общую и особенную части. Немецкие авторы Й. Штиле и Ю. Блайхауэр считают, что «общая часть таможенного права содержит основные правила в виде легальных определений, формулировки о государственно-правовом положении таможенного управления, а также принципы его деятельности. Общая часть представляет собой совокупность тех норм таможенного закона, которые охватывают основные, значимые в международном грузообороте общественные отношения между субъектами таможенного права».⁴¹ Специальную часть, по их определению - таможенно-процедурное право, - составляют правовые нормы, регулирующие порядок таможенного оформления и контроля. Некоторые исследователи в качестве самостоятельной структурной части таможенного права выделяют правовые нормы, регулирующие порядок взыскания таможенных налогов и сборов. Значительным событием в изучении таможенно-тарифного механизма стал капитальный труд французского исследователя Е. Алликса «Таможенные пошлины».⁴²

Усиление влияния регулирующей функции таможенного права на решение важнейших внутри- и внешнеэкономических проблем нашло свое отражение в появлении специальных таможенных режимов, предоставляющих различные таможенные льготы лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью. Совокупность правовых норм, регулирующих порядок применения разнообразных таможенных режимов, применяемых в производственной, коммерческой и транспортной деятельности, в последнее время все чаще обособливается в отдельный институт - так называемое экономическое таможенное право.⁴³

Целью настоящей монографии является анализ правового регулирования таможенно-тарифного механизма. Категория «таможенно-

⁴¹ J. Stiehle, J. Bleihauer. Zu den Aufgaben und der Struktur des Zollrechts der DDR / Sozialistische Zollkontrolle. 1988, ¹ 4, S. 12.

⁴² E. Allix. Les droits de douane. P., 1932, V. 1, 2.

тарифный механизм» характеризует таможенную систему с функциональной стороны и позволяет показать динамику таможенно-тарифных правоотношений. Предметом правового регулирования в рамках таможенно-тарифного механизма являются:

а) инструментальная составляющая, представляющая собой набор конкретных средств (инструментов) воздействия государства на развитие внешнеэкономических связей через экономические рычаги (тарифный инструментарий);

б) функциональная составляющая, отражающая особенности тарифного регулирования в зависимости от выбранного декларантом таможенного режима.

Характеризуя место таможенно-тарифного механизма в системе государственного управления внешнеэкономическими связями, следует отметить, что среди инструментов регулирования внешней торговли традиционно выделяют административные и финансовые.⁴⁴ Группа финансовых инструментов таможенного регулирования воздействует преимущественно через стоимостные показатели на динамику, структуру и географию внешнеторговых потоков. В нее входят ставки таможенных пошлин и таможенных сборов, налога на экспорт и импорт, таможенная номенклатура, порядок определения таможенной стоимости, система тарифных льгот и т.д.

Если инструменты первой группы воздействуют на объект таможенного регулирования косвенно, через стоимостной фактор, то административные средства позволяют государству осуществлять непосредственное вмешательство в процесс внешнеторгового обмена. Действие административных инструментов - контингентирования, лицензирования, установления запретов на пропуск отдельных товаров через

⁴³ J.C. Berr, H. Tremeau. *Ze droit douanier*. Paris. 1988. P. 259-286.

⁴⁴ См., например: Дюмулен И.И. Барьеры на торговых путях. М., 1977. С. 22; Буржуазное государство и внешнеэкономические связи. М., 1986. С. 122 и др.

границу, предписаний санитарного и ветеринарного характера, технических стандартов и др. - основывается на возможности применения государственными органами властного принуждения в отношении отдельных участников внешнеторговой деятельности.

Совокупность, комбинация применяемых инструментов представляет собой метод таможенного регулирования. Выделяют методы тарифного и нетарифного регулирования, которые для достижения целей таможенной политики могут использоваться как в отдельности, так и в сочетании друг с другом. Тарифное регулирование осуществляется с помощью инструментов, воздействующих прежде всего на издержки производства и торговую прибыль (в нашем случае - первая группа инструментов), и регламентируется преимущественно финансово-правовыми нормами. Применение же прямых, нетарифных методов (инструменты второй группы) регулируется административно-правовыми нормами.

Как справедливо отмечает И.И. Дюмулен,⁴⁵ стоимостные (тарифные) инструменты, воздействующие на цену товара и через цену - на объем экспорта и импорта, имеют свои «пределы возможностей». Они, как правило, могут эффективно действовать при следующих условиях: реальный и стабильный валютный курс, низкие и предсказуемые темпы изменения внутренних цен, отсутствие серьезных диспропорций (прежде всего дефицитов) между предложением и спросом на внутреннем рынке, нормальное состояние платежного баланса страны. Когда хотя бы одно из этих условий отсутствует, тарифные инструменты начинают терять свою действенность и должны подкрепляться административными регуляторами.

В большинстве стран мира с «некризисной» экономикой соотношение между финансовыми и административными инструментами в 1980-90-е гг. постепенно изменялось в пользу первых, однако последние продолжают оставаться «на вооружении» и активно используются, когда первые не могут

выполнять свои функции (в первую очередь - протекционистскую). Нетарифный метод выступает на первый план при регулировании внешней торговли на тех участках, где обострена конкурентная борьба, где существует напряженное положение со сбытом поставляемого товара. Существенные ограничения возможностей тарифных методов вследствие проводимого на межгосударственном уровне (прежде всего в рамках ГАТТ) «таможенного разоружения» также заметно повысили роль нетарифного регулирования в осуществлении протекционистской функции таможенной политики.

Административные инструменты, лишая покупателей свободы выбора товара, ослабляя конкуренцию поставщиков, казалось бы подрывают рыночные механизмы. Однако, как верно отмечают Л. Сабельников и Г. Зотов,⁴⁶ на практике все зависит от масштаба, времени и цели их применения. Административные инструменты, используемые в отношении торговли небольшой группой товаров, действующие в течение ограниченного срока, предназначенные для решения определенных экономических и социальных проблем, требующих оперативного вмешательства правительства, существенно не нарушают механизма национального рынка и даже, наоборот, могут содействовать скорейшей нормализации его функционирования.

Нами уже отмечался дуализм таможенного права, предмет которого составляют общественные отношения административного и финансового характера. Такой дуализм означает не изолированное сосуществование административной и финансовой составляющих, а их тесное взаимодействие, взаимопроникновение для достижения общих целей таможенного регулирования.

Тесное переплетение административных и финансовых средств в таможенно-тарифном механизме объясняется прежде всего тем, что

⁴⁵ Дюмулен И.И. Торгово-политический механизм в Российской Федерации / Внешняя торговля. 1993, № 6. С. 3.

осуществление тарифного регулирования невозможно без проведения таможенного контроля, регламентируемого административно-правовыми нормами.

Объединение финансовых и административных средств в рамках одной отрасли законодательства синтезировало новое качество отдельных инструментов таможенного регулирования. Они, подобно самому таможенному праву, стали приобретать отпечаток дуализма и начали использоваться одновременно в целях как финансового, так и административного регулирования. Так, например, таможенная стоимость, с одной стороны, выступает как база обложения таможенной пошлиной и основа для расчета других таможенных платежей. С другой стороны, таможенная стоимость используется и при контингентировании импорта в том случае, когда квоты установлены в стоимостном выражении. Другой пример двойного назначения таможенных инструментов связан со страной происхождения товара. С помощью сертификата о происхождении товара реализуется преференциальное и другое льготное налогообложение импорта. Одновременно с этим происхождение товара используется при наложении эмбарго и установлении торговой блокады. Симбиозом финансовых и административных средств регулирования внешней торговли являются тарифные контингенты. С их помощью устанавливается количество товаров, ввозимых по сниженным пошлинам или беспошлинно. Товары, импорт которых осуществляется сверх тарифного контингента, облагаются обычными пошлинами.

Действие таможенно-тарифного регулирования распространяется не на все виды таможенных правоотношений, а только на часть из них - таможенно-тарифные правоотношения.

Под таможенно-тарифными правоотношениями будем понимать такие регулируемые нормами таможенного права отношения, которые связаны с

⁴⁶ Сабельников Л., Зотов Г. Регулирование импорта в зарубежных странах // Внешняя

обложением товаров, перемещаемых через таможенную границу, таможенными пошлинами, ставки которых систематизированы в специальной таблице - тарифе.

В научной литературе чаще всего дается расширительное толкование таможенно-тарифному регулированию. Оно практически отождествляется с понятием финансового регулирования внешнеэкономических связей.⁴⁷

Понятие таможенно-тарифных правоотношений уже понятия таможенно-финансовых правоотношений. Последние представляют собой совокупность финансово-правовых отношений, возникающих в процессе деятельности таможенных органов. Так, осуществление таможенной функции валютного контроля влечет за собой возникновение разнообразных правоотношений финансового характера, находящихся за рамками тарифного регулирования (например, отношения по поводу контроля за поступлением валютной выручки экспортера). Сказанное не означает, что тарифное и валютное регулирование осуществляются изолированно. Между ними существует тесная взаимосвязь, проявляющаяся, например, при пересчете в национальную валюту части таможенных платежей, взимаемых в иностранной валюте.

Неточным является определение таможенно-тарифных правоотношений как отношений, возникающих в связи с уплатой таможенных платежей, поскольку последние, помимо таможенных пошлин, включают в себя и другие налоги, взимаемые при пересечении таможенной границы (акцизы, налог на добавленную стоимость), таможенные сборы, а также другие обязательные платежи таможенным органам, непосредственно не связанные с тарифным регулированием (например, сбор за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению, плата за участие в таможенных аукционах и др.).

торговля, 1993, № 6, с. 18.

⁴⁷ См., например: Буржуазное государство и внешнеэкономические связи. М., 1986. С. 119-128.

Механизм правового регулирования обложения таможенными пошлинами отличается от процедуры взимания различных таможенных сборов и импортных налогов, уплачиваемых таможенным органам. Это отличие проявляется, прежде всего, в том, что в первом случае активно реализуется конвенционное начало, в то время как при правовом регулировании внешнеэкономических связей с помощью импортных налогов и таможенных сборов на первое место выходят нормы внутреннего законодательства.⁴⁸

Различия в правовом регулировании взимания таможенной пошлины и таможенного сбора обусловлены прежде всего тем, что таможенная пошлина является налогом, а сбор имеет неналоговую природу (с чем подробнее в следующем параграфе).

Выделяют две группы таможенно-тарифных правоотношений - первичные и вторичные.

Первичные таможенно-тарифные правоотношения непосредственно связаны с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу. Таковыми являются правоотношения, возникающие при подаче таможенной декларации, уплате некоторых видов таможенных платежей, прохождении таможенного контроля и т.д.

Вторичные таможенно-тарифные правоотношения производны от первичных и связаны с фактом перемещения через таможенную границу опосредованно. Примером вторичных правоотношений могут служить отношения по уплате таможенных платежей, по которым предоставлена отсрочка или рассрочка; отношения по переоформлению товаров, хранящихся на таможенном складе, в связи с ликвидацией самого склада и др.

Таможенно-тарифные правоотношения могут возникнуть в момент перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, а

⁴⁸ Международно-правовыми нормами закрепляется, как правило, недискриминационный

также до и после такого перемещения. Правоотношения, связанные с уплатой таможенных пошлин, возникают, как правило, в момент пересечения таможенной границы. Примером таможенно-тарифных отношений, урегулированных нормами таможенного законодательства и возникающих до перемещения товара через таможенную границу, могут служить отношения, возникающие между таможенным органом и коммерсантом, намеревающимся совершить внешнеторговую операцию, по поводу принятия предварительного решения относительно классификации товаров, их таможенной стоимости, страны происхождения, размеров таможенных платежей и по другим вопросам применения таможенного законодательства в отношении конкретного лица или конкретной хозяйственной операции (ст. 393-396 ТК). В некоторых случаях таможенно-тарифные правоотношения могут возникать спустя длительный период времени после того, как товары и транспортные средства пересекли таможенную границу (например, отношения, связанные с невывозом за пределы российской таможенной территории либо невозвращением на эту территорию товаров, задекларированных к временному ввозу или вывозу).

Выделим характерные черты таможенно-тарифных правоотношений.

1. Таможенно-тарифные правоотношения являются отношениями организационными. Государственные органы в пределах своей компетенции путем издания различных нормативных актов становятся организаторами и координаторами таможенно-тарифной политики в целом.

2. Одним из субъектов таможенно-тарифных правоотношений всегда выступают таможенные органы, что обуславливает государственно-властный характер таких отношений. Таможенно-тарифные отношения носят императивный, государственно-властный характер прежде всего потому, что они непосредственно затрагивают отношения собственности и связаны со

специфической стадией общественного воспроизводства - отношениями перераспределения.

3. Поскольку возникновение, изменение и прекращение таможенно-тарифных отношений регулируются соответствующими нормативными актами, издаваемыми компетентными государственными органами, эти отношения практически всегда носят правовой характер.

4. Таможенно-тарифные отношения представляют собой денежные отношения. Выделение такой особенности таможенных отношений связано с действием закона стоимости и спецификой товарно-денежных отношений.

Следует различать понятия «объект» и «предмет» таможенно-тарифного регулирования. Как известно, объект - это то, на что воздействуют юридические права и обязанности его субъектов, т.е. волевое фактическое поведение субъектов по осуществлению их прав и обязанностей. Объектом таможенно-тарифного регулирования является порядок, складывающийся в связи с обложением таможенными пошлинами предметов тарифного регулирования. Таким образом, предмет таможенного регулирования представляет собой цель, ради которой субъекты вступают в таможенно-тарифные правоотношения, т.е. материальные блага, способные удовлетворить потребности их участников.⁴⁹

Предметом таможенного регулирования являются товары и транспортные средства. Деление предметов на товары и транспортные средства связано с освобождением последних от уплаты таможенных налогов (ст. 35 Закона РФ «О таможенном тарифе»). Следует отметить, что в таможенном законодательстве транспортными средствами считаются только такие средства, которые непосредственно используются для международных грузовых или пассажирских перевозок. В случае, когда транспортное

⁴⁹ Нематериальные блага являются, как правило, предметом таможенно-финансового регулирования в связи с уплатой таможенных сборов. примерами таких нематериальных благ являются разнообразные услуги, оказываемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу: таможенное оформление, хранение товаров, их таможенное сопровождение, информирование и консультирование по таможенным вопросам.

средство (автомобиль, контейнер и др.) ввозится для свободного обращения или экспортируется, оно должно быть отнесено к категории товаров. Транспортные средства (не являющиеся товарами) становятся предметами таможенных правоотношений в связи с осуществлением таможенного контроля.

В ст. 18 ТК товары определены как любое движимое имущество, в том числе валюта, валютные ценности, электрическая, тепловая, иные виды энергии. С точки зрения экономической теории такое употребление термина «товары» не всегда оправдано: под товарами понимаются только те предметы, которые предназначены для последующего отчуждения (продажи, обмена, дарения и т.д.). Деление предметов в зависимости от целей перемещения, принадлежности определенным лицам в действующем таможенном законодательстве не предусмотрено. Это сделано прежде всего с целью унификации таможенно-правовых норм, установления единого, общего порядка ввоза, вывоза и транзита и любых видов предметов. В таможенных кодексах, действовавших ранее (1964 г., 1991 г.), наряду с товарами выделялись и вещи пассажиров.

Утвердившееся в российском таможенном праве определение имущества, являющегося предметом правового регулирования, учитывает последние достижения юридической науки и включает в себя не только вещные элементы, но и такие модификации товара, как электроэнергия и газ, некоторые другие виды энергии и сырья, выходящие за границы традиционного понимания вещи. Важное значение для обеспечения эффективности правового регулирования имеет отнесение к предметам таможенного права некоторых видов «бестелесного имущества» - ценных бумаг (облигаций, векселей и т.д.), товарораспорядительных документов, выражающих право на получение товара (коносаментов, накладных, свидетельств товарного склада) и др.

Отдельные законодательные акты содержат определения некоторых предметов таможенно-правового регулирования. Так, закон РФ «О вывозе и

ввозе культурных ценностей» содержит определения всех категорий предметов, подпадающих под действие данного законодательного акта (ст. 7), а в Законе «Об оружии», устанавливающем порядок экспорта и импорта оружия, приводятся определения всех видов оружия, которые могут на законных основаниях перемещаться через российскую таможенную границу (ст. 1). Понятия валюты и валютных ценностей определяются в Законе РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» (ст. 1).

Нормативные акты, регулирующие порядок перемещения физическими лицами товаров, не предназначенных для производственной или иной коммерческой деятельности, различают товары на предметы личного пользования, предметы потребления и подарки. В этом случае для процедуры таможенного оформления и осуществлении таможенного контроля большое значение имеют отдельные характеристики предмета таможенного регулирования (ручная кладь, сопровождаемый или несопровождаемый багаж и др.).

Физическое лицо не может быть предметом таможенно-правового регулирования. Оно выступает участником (субъектом) таможенных правоотношений. Так, при проведении личного досмотра пассажира предметом таможенно-правового регулирования становится не физическое лицо, в отношении которого учинен досмотр, а те товары, для обнаружения которых и было принято решение о личном досмотре: «Личный досмотр может быть проведен... при наличии достаточных оснований предполагать, что физическое лицо скрывает при себе и не выдает товары, являющиеся объектом нарушения законодательства Российской Федерации» (ст. 189 ТК).

Как уже отмечалось, товары, являющиеся предметом таможенного регулирования, должны представлять собой материальные предметы. Но не всякий материальный предмет может стать предметом таможенно-правового регулирования. Для этого он должен обладать свойством перемещаемости в пространстве. Недвижимые вещи, находящиеся в одном и том же месте и обладающие индивидуальными признаками, как правило, не являются

предметами таможенного регулирования. Иногда объекты недвижимости (здания, сооружения, растения на корню и др.) могут быть перемещены и в этом случае стать предметами таможенного регулирования. В такой ситуации говорят о «будущей движимой собственности» (деревянный дом, раскатанный на бревна; дерево, перемещаемое с корневой системой, и т.д.).⁵⁰

Как уже отмечалось, человек, хотя и обладает способностью перемещаться в пространстве, предметом таможенного регулирования не является. Современное международное право официально запретило работорговлю, которая в Древнем мире облагалась таможенными пошлинами.

Товары становятся предметом таможенного регулирования при пересечении таможенной границы. Отнесение товара к движимому имуществу - необходимое, но не достаточное условие для того, чтобы он стал предметом таможенного регулирования. Для участия в таможенно-правовых отношениях в качестве предмета регулирования товар должен пересечь таможенную границу. Поэтому предмет внешнеторговой сделки с момента ее заключения становится предметом отношений, регулируемых нормами торгового права, и лишь с пересечением таможенной границы - предметом таможенно-правового регулирования.

В отдельных случаях товары, находящиеся во внутриторговом обороте, могут при определенных обстоятельствах превратиться в предмет таможенного регулирования. Это касается прежде всего внешнего транзита. Товары, предназначенные для внутренней торговли, перемещаются посредством внешнего транзита в целях оптимизации маршрутов транспортировки (и как следствие - сокращения накладных расходов), а также, когда внешний транзит неизбежен (например, при железнодорожной перевозке товара из Московской в Калининградскую область через территорию балтийских государств).

⁵⁰ См.: Гражданское и торговое право капиталистических государств. Т. 1. М., 1983. С.

Особо следует отметить случай, когда таможенное законодательство распространяется на товары, не перемещаемые де-факто через таможенную границу. Речь идет о разнообразных примерах развития международного научно-технического сотрудничества и межгосударственной кооперации. Возможны такие проекты, которые предполагают куплю-продажу товаров между фирмами-кооперантами, при которой сам товар остается на той же таможенной территории. В подобной ситуации таможенное право допускает фикцию - воображаемое перемещение товаров через таможенную границу для того, чтобы они смогли попасть под действие таможенно-тарифного законодательства.

Перемещение товара, на который распространяется действие таможенного законодательства, должно осуществляться по воле человека. Предметом таможенного регулирования могут быть товары, сознательно перемещаемые через таможенную границу. Например, перемещение птиц в полете, миграция диких животных, перенос воды естественным течением реки - эти и многие другие подобные явления не регулируются таможенным законодательством. В то время как скот, перегоняемый через границу; птицы, перевозимые в клетках; вода, транспортируемая в цистернах; и др. могут стать предметами таможенного регулирования.

Особенности таможенно-тарифного регулирования предполагают наличие ряда специфических черт у его предмета. Предмет таможенно-тарифного регулирования, как правило, должен иметь стоимость и потребительную стоимость. Поэтому с предметов, утративших при перевозке свои товарные качества (а следовательно и свою потребительную стоимость - разбитая посуда, испортившиеся овощи и фрукты и т.п.), по общему правилу, таможенная пошлина не взимается. Однако при этом они не выводятся из сферы таможенного контроля. Важнейшими целями такого контроля являются:

а) осуществление фитосанитарного, ветеринарного, радиоактивного и других видов пограничного государственного контроля (например, перевозимые из одной страны в другую останки человека не облагаются таможенной пошлиной и иными таможенными платежами, но они в обязательном порядке подлежат санитарно-эпидемиологическому надзору и, следовательно, являются предметом правоотношений, связанных с проведением контроля на таможенной границе);

б) выяснение дальнейшей судьбы товара, утратившего свою потребительную и меновую стоимость. В некоторых случаях такой товар может быть продан в другом качестве без уплаты причитающихся налогов. Например, попавший в аварию автомобиль может быть продан на запчасти или на металлолом, разбитая посуда может быть реализована как стеклобой. Эта задача может осуществляться таможенными органами совместно с налоговой службой.

В связи с этим большое значение приобретает цель перемещения. Так, например, перемещаемые в целях их последующего захоронения человеческие останки, очевидно, не являются предметом таможенно-тарифного регулирования. Но если отдельные органы умершего используются в медицинских целях (например, для трансплантации другому человеку), они приобретают новую потребительную и меновую стоимость и подпадают под действие таможенно-тарифного законодательства.

Обладание стоимостью (меновая стоимость) особенно важно, если таможенный тариф содержит ставки *ad valorem*, выраженные в процентном отношении к таможенной стоимости. Подавляющее большинство таможенно-тарифных систем зарубежных стран ориентировано именно на такие пошлины, поскольку с их помощью наиболее эффективно реализуются протекционистские цели таможенной политики.

Большое практическое значение имеет в таможенном праве правило, по которому товар иностранного происхождения, намеренно оставленный или забытый собственником (перевозчиком), выброшенный из транспортного

средства и оказавшийся на российской таможенной территории, считается находящимся под действием российского таможенного законодательства. Если есть основания предполагать, что таможенное оформление в отношении этих товаров не проводилось и не были уплачены причитающиеся таможенные пошлины и иные налоги, товары не могут поступить во внутренний торговый оборот без прохождения таможенной очистки.

Для иллюстрации приведем следующий пример. Иностранец н-н М. ввез в Россию автомобиль, задекларировав его для временного ввоза. Нарушив правила дорожного движения, автомобилист-иностранец создал на дорогах Москвы аварийную ситуацию, в результате которой был нанесен материальный ущерб автотранспортному средству, принадлежащему г-ну N. Последний подал в суд гражданский иск о возмещении нанесенного ущерба. Суд решил удовлетворить иск г-на N и погасить задолженность путем продажи автомобиля г-на М. При этом вырученная от продажи автомобиля сумма может быть использована для возмещения материального ущерба только после уплаты причитающихся таможенных платежей.

* * *

Выводы к параграфу

У отечественных и зарубежных юристов не сложилось единого мнения по вопросу о понятии таможенного права и его месте в системе права.

Термин «таможенное право» употребляется в трех основных аспектах. Им обозначаются соответствующая отрасль законодательства, отрасль юридической науки и дисциплина, изучаемая в юридических и экономических высших учебных заведениях. Кроме того, следует различать таможенное право в объективном смысле (совокупность юридических норм, регулирующих таможенно-правовые отношения и выраженных в соответствующих источниках таможенного права) и в субъективном (совокупность прав и обязанностей субъектов таможенного права).

Сведение таможенного права до уровня подотрасли административного права значительно сужает предмет таможенно-правового регулирования,

оставляя в стороне вопросы таможенно-тарифной политики, а также комплекс отношений гражданско-правового характера, связанных с предоставлением услуг таможенного брокера, таможенного перевозчика, помещением товаров на частные таможенные склады, свободные склады и склады временного хранения, продажей товаров в магазинах беспошлинной торговли.

Таможенное право представляет собой комплексную отрасль законодательства, в которой по целевому признаку объединен разнородный правовой материал.

Основные функции таможенно-правового механизма - фискальная и регулятивная - предопределили дуализм таможенного права, регулирующего общественные отношения, которые могут быть сведены к двум основным видам:

а) административно-правовые, касающиеся различных ограничений на ввоз и вывоз товаров (квотирование, лицензирование и др.), порядка совершения таможенных операций и отправления таможенных формальностей;

б) финансово-правовые, связанные с взысканием таможенных налогов и сборов.

Таможенное право как комплексная отрасль законодательства включает нормы нескольких отраслей права, регулирующих общественные отношения, различающиеся по своему видовому содержанию, но составляющие относительно самостоятельную сферу общественной жизни, связанную с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу. Таможенные отношения, будучи предметом регулирования норм различных отраслей права (в первую очередь - административного и финансового), вместе с тем обладают известным единством, обусловленным общностью целей и задач таможенного регулирования.

Таможенно-тарифный механизм, являющийся предметом диссертационного исследования, характеризует таможенную систему с функциональной стороны и позволяет показать динамику таможенно-тарифных правоотношений. Предметом правового регулирования в рамках таможенно-тарифного механизма являются:

а) инструментальная составляющая, представляющая собой набор конкретных средств воздействия государства на внешнеэкономические связи через стоимостные рычаги (тарифный инструментарий);

б) функциональная составляющая, отражающая особенности тарифного регулирования в зависимости от выбранного декларантом таможенного режима.

Определяя место таможенно-тарифного механизма в системе государственного управления внешнеэкономическими связями, следует отметить, что дуализм таможенного права означает не изолированное сосуществование административно-правовой и финансово-правовой составляющих, а их тесное взаимодействие, взаимопроникновение для достижения целей таможенного регулирования.

Объединение финансовых и административных средств в рамках одной отрасли законодательства синтезировало новое качество отдельных инструментов таможенного регулирования. Они, подобно самому таможенному праву, стали приобретать отпечаток дуализма и начали использоваться одновременно в целях как финансового, так и административного регулирования.

Действие таможенно-тарифного регулирования распространяется не на все виды таможенных правоотношений, а только на часть из них - таможенно-тарифные, под которыми следует понимать такие регламентируемые нормами таможенного права отношения, которые связаны с обложением товаров, перемещаемых через таможенную границу, таможенными пошлинами, ставки которых систематизированы в специальной таблице - тарифе.

Первичные тарифные правоотношения непосредственно связаны с перемещением товаров через таможенную границу (например, правоотношения, связанные с уплатой пошлины без предоставления отсрочки). Вторичные правоотношения производны от первичных и соотносятся в фактом перемещения предметов регулирования через таможенную границу опосредованно (например, перерасчет таможенных платежей в связи с изменением таможенного режима).

Таможенно-тарифные отношения имеют характер организационных, государственно-властных, правовых и денежных отношений.

Объектом таможенно-тарифного регулирования является порядок, складывающийся в связи с обложением таможенными пошлинами предметов тарифных правоотношений, которыми являются материальные блага, способные удовлетворить потребности их субъектов.

Товар становится предметом таможенно-тарифного регулирования, если он:

- имеет материальную форму и способен перемещаться в пространстве;
- пересек таможенную границу;
- перемещается по воле человека.

Особенностью таможенно-тарифного регулирования является обязательное обладание предметом стоимостью и потребительной стоимостью. Обладание меновой стоимостью особенно важно, если таможенный тариф содержит пошлины *ad valorem*.

§ 2. Правовая природа таможенной пошлины

Правовая природа таможенной пошлины - один из наиболее спорных вопросов в отечественной юридической науке. В одном из первых учебников по финансовому праву С.А. Котляревский, определяя природу таможенной пошлины, отмечает, что она «по существу, несомненно, является видов косвенных налогов».⁵¹ Аналогичной позиции придерживается и авторский

⁵¹ Котляревский С.А. Финансовое право СССР. Л., 1926. С. 84.

коллектив учебника «Финансы капиталистических государств»: «Таможенные пошлины - косвенные налоги на импортные (ввозимые), экспортные (вывозимые) и транзитные товары».⁵² Налоговая природа таможенной пошлины признается в определении, даваемом в «Финансово-кредитном словаре»: «Таможенные пошлины - налоги, взимаемые государством с провозимых через национальную границу товаров по ставкам, предусмотренным таможенным тарифом».⁵³ Н.Н. Любимов считает, что «пошлина - это налог, который взимается в связи с ввозом иностранного товара в страну. Она взыскивается при выпуске товаров таможенными на внутренний рынок».⁵⁴ Разновидностью косвенного налога таможенная пошлина признается и в недавно вышедшем учебнике «Финансы» под редакцией В.М. Родионовой.⁵⁵

В то же время ряд исследователей придерживаются противоположной точки зрения, указывая на неналоговую природу таможенной пошлины. Так, в учебнике «Финансовое право» под редакцией Е.А. Ровинского читаем: «Небольшая часть денежных средств поступает в Государственный бюджет СССР в результате взимания неналоговых доходов... Большинство платежей, составляющих группу неналоговых доходов, имеет не односторонний, а двусторонний и в некоторых случаях возмездный характер. В зависимости от основания взимания отдельных видов платежей, составляющих неналоговые доходы государственного бюджета, их можно разделить на следующие основные группы: ...2. Пошлины и сборы, взимаемые за услуги, оказываемые государственными органами предприятиям, организациям и гражданам, а также за некоторые другие действия. Сюда относятся: государственная пошлина, таможенные доходы...».⁵⁶ Далее авторы учебника уточняют:

⁵² Финансы капиталистических государств (Под редакцией проф. Б.Г. Болдырева). М., 1980. С. 78.

⁵³ Финансово-кредитный словарь. Т.Ш. М., 1988. С. 227.

⁵⁴ Международные экономические отношения (Под редакцией проф. Н.Н. Любимова). М., 1969. С. 261.

⁵⁵ Финансы (Под редакцией проф. В.М. Родионовой). М., 1993. С. 242-243.

⁵⁶ Финансовое право (Под редакцией проф. Е.А. Ровинского). М., 1971. С. 220-221.

«Основная часть таможенных доходов поступает в результате взимания таможенных пошлин».⁵⁷ Позиция признания неналоговой природы таможенной пошлины прослеживается в многотомной энциклопедии «Политическая экономия»: «Пошлины - денежные сборы, взимаемые соответствующими государственными органами при выполнении ими определенных функций в суммах, предусмотренных законодательством данной страны. Подразделяются на таможенные и внутригосударственные. Таможенные пошлины представляют собой государственный денежный сбор с ввозимых, транзитных и вывозимых товаров, имущества, ценностей, пропускаемых через границу страны под контролем таможенного ведомства».⁵⁸

Ряд авторов в своих монографиях отождествляют понятия таможенной пошлины и таможенного сбора, что в конечном итоге приводит к признанию ими неналоговой природы таможенной пошлины. Е.С. Шершнева в своей работе «США: таможенный протекционизм» пишет: «Главным назначением пошлинных сборов было пополнение казны федерального правительства, около 90% всех доходов бюджета составляли таможенные сборы».⁵⁹ В коллективной монографии «Буржуазное государство и внешнеэкономические связи» отнесение таможенной пошлины к неналоговым платежам проявляется через признание пошлин средством «прямого административного регулирования внешнеэкономических связей», в то время как налогообложение агентов внешнеэкономического обмена, по мнению авторов монографии, является инструментом косвенного метода регулирования.⁶⁰ Б.М. Угаров в своей монографии, посвященной понятию контрабанды, отождествляет таможенные пошлины и сборы, определяя таможенные сборы как надбавку к таможенным пошлинам: «Таможенные

⁵⁷ Там же, с. 228.

⁵⁸ Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. Том 3. М., 1979. С. 310.

⁵⁹ Шершнева Е.С. США: таможенный протекционизм. М., 1970. С. 45.

⁶⁰ Буржуазное государство и внешнеэкономические связи. (Под редакцией М.М. Максимовой). М., 1986. С. 122.

сборы представляют собой дополнительные сборы, взимаемые таможенной сверх пошлин».⁶¹

К сожалению, различие между налогами, пошлинами и сборами проигнорировано и в действующем Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ст. 2): «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее - налоги), взимаемых в установленном порядке, образуют налоговую систему».

Разнообразие платежей, обладающих отдельными чертами налогов, ставит проблему точного определения понятия налога. При расширительном подходе к налогам относят финансовые инструменты, с помощью которых с юридических и физических лиц взимаются средства для финансирования публичных расходов. В основе расширительного подхода к определению налога лежит принудительный характер изъятия собственности. При таком подходе налоги, таксы, парафискалитеты, взносы на социальное страхование объединяются под общим названием «налоги». В узком толковании налог представляется как одна из разновидностей фискальных доходов, отвечающая определенным требованиям: принудительное изъятие, отсутствие встречного удовлетворения и др. Узкая трактовка налога может быть еще в большей степени ограничена законодательством конкретных стран, предусматривающим, например, в качестве обязательного условия налога поступление и расходование налоговых платежей через бюджет правительства. При таком условии местные налоги не считаются налогами в формальном юридическом смысле.

Точное определение налога представляет не только теоретический, познавательный интерес. Тот или иной подход к определению налога влияет

⁶¹ Угаров Б.М. У таможенного барьера. М., 1975. С. 207.

на процедуру принятия финансового правового акта. В странах, где законодательство применяет расширительное определение налога, по одинаковой процедуре устанавливаются как налоги, так и неналоговые фискальные платежи. Это в какой-то мере ослабляет мобильность налоговой политики. Использование понятия налога в узком смысле позволяет осуществлять правовое регулирование различных финансовых платежей по упрощенной процедуре, что содействует мобильности и эластичности финансового законодательства.

Важность четкого законодательного определения налога предстает и в другой плоскости. В некоторых странах предусматривается уголовная ответственность за отдельные налоговые правонарушения. В такой ситуации важно точно определить природу неуплаченной суммы - является ли она налогом или же это платеж неналогового происхождения.

Законодательное определение налога может не совпадать с определением налога как экономической категории. Финансовое право, не абстрагируясь от сущности явлений, основное внимание, естественно, уделяет их юридической форме.

Принудительное изъятие и обязательный характер налогового платежа - одни из важнейших признаков налога. Внеэкономическое принуждение позволяет осуществлять через налоговую систему крупномасштабную мобилизацию финансовых ресурсов. Этот признак, в свою очередь, обуславливает обязательное законодательное оформление налогового изъятия. Последнее обстоятельство ставит налог в менее выигрышное положение по сравнению с другими инструментами перераспределительного механизма, которым налог значительно уступает в процедурной мобильности.

Налог имеет ряд общих черт с другими формами принудительного изъятия собственности - государственными повинностями, конфискацией и пр. Принципиальное отличие составляет цель изъятия. Для налога ей является перераспределение национального дохода, в то время, как для

неналоговых принудительных изъятий цель отчуждения носит, как правило, чрезвычайный характер (военные действия, стихийные бедствия и иные чрезвычайные обстоятельства и т.д.).

Среди инструментов принудительного изъятия материальных средств в доход государства налог по праву считают наиболее либеральным. Денежная форма взыскания налога дает больше свободы гражданину, поскольку он сам может решить, каких товаров или услуг ему придется лишиться, уплачивая налог. В то время как принудительные работы, реквизиция товаров и пр. экономически детерминируют его поведение.

Полезно сравнить налог с еще одной формой принудительного изъятия средств в доход государства - штрафом. Отличие между ними следует искать прежде всего в поводе изъятия. Поводом налогового платежа является перераспределение национального дохода, поводом же уплаты штрафа является совершение того или иного правонарушения.

Императивность налоговой нормы исключает возможность для субъектов налоговых правоотношений договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других аспектов налогообложения. Гражданско-правовой метод не применяется при регулировании отношений, возникающих в налоговой сфере. Правовое регулирование налогообложения имеет односторонний характер и основывается на государственно-властном принуждении.

В последнее время в зарубежной литературе по налоговому праву часто встречаются попытки поставить под вопрос принудительный характер налогообложения. Налог представляется в таких исследованиях результатом договоренности государства и налогоплательщиков в духе теории общественного договора Ж.-Ж. Руссо. В этой трактовке налог выступает как плата за поддержание правопорядка, за осуществление государственных мер по регулированию рынка, без чего невозможно современное частное предпринимательство. «Налог, - считает шведский исследователь Бу Свенсон, - это цена, которую мы все оплачиваем за возможность

использовать общественные ресурсы для определенных общих целей, например, обороны и оказывать воздействие на распределение доходов и имущества между гражданами».⁶²

Чаще всего сторонники договорной природы налога оперируют тезисом о том, что, принимая налоговый закон, нация и парламентарии как ее представителя одобряют налог (точнее - условия налогового договора) путем принятия соответствующего закона в парламенте. Так, во французской Декларации прав человека и гражданина закреплено (ст. 14): «Все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходом и определять его долевого размер, основание, порядок и продолжительность взимания». Датируемая 1789 г. норма, несмотря на то, что до сих пор является частью действующего французского законодательства, уже не в состоянии адекватно отражать современное состояние государственно-правового регулирования налогового механизма.

Особенность формирования современной налоговой политики и принятия соответствующих нормативных правовых актов состоит в том, что возможность непосредственного участия граждан в законодательном процессе в настоящее время значительно ограничена.

Механизм представительной демократии на базе общенационального мандата (когда депутат парламента является представителем всей нации и не связан с избирателями наказами, возможностью досрочного отзыва) затрудняет возможность согласования налогового законопроекта с волей каждого отдельного налогоплательщика. Налоговый закон принимается парламентом, представляющим интересы всей нации.

Серьезным контраргументом против договорной природы налога является запрет на использование инструментов непосредственной (прямой)

⁶² Бу Свенсон. Экономическая преступность. М., 1987. С. 60 (перевод с шведского).

демократии. Конституции многих демократических государств, регламентируя порядок проведения референдума, исключают налоги из числа вопросов, которые могут быть поставлены на всенародное голосование (конституция Дании § 42, п. 6; ст. 75 конституции Италии и др.). Отметим, что это правило знает некоторые исключения. Обычно они связаны с исторически сложившейся активной референдарной практикой в государственной жизни «малых» стран Европы.

Принципу одностороннего установления и принудительного изъятия налогов не противоречит практика заключения между государством и предпринимателями налоговых квази-договоров. Подобные соглашения не учреждают налоги, их предметом служит предоставление налоговых льгот с целью осуществления национальных экономических планов и программ, не носящих директивного характера и потому не являющихся обязательными для частных предпринимателей. Богатая практика заключения квази-договоров в интересах индикативного планирования существует во Франции. С местными коллективами заключаются плановые договоры (*contrats de plan*), с национализированными предприятиями - программы-договоры (*contrats de programme*). Разнообразные квази-договоры заключаются с частным сектором, в том числе и по налоговым вопросам.

В соответствии с налоговым договором государство обязуется предоставить предприятиям налоговые льготы (в том числе и по таможенному налогообложению) при условии, что они будут содействовать реализации экономической политики государства, намеченной в национальных планах и программах. Таким образом, налоговый договор как инструмент государственного регулирования экономики - это распространенное сегодня правовое средство реализации индикативных планов, позволяющее соединить начала макрорегулирования (государственное программирование и планирование) и микрорегулирования (экономическая стратегия отдельного предприятия, и прежде всего, налоговая составляющая его хозяйственной политики).

Отличие договорной формы предоставления налоговых льгот от закрепления льготных положений в тексте законов и различных подзаконных актов состоит в том, что последний вариант представляет нормативное регулирование льготного налогообложения. Оно обезличено и распространяется на любого субъекта, удовлетворяющего условиям предоставления льгот. Договорная льгота - подобие частного закона (*privā lex*) в налоговом праве. Она казуальна и действует применительно к строго определенному субъекту (кругу субъектов), вступающих в договорные отношения с государственным органом.

Нельзя не заметить избирательного подхода к определению партнеров государства по налоговому договору. Чаще всего он заключается с наиболее крупными фирмами. По свидетельству видного французского специалиста в области финансового права П. Боше, налоговые льготы предоставляются прежде всего тем предприятиям, «объем производства которых оказывает существенное влияние на общее экономическое развитие страны. Остальные предприятия целиком находятся под влиянием факторов кратковременного характера - условий спроса, цен на сырье и т.п.».⁶³

Во Франции налоговые договоры заключаются министерством финансов сроком на один год. По прошествии года договор пересматривается. Если деятельность предприятия по-прежнему содействует «национальным экономическим приоритетам», то договор автоматически продлевается на следующий год. Такая процедура представляет собой один из наиболее существенных недостатков налоговых квази-договоров, мешающих их распространению в предпринимательском мире: предоставление налоговых льгот только на один год порождает неуверенность в возобновлении договора на перспективу.⁶⁴

⁶³ Цит. по: Экономическое программирование в странах Западной Европы. М., 1969. С. 30.

⁶⁴ F. Batailler. Une nouvelle technique d'économie contractée: les «quasi-contrats» pour l'exécution du plan. - Revue de science financière. 1964, avril-juin, № 2, p. 378.

В ФРГ законодательство о программировании экономики предусматривает возможность заключения договора о планировании. Подписавшее его предприятие или группа предприятий в обмен на обязательство участвовать в реализации государственной экономической политики получает различные финансово-кредитные льготы, в том числе и по таможенному налогообложению. Государство же в соответствии с договором о планировании несет правовую ответственность перед частными предприятиями за последствия реализации поставленных им экономических целей, что значительно снижает предпринимательский риск. Из невыполнения запланированных условий или их изменения вытекает так называемое гарантирующее план притязание (Plangewährleistungsanspruch) - одностороннее притязание частного предприятия к государству по поводу возмещения убытков, причиненных планом.

В Израиле компании, следующие в своей экономической стратегии приоритетам государственной политики, получают значительные налоговые льготы при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Сложившаяся в Испании разновидность налоговых договоров - режим согласованного действия - также применяется в целях правового обеспечения индикативного планирования и предусматривает 95%-ную скидку с налогов в течение первых пяти лет и полное освобождение от таможенного налогообложения.

Рассмотрение проблемы соотношения налогов и государственных расходов позволяет выделить еще одну особенность налоговых платежей. Она известна в налоговом праве как принцип запрета специализации (индивидуализации) налога. С последним тесно связан принцип единого налогового фонда как разновидность общего правила казначейства - единства кассы.

Первый принцип устанавливает, что налоговые поступления, в том числе и от таможенных пошлин, не могут предназначаться для финансирования конкретных государственных расходов. Этот принцип

позволяет различать таможенные пошлины и таможенные сборы. Последние, как правило, носят «целевой характер» и, выступая в качестве платы декларанта за предоставленные ему таможенным органом услуги, предназначены для зачисления на целевые счета таможни и впоследствии расходуются на ее нужды.

Принцип запрета специализации (индивидуализации) налоговых поступлений произведен от базового положения финансового права о всеобщности и единстве бюджета. Иначе говоря, совершение государственных расходов не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых доходов. Едины бюджет предупреждает возникновение корреляционной связи между определенными видами государственных расходов и налоговых доходов, которая могла бы привести к ранжированию государственных расходов и соответственно их финансированию по «остаточному» принципу.

В последнее время налоговое законодательство становится более «терпимым» к так называемым целевым (специализированным) налогам, представляющим собой исключение из правила запрета конкретизации расходования налоговых поступлений. Существует целый ряд причин, объясняющих участвующую практику учреждения целевых (специализированных) налогов. Одни причины специфичны для конкретной ситуации, другие носят общий характер. Целевые налоги позволяют учитывать влияние психологического фактора, значение которого таможенная политика не должна недооценивать. Наблюдения показывают, что граждане легче переносят усиление налогового бремени, когда знают о целевом расходовании средств от поступления налогов. Если налогоплательщику известно, что выплачиваемые им налоги будут использованы в его интересах, становится легче бороться с уклонением от уплаты налогов.

Целевой характер расходования поступлений от налогов (в том числе и взимаемых таможней) на спиртные напитки и табачные изделия

предусмотрен, например, законодательством Швейцарии. Половина чистого дохода, получаемого центральным правительством от обложения спиртных напитков, распределяется между швейцарскими кантонами пропорционально численности постоянно проживающего в них населения. При этом каждый кантон, - закрепляет ст. 32а конституции этой страны, - должен выделить не менее 10% своей доли в этом доходе на борьбу с причинами и последствиями алкоголизма. Другая половина дохода остается за центральным правительством и предназначается для покрытия расходов в связи со страхованием по старости и в случае потери кормильца. На эти же цели используется весь доход от налогообложения табака.

Представляется целесообразным использовать наработанный в ряде зарубежных стран опыт целевого предназначения некоторых таможенных налогов. Так, средства, получаемые от таможенного обложения импортируемого продовольствия, могли бы направляться (полностью или частично) в целевой фонд, из которого бы осуществлялась социальная поддержка малоимущего населения, страдающего от повышения цен на отечественные продукты питания вследствие увеличения ставок таможенных пошлин на аналогичную импортную продукцию. Важно, чтобы такая поддержка носила адресный характер и не свелась к очередному финансовому влиянию на общегосударственном уровне.

П.М. Годме в своей работе «Государственные финансы, финансовая политика, бюджет и казначейство», характеризуя принцип запрета специализации налогов, обращает внимание на недопустимость отождествления этого принципа с принципом единства кассы, также играющем важную роль в финансовом механизме. Предложенный Годме критерий разведения этих двух принципов заслуживает особого внимания: запрет на предназначение налога для определенного расхода - бюджетное правило; принцип единства кассы - правило казначейства.⁶⁵ Теперь нетрудно

⁶⁵ Поль Мари Годме. Финансовое право. М., 1978. С. 366 (перевод с французского).

объяснить и само различие между этими принципами финансового права. Единство кассы не запрещает закрепления определенного дохода для совершения конкретного расхода, оно лишь исключает предназначение определенных денежных средств для определенного расхода. Принцип единства кассы шире, чем правило запрета конкретизации расходования налоговых поступлений, поскольку если даже в порядке исключения та или иная налоговая сумма специально предназначена для определенного государственного расхода, тем не менее соответствующие денежные средства будут смешаны в единой кассе с другими государственными средствами.

Важной характерной особенностью налога, позволяющей его отличать от сбора, является факт изыскания налога без встречного удовлетворения. Иными словами, налог не может быть представлен как плата за какие-либо услуги.⁶⁶

Анализируя данную налоговую характеристику, известный российский исследователь в области таможенного права И.М. Кулишер писал: «Общепринятое название «таможенные пошлины», как это указывают финансисты, несомненно, неправильно, если разуметь под пошлинами тот вид государственных доходов, который взимается в качестве оплаты специальных услуг, сопряженных с известными издержками для государства. Этим пошлины отличаются от налогов, которые являются средством покрытия нужд государства вообще и которые взимаются вне всякого соотношения между вносимой плательщиком суммой и приобретаемыми им выгодами от государства или вызываемыми им для казны расходами».⁶⁷ Авторы семитомного издания «Государственное право Германии» в связи с этим отмечают: «От прочих выплат в пользу носителей государственной власти, уполномоченных на получение доходов, налоги отличаются

⁶⁶ Хотя, как уже отмечалось, сторонники договорной теории налога признают налог с оплатой общественно полезных услуг, предоставляемых государством.

⁶⁷ Кулишер И.М. Очерки по истории таможенной политики. СПб., 1903. С. 1.

спецификой их обоснования. Как отягощающее вмешательство налоговое обложение - это вопрос основных прав граждан. Платежи, не являющиеся налогами, должны быть обоснованы еще и с точки зрения конституционно-правового принципа, требующего, чтобы доходы, помимо сферы, предусмотренной Конституцией, представляли собой исключение, то есть они должны иметь особые причины. Специфика такого обоснования отличает их от налогов, а равно и от других видов выплат».⁶⁸

Платежи, взыскиваемые за предоставление услуг, именуются пошлинами или сборами. Германское законодательство использует в этих случаях термин «пошлина». Анализируя правовую природу пошлины, немецкие исследователи отмечают: «Отчисления, которые, как и налоги, устанавливаются для покрытия государственных расходов (конечно, не любых, а строго определенных), могут иметь целью покрытие расходов, связанных с каким-либо определенным лицом или с группой лиц, к которой принадлежит тот, кто обязан эти деньги платить. Такие отчисления называются пошлиной... Распространена точка зрения, будто пошлина представляет собой всегда исполнение обязанности в ответ на полученную выгоду в результате услуг, оказанных человеку представителями государственной власти. Однако с давних пор пошлина назначалась и за услуги государства, из которых не вытекало никакой выгоды для обременяемого выплатой... Пошлина - это платеж, устанавливаемый либо в связи с индивидуальным получением выгоды, либо с целью выравнивания расходов, финансовую ответственность за которые несет индивид».⁶⁹

Французское законодательство дает заслуживающий внимания пример разграничения понятий пошлины и сбора.⁷⁰ Пошлина взыскивается государством без установления определенного соотношения со стоимостью (объемом) оказанных услуг. При установлении же сбора фиксируется

⁶⁸ Государственное право Германии (Сокращенный перевод с немецкого). Том 2, М., 1994. С. 124.

⁶⁹ Государственное право Германии. Т.П. М., 1994. С. 124.

пропорция между его размером и стоимостью (объемом) услуг, предоставляемых плательщику государственными органами. Однако различая понятия налога, пошлины и сбора в теории, французское законодательство нередко допускает их отождествление в практике законодательства. Так, например, причальный сбор, размер которого зависит от нетто-регистрационного тоннажа, а также от характера и значения операций, выполняемых в порту, приравнен к таможенным пошлинам и взимается таможенными органами на тех же условиях, что и последние (ст. 270-279 Таможенного кодекса Франции). Нередко в законодательных актах разнообразные таможенные сборы представляются в виде надбавки к таможенной пошлине или своеобразной дополнительной пошлины (*droits accessoires*). Так, существовавшие ранее статистический сбор, сбор на развитие внешней торговли, сбор за право вывоза товара со склада таможни, сбор за сохранность товаров, гербовый сбор, plombировочный сбор были объединены в один сбор, который впоследствии был упразднен путем его слияния с таможенными пошлинами.⁷¹ Объединение таможенных сборов в единый консолидированный импортный налог допускается законодательством ряда развивающихся стран (например, в Сирии его размер колеблется от 5 до 33%, а в Уругвае - от 10 до 40%).⁷²

Таможенная пошлина, несмотря на то, что в самом названии содержится термин «пошлина», относится к платежам налогового характера и не является платой за услуги. Некоторые исследователи считают, что в прошлом таможенная пошлина могла представлять собой плату за услуги, оказываемые купцам таможенными органами. Так, К. Лодыженский полагает, что мыт (таможенная пошлина) - не только сбор с товаров и с торговли, а сбор за покровительство, оказываемое купцам, своего рода

⁷⁰ М.-П. Годме. Финансовое право. М., 1978. С. 392-393 (перевод с французского).

⁷¹ М. Шмидлин, Д. Дюкрок. Организация и регулирование внешней торговли Франции. М., 1958. С. 368 (перевод с французского).

⁷² Внешняя торговля. 1993. № 4. С. 32.

гарантия соблюдения порядка в торговле.⁷³ Л.Н. Марков, аргументируя это предположение, цитирует «Русскую правду» (ст. 37 Пространной редакции),⁷⁴ в которой предусматривалось участие мытника в торговых спорах.⁷⁵

Несомненный интерес в этой связи представляет точка зрения на природу таможенной пошлины классика мировой экономической мысли В. Петти, высказанная им в «Трактате о налогах и сборах» (гл. VI): «Таможенные пошлины - это сборы или налоги с товаров, вывозимых из владений государя или ввозимых в них... Я не могу хорошо уяснить себе, каковы те естественные основания, в силу которых эти пошлины должны уплачиваться государю как при ввозе, так и при вывозе; имеются, по-видимому, все же некоторые основания уплаты ему за разрешение вывозить определенные продукты, в которых другие страны действительно нуждаются. Я поэтому полагаю, что пошлины являлись вознаграждением, уплачиваемым государю за защиту провоза товаров как в страну, так и из страны от пиратов, и я считал бы это действительно правильным, если бы государь был обязан тратить большие средства с этой целью. Я полагаю, что доля в 5% была установлена на основе подсчета, показывающего, что до указанных мероприятий купцы обычно теряли больше от нападений пиратов».⁷⁶

В том же смысле высказываются и другие исследователи. Кламажеран в его «Истории налогообложения во Франции» пишет: «Таможенные сборы являются, в некотором роде, платой за оказанную услугу; они предназначены для покрытия расходов на постройку и содержание дорог, мостов, перевозов, пристаней и площадей».⁷⁷ По мнению известного немецкого исследователя в области финансов А. Вагнера, таможенные пошлины первоначально не были

⁷³ Лодыженский К. История русского таможенного тарифа. СПб., 1986. С. 1.

⁷⁴ Правда русская / Под ред. Б.Д. Грекова. М., 1947. Т. II. С. 378, 385.

⁷⁵ Марков Л.Н. Очерки по истории таможенной службы. Иркутск, 1987. С. 26.

⁷⁶ В. Петти. Трактат о налогах и сборах / Шедевры мировой экономической мысли. Том 2. Петрозаводск, 1993. С. 37-38.

налогами на потребление или были ими лишь отчасти. Как дорожные, так и рыночные сборы имели пошлинный характер, уплачиваясь, в первом случае, за право провоза и торговли, за пользование дорогой и оказываемую торговцу защиту, во втором - за право ввоза товаров в город и продажи их на рынке, за пользование лавками и безопасную торговлю на рынке.⁷⁸ Ряд авторов (среди них - Кламажеран, Кулишер и др.) справедливо считают, что с самого начала таможенные пошлины представляли собой плату за дозволение проезжать через чужие владения или продавать там свои товары. Пошлинный характер таможенных платежей, как считает тот же Кламажеран, носил условный характер, поскольку «услуги являлись обыкновенно лишь поводом, удовлетворяя алчным инстинктам феодальной аристократии, являясь новой формой грабежа, грабежа постоянного, правильно организованного».⁷⁹ Взимание подобных сборов, а впоследствии и налогов на перемещение товаров из одного места в другое стало обычной практикой, что нашло отражение, в частности, в английском названии таможенных пошлин «Customs», которое указывает на соответствующие «древние и правомерные обычаи» (anoient and right ful customs).⁸⁰

Таможенная пошлина представляет собой разновидность косвенного налога, которым облагается трансграничный (ввоз, вывоз или транзит) оборот товаров в силу факта их перемещения через таможенную границу. Название косвенного налога пошлиной носит традиционный характер, и этому, как уже отмечалось, можно найти историческое объяснение.

Таможенный сбор, в отличие от таможенной пошлины, - это плата за осуществление различных мероприятий, составляющих процедуру таможенного оформления на складе временного хранения, услуги

⁷⁷ Clamageran. Histoire de l'impôt en France. T. I. Paris. 1867. P. 161.

⁷⁸ Wagner. Finanzwissenschaft. T. II. Leipzig u. Heidelberg. 1980. S. 398-399.

⁷⁹ Clamageran, p. 161.

⁸⁰ Козлов Е.Ю. Основы таможенно-тарифного регулирования по праву Европейских Сообществ // Проблемы современного зарубежного законодательства. Сборник научных трудов сотрудников кафедры административного и таможенного права МГИМО. Выпуск I. М., 1994.

таможенного перевозчика и др. Наиболее рельефно различия правовой природы таможенной пошлины и таможенного сбора проступают, например, в границах свободной зоны. За товар, находящийся на территории свободной таможенной зоны, пошлина не уплачивается, как это и предусмотрено самим понятием таможенного режима свободной зоны. Что же касается таможенных сборов, то они будут взиматься, поскольку таможенные органы предоставляют экспортерам и импортерам определенные услуги по складированию, контролю за качеством товаров и т.д.

Сопоставление таможенной пошлины и таможенного сбора предполагает необходимость определения самого понятия таможенного сбора. Не все сборы, взимаемые таможенными органами, являются таможенными сборами в собственном смысле слова. Так, например, таможенные органы могут выставлять счета по различным транспортным, портовым сборам, взимать плату за осуществление пограничного контроля за качеством товара (метрический, санитарный и др. виды сборов), сбор за перевозку товара под национальным флагом и т.д. Таможенный сбор - это плата, которая взыскивается за оказание тех услуг, которые непосредственно связаны с осуществлением таможенного контроля. Таможенные сборы могут быть разовыми (оплата за каждую операцию, осуществляемую таможенным органом) и паушальными (оплата за весь комплекс предоставленных услуг). В некоторых случаях таможенные сборы могут дополняться локальными (региональными) надбавками. Они, как правило, устанавливаются администрацией местной таможни, которая учитывает объем услуг, предоставленных конкретному внешнеторговому агенту, или исходит из острой потребности в материальных средствах для развития таможенной инфраструктуры в данном регионе.

Следует обратить внимание на то, что в некоторых странах таможенные сборы могут иметь иные названия. Например, в Швеции, Финляндии они называются лицензионными сборами, во многих странах Латинской Америки - консульскими сборами и т.д.

Поскольку таможенный сбор представляет собой плату за услуги, предоставленные таможенными органами, то его размеры, как правило, связаны с параметрами таких услуг. Так, за хранение товара на российском таможенном складе уплачиваются таможенные сборы в размере суммы, эквивалентной 0,02 ЭКЮ за 1 кг брутто в сутки, а за хранение в специально приспособленных помещениях (особый температурный режим и т.п.) - 0,03 ЭКЮ. На необходимость соотнесения размеров таможенных сборов со стоимостью оказанных таможенными органами услуг указывается непосредственно в тексте ГАТТ (ст. VIII п. I(a)): «Все сборы и платежи любого характера (кроме импортных и экспортных пошлин и кроме налогов, о которых говорится в Статье III) ... должны быть ограничены по своей величине приблизительной стоимостью оказанных услуг и не должны представлять собой косвенное покровительство для отечественных товаров или обложение импорта или экспорта в фискальных целях».

Выделяя особенности правового регулирования взимания таможенных сборов, отметим, что они могут устанавливаться не только законами, но и нормативными актами органов исполнительной власти. Эти особенности проявляются не только в процедуре учреждения таможенного сбора, но и порядке его взимания: таможенная пошлина по налоговым каналам поступает в государственный бюджет, в то время как таможенные сборы аккумулируются на специальных, внебюджетных счетах таможенной службы. Как правило, таможенные сборы уплачиваются одновременно с уплатой таможенной пошлины. Отметим, что в некоторых странах допускается взимание таможенных сборов после уплаты таможенной пошлины, обычно в момент реализации или сразу же после продажи товаров.

Отмеченные признаки таможенной пошлины, позволяющие точно охарактеризовать этот основной инструмент тарифного регулирования, к сожалению, не учтены в понятийном инструментарии российского законодательства, которое расширительно подходит к определению налогов, взимаемых в таможенной сфере. Законодатель оперирует такими

комплексными синтетическими понятиями, как «таможенные платежи», «таможенные доходы»,⁸¹ «совокупный таможенный платеж»,⁸² «таможенные налоги».

Наиболее близкими являются понятия таможенных доходов и таможенных платежей. Однако и между ними существуют отличия. Понятие таможенных доходов шире и включает как таможенные платежи, под которыми в соответствии со ст. 110 ТК понимаются платежи, взимаемые при перемещении товара через таможенную границу (таможенные пошлины, НДС, акцизы, таможенные сборы и др.), а также другие виды доходных поступлений - например, доход от конфискованного таможенного имущества; штрафы, уплачиваемые за нарушение таможенных правил, и др. Предпочтительнее использовать термин «таможенные платежи», поскольку термин «таможенные доходы» является неоднозначным. Во-первых, он может означать доходы, получаемые благодаря деятельности таможенных органов. Во-вторых, им могут обозначаться средства, поступающие в доход Таможенных органов. Употребляемое во втором значении понятие таможенных доходов включает в себя только таможенные сборы, доход от конфискованного таможенной имущества и некоторые другие виды доходов, поступающие на специальные внебюджетные счета таможни.

Понятие «таможенные налоги» включает в себя как таможенные пошлины, так и другие косвенные налоги, взимаемые таможенными органами. Последние обычно именуются пограничными налогами.

Исследование сущности и особенностей правового регулирования пограничных налогов - одной из наименее изученных тем налогового права⁸³

⁸¹ Следует обратить внимание на ошибочность отождествления таможенных доходов и таможенных пошлин, допускаемое, например, авторами Финансово-кредитного словаря. См.: Финансово-кредитный словарь. Т. 3. М. 1988. С. 227.

⁸² Понятие совокупного таможенного платежа вводится Общими правилами перемещения товаров через таможенную границу РФ и касается преимущественно грузов, перемещаемых в некоммерческих целях.

- представляется крайне необходимым при определении правовой природы таможенной пошлины.

Взимаемые таможей пограничные налоги могут быть двух основных разновидностей:

- 1) специальные экспортно-импортные налоги;
- 2) пограничные уравнивательные налоги.

Специальные экспортно-импортные налоги по своему экономическому и торгово-политическому значению очень близки к таможенным пошлинам. Однако формальные отличия между ними играют важную роль в реализации протекционистских целей: введение специальных пограничных налогов позволяет правительству обойти договорные обязательства на межгосударственном уровне по снижению таможенных пошлин. Пограничные экспортно-импортные налоги имеют автономную природу: они устанавливаются органами законодательной власти, реализующими налоговый суверенитет государства, через принятие соответствующих нормативных актов. С их помощью правительство, не изменяя конвенциональных (договорных) ставок таможенных пошлин, может эффективно осуществлять таможенную политику, нацеленную на защиту отечественного производителя и внутреннего рынка.

Как правило, введение специальных импортных налогов используется в качестве чрезвычайной меры, нацеленной на сокращение импорта и оздоровление внешнеторгового баланса. Эти налоги служат обходным маневром в тех случаях, когда повышение ставок таможенных пошлин значительно затруднено либо вообще невозможно в связи взятыми международно-правовыми обязательствами.

Социальные пограничные налоги активно используются во внешнеторговой практике зарубежных стран. В 1971 г. правительство США

⁸³ Нами подготовлена статья, в которой предпринята попытка систематизировать знания о пограничных налогах. См.: Козырин А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования / Финансы. 1994. № 9. С. 19-24.

вследствие значительного дефицита платежного и торгового баланса ввело 10%-ный импортный налог, взимаемый в дополнение к таможенным пошлинам. По существу, этот налог представлял собой завуалированное повышение таможенных пошлин и принес американской казне за время его действия 500 млн. долл.⁸⁴ В ряде стран существуют специальные импортные налоги на отдельные виды товаров (нефть и нефтепродукты, антиквариат, драгоценные металлы).

В российской практике специальные экспортно-импортные налоги пока не получили широкого распространения. Применение этих налогов в отношении экспортируемых товаров свидетельствует об их преимущественно фискальной направленности. До недавнего времени специальными налогами облагались произведения искусства и предметы старины, вывозимые за границу по особым разрешениям Министерства культуры. Ставка такого налога составляла 100% оценки, указываемой в разрешении на вывоз. Принятый в 1993 г. Закон РФ «О вывозе и ввозе культурных ценностей» (ст. 52) освободил вывозимые из Российской Федерации культурные ценности от обложения экспортной таможенной пошлиной, но установил (ст. 47) специальный сбор на право вывоза культурных ценностей, уплачиваемый физическими и юридическими лицами в случае получения ими свидетельства на право вывоза культурных ценностей. Основой для исчисления суммы специального сбора является реальная рыночная цена предмета, представляющего культурную ценность, указанная в заявлении лица, ходатайствующего о ее вывозе. В случае если государственный орган, выдающий свидетельство на право вывоза, дает иную стоимостную оценку предмета, для расчета суммы специального сбора берется более высокая оценка. В отличие от большинства экспортно-импортных налогов данный сбор таможенным платежом не является и взимается государственным органом, выдающим разрешение на право вывоза

⁸⁴ Дюмулен И.И. Барьеры на торговых путях. М., 1977. С. 161.

культурных ценностей. Специальный сбор, уплачиваемый при вывозе культурных ценностей, носит целевой характер: полученные от его уплаты средства поступают в фонды развития культуры и архивного дела.

В отечественном законодательстве встречаются различные примеры использования специальных пограничных квази-налогов. например, при ввозе на российскую таможенную территорию имущества, получаемого кооперативами из-за рубежа в качества дара, применялись так называемые «заменяющие пошлину платежи».⁸⁵

Остановимся подробнее на понятии пограничных уравнительных налогов. При перемещении товара через таможенную границу он попадает на иностранную территорию, на которой действует свое налоговое и таможенное законодательство. Предмет внешнеэкономической сделки может стать объектом обложения косвенными налогами (налогом на добавленную стоимость, акцизами) дважды: по месту производства (происхождения), где он подпадает под действие налогового законодательства страны экспортера, и по месту потребления (назначения), где он облагается налогами по ставкам, установленным в стране импорта.

Основная задача так называемого пограничного налогового регулирования - устранить препятствия развитию международного разделения труда и мировой торговли, связанные с двойным налогообложением. Для избежания двойного налогообложения внешнеторговых поставок используют метод освобождения (метод исключения), лежащий в основе пограничного налогового режима в большинстве экономически развитых стран. Согласно этому методу исключительное право взимания косвенных налогов принадлежит стране, импортирующей товар. В стране происхождения (производства) товара он освобождается от уплаты косвенных налогов.

⁸⁵ Грузовая таможенная декларация во внешнеэкономической деятельности. М., 1990. С. 77.

Взимаемые по такому принципу косвенные налоги называются пограничными уравнительными налогами. «Пограничными» - поскольку эти налоги взимаются таможенными органами при пересечении таможенной границы и уплачиваются лицом, подавшим таможенную декларацию (декларантом). «Уравнительными» - потому, что ставка налогов, взимаемых с ввозимых товаров, не должна превышать ставки налогообложения аналогичных товаров национального производства. Иными словами, ввозимым товарам предоставляется в стране импортера национальный режим, уравнивающий их по параметрам налогообложения с отечественными аналогами. К этому обязывает статья III ГАТТ: «Товары, происходящие с территории какой-либо договаривающейся стороны и ввозимые на территорию другой договаривающейся стороны, не должны облагаться, прямо или косвенно, внутренними налогами или другими внутренними сборами любого рода, превышающими, прямо или косвенно, налоги и сборы, применяемые к аналогичным товарам отечественного происхождения».

Пограничные уравнительные налоги следует отличать от таможенных пошлин. Общим для них является то, что их взимание осуществляется таможенными органами в момент пересечения таможенной границы. Основное отличие между ними состоит в том, что акцизами и налогом на добавленную стоимость облагаются как товары, подпадающие под действие таможенно-тарифного регулирования, так и иные товары, не являющиеся объектом внешнеторговой сделки. Иначе говоря, каждому пограничному уравнительному налогу можно найти соответствующий «внутренний» налог.

Таможенная пошлина представляет собой своего рода плату за право ввоза иностранных товаров, взимаемую в дополнение к существующим внутренним косвенным налогам. Это отличие хорошо прослеживается при анализе системы источников права, регулирующих налогообложение внешнеторговых поставок. Порядок взимания таможенных пошлин устанавливается нормами таможенного права (Таможенный кодекс, Закон РФ «О таможенном тарифе», подзаконные акты, издаваемые Государственным

таможенным комитетом). Пограничные уравнительные налоги упоминаются в Таможенном кодексе (ст. 110), относящем налог на добавленную стоимость и акцизы к таможенным платежам. В то же время применение этих налогов к товарам, ввозимым на таможенную территорию Российской Федерации и вывозимых с этой территории, осуществляется в соответствии с действующими источниками финансового права - Законами РФ «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизах», указами Президента РФ. Таким образом, порядок взимания пограничных уравнительных налогов урегулирован источниками как таможенного, так и финансового права.

Для достижения эффективного правового регулирования пограничного налогообложения требуется обеспечить должный юридико-технический уровень принимаемых законов и подзаконных актов. Существующая сейчас в России нормативная база, к сожалению, не свободна от недостатков юридико-технического характера. Так, например, содержащийся в Таможенном кодексе (ст. 110) перечень платежей, взимаемых таможенными органами, носит закрытый характер. Из уравнительных налогов к ним отнесены НДС и акцизы. Нельзя исключить возможности введения новых косвенных налогов и их взимание с импортируемых товаров. Однако такая возможность не предусмотрена таможенным законодательством, в котором приводится исчерпывающий перечень платежей, уплачиваемых таможенным органам при перемещении товара через таможенную границу Российской Федерации. Так произошло со специальным налогом для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства России и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей (далее - специальный налог), введенным Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней». Специальный налог был определен в качестве таможенного платежа (пограничного уравнительного налога) приказом ГТК № 36 от 25 января 1994 г., принятого совместно с Государственной налоговой службой и согласованного с Министерством финансов РФ. При

этом никаких дополнений в ст. 110 Таможенного кодекса внесено не было. Практика расширения списка таможенных платежей на уровне ведомственного или межведомственного подзаконного акта, очевидно, не может быть признана приемлемой.

Таможенная пошлина в системе таможенных платежей занимает четко определенное место. Она относится к платежам налогового характера и, соответственно, отличается от различных сборов тем, что не является платой за услуги. Среди налоговых платежей таможенная пошлина соседствует с пограничными уравнительными и специальными экспортно-импортными налогами. Законодатель, как правило, не дает общего, имеющего правовое значение определения таможенной пошлины. Определить, являются ли данные платежи таможенными пошлинами или пограничными налогами можно лишь со ссылкой на конкретный правовой источник. Как уже отмечалось, в большинстве случаев наблюдается расширительный подход к определению таможенной пошлины, при котором таможенной пошлиной признаются все платежи налогового (а иногда и даже неналогового) характера, которыми облагается трансграничный оборот товаров. Так, в ст. 4 п. 10 Таможенного кодекса ЕС таможенные пошлины, иные аналогичные платежи и специальные отчисления в рамках государственного регулирования рынка, заменяющие в ЕС таможенные пошлины на сельскохозяйственные товары, взятые вместе, объединены в понятие «платежи за экспорт и импорт».

Узкий подход к определению таможенной пошлины содержится, например, в Таможенном законе ФРГ 1961 г., признающем пошлиной лишь такой налог, который установлен в Таможенном тарифе. Так называемые валютные пошлины (например, компенсационные валютные отчисления в ЕС), устанавливаемые обычно как дополнительные из-за нарушения платежного баланса или из иных валютно-политических соображений, не считаются по германскому законодательству таможенными пошлинами в формальном смысле, поскольку не устанавливаются Таможенным тарифом.

Более того, не признается даже их налоговая природа: «От налогов следует отличать и платежи, которые призваны сбалансировать специфические обременения или прибыль (компенсационные сборы)».⁸⁶

При узком подходе к определению таможенной пошлины к ней не относят и специальные отчисления, взимаемые при импорте и экспорте товаров, подпадающих под предписания о регулировании рынка сельскохозяйственных товаров в рамках единой европейской сельскохозяйственной политики ЕС. Такие отчисления компенсируют разницу между мировыми ценами сельскохозяйственных товаров и установленными на относительно более высоком уровне ценами таких товаров в ЕС и тем самым стабилизируют внутренний европейский рынок. По своей природе и механизму применения они ничем не отличаются от обычных аграрных таможенных пошлин. Импортные отчисления заменили в ЕС таможенные пошлины на большинство сельскохозяйственной продукции. Исключение составляют: говядина, фрукты и овощи, при ввозе которых взимаются как таможенные пошлины, так и импортные отчисления; продукты переработки овощей и фруктов и некоторые пищевые товары (хлебобулочные и макаронные изделия и пр.), импорт которых облагается стоимостной пошлиной по твердым ставкам, увеличенным на переменную (так называемую «подвижную») сумму отчислений; лишь незначительное число аграрных продуктов (семена масличных культур, цветы) подлежат обложению только «классическими» таможенными пошлинами.⁸⁷ Импортные отчисления обладают большей гибкостью, чем таможенные пошлины, поскольку их ставки действуют относительно непродолжительное время (некоторые всего неделю), что позволяет им оперативно реагировать на изменения конъюнктуры рынка сельскохозяйственных товаров.

⁸⁶ Государственное право Германии (Сокращенный перевод немецкого семитомного издания). Т. 2. М. 1994. С. 125.

⁸⁷ Козлов Е.Ю. Основы таможенно-тарифного регулирования по праву ЕС / Проблемы современного зарубежного законодательства. Сборник научных трудов кафедры административного и таможенного права МГИМО. Выпуск 1. М. 1994.

Некоторые сложности возникают в связи с определением правовой природы импортных отчислений при торговле сельскохозяйственной продукцией, так как по смыслу ГАТТ они попадают в категорию «обременений любого рода», применяемых при ввозе товаров, а поэтому в соответствии с нормами ГАТТ они не рассматриваются как таможенные пошлины. Европейское таможенное законодательство, используя синтетическое понятие «платежи за экспорт и импорт», обходит эту проблему, так как общие нормы таможенного права ЕС становятся полностью применимы и к специальным импортным отчислениям, если нормативными актами ЕС не определено иное.

Представляется, что узкий подход к определению таможенной пошлины является предпочтительным, т.к. позволяет выделить пошлину из общей массы таможенных платежей, различные виды которых подпадают под действие отличающихся друг от друга механизмов правового регулирования: одни таможенные платежи имеют автономную природу (таможенные сборы, экспортно-импортные пошлины), другие - конвенционную (договорные ставки таможенных пошлин); одна часть таможенных платежей поступает в доходную часть государственного бюджета (таможенные платежи налогового характера), а другая - на специальные, внебюджетные счета таможни (таможенные сборы) и т.д. Выделение таможенной пошлины из общей массы таможенных платежей и создание собственного правового режима таможенной пошлины, учитывающего своеобразие ее природы и отличия от других компонентов таможенных платежей, в конечном итоге должно привести к укреплению законности и финансовой дисциплины при осуществлении таможенно-тарифного регулирования, улучшению организации финансового контроля.

* * *

Выводы к параграфу

Вопреки собственному названию таможенная пошлина имеет не пошлинную, а налоговую природу. Таможенная пошлина представляет собой

разновидность косвенного налога, которым облагается трансграничный оборот (ввоз, вывоз, в редких случаях - транзит) товаров.

Таможенную пошлину следует отличать от таможенных сборов, представляющих собой плату за услуги таможи и потому имеющих пошлинный характер.

Таможенная пошлина обладает всеми необходимыми основными налоговыми характеристиками:

1) уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением;

2) таможенная пошлина не представляет собой плату за предоставленные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;

3) поступления от таможенных пошлин не могут предназначаться для финансирования конкретных государственных расходов (принцип запрета специализации налога).

Императивный характер налоговой нормы исключает возможность субъектов таможенно-тарифных правоотношений договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других аспектов налогообложения. Договорный метод не применяется при регулировании таможенно-тарифных отношений. Правовое регулирование налоговых отношений носит односторонний характер. Принципу одностороннего установления и принудительного изъятия таможенных налогов не противоречит практика заключения между государством и предпринимателем налоговых квази-договоров. Подобные соглашения не учреждают налоги, их предметом служит предоставление налоговых (таможенно-тарифных) льгот с целью осуществления национальных экономических планов и программ, не носящих директивного характера и потому не являющихся обязательными для частных предпринимателей.

Таможенная пошлина - не единственный налог, взимаемый таможенными органами. Специальные экспортно-импортные налоги по своему экономическому и торгово-политическому значению очень близки к

таможенным пошлинам. Однако формальные отличия между ними играют важную роль в реализации протекционистских целей: введение специальных пограничных налогов позволяет правительству обойти договорные обязательства на межгосударственном уровне по ограничению таможенных пошлин. Пограничные экспортно-импортные налоги имеют автономную природу. С их помощью правительство, не изменяя конвенциональных ставок таможенных пошлин, увеличивает «налоговую составляющую» в цене импортируемого товара и тем самым осуществляет таможенную политику, нацеленную на защиту отечественного производителя и внутреннего рынка.

Пограничные уравнительные налоги, также взимаемые таможей, используются как средство избежания двойного налогообложения (метод исключения). Общим с таможенными пошлинами для них является то, что их взимание осуществляется, как правило, в момент пересечения таможенной границы. Основное отличие между ними состоит в том, что акцизами и налогами на добавленную стоимость - уравнительными налогами - облагаются как предметы таможенного регулирования, так и товары, не являющиеся объектом внешнеторговой сделки. Иначе говоря, каждому пограничному уравнительному налогу можно найти соответствующий «внутренний» налог.

Расширительный подход к определению таможенной пошлины был реализован через введение в действующее законодательство термина «таможенные платежи».

Узкий подход к определению таможенной пошлины является предпочтительным, так как позволяет выделить пошлину из общей массы таможенных платежей, различные виды которых подпадают под действие отличающихся механизмов правового регулирования, имеют неодинаковое отношение к бюджету. Обособление таможенной пошлины из общей массы таможенных платежей и моделирование собственно правового режима таможенной пошлины, учитывающего специфику ее правовой природы и отличия от других компонентов таможенных платежей, содействует

укреплению режима законности и финансовой дисциплины при осуществлении таможенно-тарифного регулирования, улучшению организации финансового контроля и др.

Глава 2.

ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ТАМОЖЕННО-ТАРИФНОГО МЕХАНИЗМА

§ 1. Принципы правового регулирования таможенно-тарифной политики

особое место в нормативной базе таможенно-тарифного регулирования отводится его принципам, в которых в концентрированном виде выражено содержание таможенного права, важнейшие основы таможенно-тарифного регулирования. Давая определение принципам права, известный югославский исследователь в области теории права Р. Лукич отмечал: «Общие правовые принципы... относятся к производным понятиям. Это - абстрактные нормы, выведение из менее абстрактных норм и действующие в случаях, охваченных нормами низшего порядка».⁸⁸

Принципы правового регулирования таможенно-тарифных отношений выводятся на основании совокупности норм, регламентирующих функционирование тарифного механизма. Поэтому изучение принципов тарифного регулирования имеет то положительное значение, что раскрывает смысл целого ряда норм и позволяет глубже и точнее понять их смысл.

Принципы таможенного права как основные начала правового регулирования является своего рода камертоном всего последующего нормотворчества в таможенной сфере. Они гарантируют непрерывность и последовательность нормотворческого процесса, обеспечивают взаимосвязь таможенного права, таможенного законодательства и таможенной политики. Особую роль принципы права играют в формировании судебной и административной практики, в содействии отмене устаревших и принятию

⁸⁸ Лукич Р. Методология права. М., 1981. С. 278.

новых юридических норм, толкованию правовых актов и устранению пробелов в законодательстве.

Одни принципы (законности, федерализма и др.) являются общеправовыми. Нами будут исследованы особенности их применения в правовом механизме таможенно-тарифного регулирования. Другие же принципы характерны прежде всего для таможенно-тарифного регулирования. Специальные, отраслевые принципы (принцип протекционизма, фискальный принцип и др.) представляют собой своего рода «визитную карточку» таможенного права, по которой эта отрасль становится «узнаваемой».

Комплексный характер таможенного законодательства находит свое выражение в системе принципов правового регулирования таможенно-тарифной политики. Часть этих принципов представляют собой административно-правовые принципы регулирования внешнеторговой деятельности и перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. К числу таких принципов российским таможенным законодательством отнесены следующие:

- принцип охраны государственной и общественной безопасности при перемещении товаров через таможенную границу (ст. 20 ТК);
- принцип защиты экономических интересов Российского государства (ст. 21 ТК);
- принцип дифференциации в правовом регулировании таможенных режимов (ст. 23, 24 ТК) и др.

Цементирующее действие на весь механизм таможенно-тарифного регулирования оказывает принцип единства таможенной территории (ст. 3 ТК, ст. 1 п. 2 Закона РФ «О таможенном тарифе»), а также тесно связанные с ним принципы единой таможенной политики (с. 2 ТК), единого таможенного законодательства, выражающегося в обязательности основных принципов таможенного регулирования для всех видов таможенных отношений (ст. 5

ТК), а также в применении единых ставок таможенных пошлин (ст. 3 Закона РФ «О таможенном тарифе»).

Наряду с административно-правовыми принципами для регулирования таможенно-тарифного механизма используются и принципы налогового права. Их применение предполагает налоговая природа таможенной пошлины.

В настоящем параграфе рассматриваются важнейшие принципы правового регулирования таможенно-тарифного механизма, которые позволяют уяснить его характерные черты и особенности. За рамками исследования оставлены конвенционные принципы, такие, как принцип наиболее благоприятствуемой нации, предоставления таможенных преференций развивающимся странам и др. Конвенционная природа этих принципов делает целесообразным их изучение в контексте самостоятельного международно-правового исследования.

Принцип законности

Принцип законности является основополагающим принципом таможенно-тарифного регулирования. Он выступает гарантом недопущения административного произвола в этой сфере общественных отношений.

На этапе формирования таможенно-тарифной политики действие этого принципа направлено прежде всего на соблюдение процедурных норм, которыми изобилуют таможенные законы. Неукоснительное следование процедурным предписаниям придает легальный характер принимаемым решениям в области таможенно-тарифной политики.

Принцип законности позволяет упорядочить систему источников таможенного права. Особенностью таможенно-тарифного регулирования является преобладание в нормативной базе подзаконных актов, в которых развиваются таможенно-тарифные предписания, зафиксированные в таможенных законах. Издание таможенным ведомством многочисленных приказов по вопросам тарифного регулирования делает необходимым проведение постоянного контроля за подзаконностью ведомственных норм.

Одним из способов такого контроля служит регистрация подзаконных актов таможенных ведомств в министерстве юстиции. В практике таможенного права России уже не раз случались факты отказа Минюста зарегистрировать тот или иной нормативный акт ГТК (например, такая участь постигла первоначальный проект Положения об использовании залога для обеспечения таможенных платежей, текст которого уже был доведен до сведения таможен и таможенных постов, а в ряде случаев на базе норм этого Положения уже возникали конкретные правоотношения). По общему правилу, норма подзаконного акта, признанная в установленном порядке не соответствующей предписанию закона, считается ничтожной, то есть никогда не действовавшей. Очевидно, что регистрация ведомственных актов в Министерстве юстиции как форма превентивного контроля представляется более эффективной по сравнению с любой формой последующего контроля, поскольку предварительный контроль способствует стабилизации внешнеторговой деятельности, позволяет избежать нежелательных конфликтных ситуаций, способных парализовать на время деловую активность.

Очевидно, что само по себе установление контроля со стороны Минюста за ведомственными нормативными актами в таможенной сфере не является достаточным условием для реализации принципа законности. Необходимо установить меру ответственности и разработать процедуру привлечения к ответственности должностных лиц за несоблюдение таможенного законодательства и непринятие предписанных мер по устранению выявленных нарушений принципа законности. Без этого принцип законности в таможенной области еще долгое время будет оставаться преимущественно принципом де-юре, а сама таможенная служба будет продолжать работать по известному принципу «таможня дает добро».

Приведем всего один достаточно красноречивый пример нарушения принципа законности в реальном механизме таможенно-тарифного регулирования и неспособности (или нежелания?) контрольных инстанций (в

конкретном случае - Министерства юстиции как органа, осуществляющего регистрацию ведомственных нормативных актов, и Генеральной прокуратуры) восстановить режим законности при регулировании конкретных правоотношений в таможенной сфере. Изданный 16 апреля 1993 г. Приказ ГТК № 136 «О порядке внутреннего таможенного транзита» устанавливает порядок перевозки товаров под таможенным контролем от таможи отправления до таможи назначения. Предусмотренная этим приказом процедура «внутреннего таможенного транзита», вопреки Конвенции о международных дорожных перевозках, обязывает перевозчика доставить груз не грузополучателю, а во внутреннюю таможню, что приводит к значительным нарушениям графика перевозки и увеличивает накладные расходы (прежде всего транспортные издержки). Несмотря на то обстоятельство, что приказ ГТК противоречит международному договору и уже по одной этой причине не подлежит исполнению, так как в соответствии со ст. 6 ТК международно-правовой договор в таможенной сфере, в котором участвует российская Федерация, имеет силу, превышающую силу внутреннего закона, названный приказ неукоснительно применяется в таможенной практике с мая 1993 г. За нарушение процедуры внутреннего таможенного транзита перевозчик может быть привлечен к ответственности на основании ст. 254 ТК за выдачу груза без разрешения таможи (наложение штрафа в размере от 50 до 100% стоимости товаров и транспортных средств, являющихся непосредственно объектами правонарушений с их конфискацией или без таковой). Очевидно, что нескольких таких случаев достаточно, чтобы даже крупное транспортное предприятие обанкротилось, поскольку, во-первых, стоимость перевозимых грузов вместе с транспортным средством составляет десятки миллионов рублей, а, во-вторых, таможенные органы пользуются правом безакцептного списания денежных средств со счетов перевозчика. Неоднократно различные автоколонны обращались в Министерство юстиции РФ для установления факта регистрации там Приказа ГТК № 136 от 16 апреля 1993 г. В ответ на одно из таких писем, в частности,

министерство юстиции сообщило, что «приказ ГТК «О порядке внутреннего таможенного транзита» поступал на регистрацию в мае 1993 г., но в его регистрации было отказано 24 мая 1993 г., т.к. он противоречит действующему законодательству. Повторно на государственную регистрацию данный приказ не поступал».⁸⁹ Таким образом, отсутствие эффективно действующего механизма контроля за законностью ведомственных актов, способного устранять замеченные нарушения, привело к тому, что в нормативной базе таможенно-тарифного механизма продолжает существовать подзаконный акт, противоречащий закону. Он не просто существует, а его активно используют для привлечения к ответственности перевозчиков, налагая на них крупные денежные штрафы. И это при том, что Указом Президента РФ № 104 от 21 января 1993 г. «О нормативных актах центральных органов государственного управления Российской Федерации» акты, не пошедшие государственную регистрацию, признаются не влекущими за собой правовых последствий как не вступившие в силу и не могут служить законным основанием для регулирования соответствующих отношений, применения каких-либо санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний.

На этапе реализации таможенно-тарифной политики принцип законности является основанием правопорядка в сфере внешнеторговой деятельности. Характеризуя понятие законности как явление политико-правовой жизни, С.С. Алексеев отмечал наличие в нем трех основных элементов: 1) аспект общеобязательности права; 2) идея законности; 3) система требований законности.⁹⁰

Общеобязательность таможенного права предполагает существование такого порядка, при котором все без исключения участники таможенных правоотношений должны строго соблюдать и исполнять нормативные предписания. Общеобязательность источников таможенного регулирования

⁸⁹ Письмо Минюста РФ № 07-01-526-94 от 4 августа 1994 г.

закрепляется, как правило, в тексте таможенного закона (таможенного кодекса). Таможенный кодекс РФ (ст. 11) устанавливает: «В случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, иными актами законодательства Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации издает в пределах своей компетенции нормативные акты по таможенному делу, обязательные для исполнения всеми таможенными органами Российской Федерации и иными государственными органами Российской Федерации, предприятиями, учреждениями, организациями независимо от форм собственности и подчиненности, а также должностными лицами и гражданами». В приведенной цитате из Таможенного кодекса нашел свое отражение важнейший принцип правового государства - связанность законом как граждан, так и самого государства в лице его государственных органов. Функционирование таможенного механизма в условиях недемократического политического режима отличается прежде всего тем, что обязанность соблюдения таможенно-правовых предписаний распространяется на субъектов таможенных правоотношений с пассивной правосубъектностью, которыми преимущественно выступают внешнеторговые агенты. В этом случае сами таможенные органы выводятся из-под контроля, в их деятельности становится заметным постоянное расширение дискреционных полномочий, что в конечном итоге создает благоприятные условия для укоренения на границе таможенного произвола.

Демократизация политической системы и государственного механизма требует сокращения объема дискреционных полномочий должностных лиц таможенных органов, сводя их до оправданного, обычного для практики таможенного регулирования минимума. В таможенном законодательстве обычно оговаривается, что должностное лицо таможенного органа при исполнении возложенных на него обязанностей руководствуется действующими актами таможенного законодательства и международными

⁹⁰ Алексеев С.С. Общая теория права. М., 1981. Т. I. С. 218-219.

договорами (см., например, ст. 421 ТК). Следует также отметить, что устанавливая (ст. 422 ТК) обязанность исполнения распоряжений или требований должностного лица таможни учреждениями и организациями, государственными органами и их должностными лицами и иными работниками, а также физическими лицами, российский законодатель ограничил эту обязанность, распространив ее только на законные распоряжения или требования должностного лица.

Проблема соблюдения принципа законности в деятельности таможенных органов одинаково остро стоит практически во всех странах. О масштабах борьбы с коррупцией в российской таможне говорят следующие официальные данные. За восемь месяцев 1994 г. против 101 должностного лица в таможне были возбуждены уголовные дела. Из них по вымогательству - 70%, по фактам злоупотребления служебным положением - 15%.⁹¹ В целях более эффективной организации борьбы с должностными правонарушениями в таможенной сфере в структуре ГТК создана служба внутренней безопасности.

Важную роль в функционировании таможенно-тарифного механизма играет идея законности, т.е. формирующаяся в правосознании участников внешнеторгового оборота идея о целесообразности и необходимости правомерного поведения всех участников правоотношений по таможенно-тарифному регулированию. Очевидна тесная связь идеи законности с уровнем правовой культуры в обществе. В странах с «традиционно законопослушными» внешнеторговыми агентами таможенное законодательство может предусматривать различные «доверительные» процедуры по таможенному налогообложению. Наиболее ярким примером тому может служить институт «ЭНТАГМИНГ», существующий в Швеции. Таможенное законодательство Швеции позволяет импортерам, отличившимся долгим и безупречным сотрудничеством с таможенными

⁹¹ Сегодня, 21.10.1994, с. 7.

органами, зарегистрироваться в местных налоговых органах и уплачивать таможенные пошлины и иные импортные налоги не на таможенной границе, а уже после того как импортный товар попадет на шведскую таможенную территорию. Декларацию в этом случае импортер предоставляет не таможенному органу, а местной налоговой инспекции после того как товар уже выпущен для свободного обращения. Нетрудно заметить, что институт «ХЭНТАГМИНГ» («доверительный импорт»), по существу, выступает в качестве завуалированной отсрочки платежа, предоставляемой дисциплинированным и законопослушным декларантом. Непременным условием пользования таможенно-тарифными льготами по процедуре «ХЭНТАГМИНГ» является его непричастность к правонарушениям в таможенной сфере.

Очевидно, что солидные импортеры, дорожающие своей репутацией, существуют в любой стране, а, следовательно, шведский опыт может быть интересен и для нас, уже хотя бы потому, что предоставление режима «доверительного импорта» законопослушным внешнеторговым агентам позволило бы ощутимо ослабить чрезмерную нагрузку на таможенные органы, осуществляющие оформление товаров непосредственно на границе. При этом введение подобных процедур ни в коем случае не должно означать выведения налогоплательщика из сферы действия таможенного контроля.

Функциональный аспект таможенно-тарифного регулирования неразрывно связан с «системой требований законности»,⁹² представляющих собой особый режим общественно-политической жизни. К числу важнейших требований законности, непосредственно касающихся проблем таможенного обложения, следует отнести:

- всеобщность права;
- верховенство конституции и закона в системе источников таможенно-тарифного регулирования;

⁹² Алексеев С.С. Общая теория права. Том I. М., 1981. С. 219.

- формальное равенство всех участников таможенно-тарифных правоотношений перед законом;

- единство в понимании и применении таможенного законодательства на всей территории его действия.

Представляется, что «наиболее уязвимым» компонентом режима законности является требование всеобщности права, которое предполагает свести до минимума область таможенно-тарифных отношений, не урегулированных нормативными правовыми актами, и тем самым сократить возможность административного произвола. До сих пор многие вопросы в этой области решаются по усмотрению должностных лиц таможни. Существование многочисленных пробелов тарифного законодательства - отличительная черта нормативной правовой базы не только России, но практически всех государств. Сама по себе пробельность таможенного законодательства еще не означает нарушения режима законности (восполнить пробел могут, например, принципы права). Действия должностных лиц таможенных органов, совершаемые на основе дискреционных полномочий, должны стать объектом постоянного и эффективного контроля, организуемого компетентными правоохранительными органами.

Наличие контрольного механизма, обеспечивающего реализацию таможенного законодательства - одно из основных требований режима законности, гарантирующее соблюдение и исполнение обязанностей и предоставление в полном объеме возможностей для использования субъективных прав плательщиков таможенных налогов.

За функционированием российского таможенно-тарифного механизма контроль осуществляется по нескольким направлениям: политический - органом законодательной власти через соответствующие комитеты и комиссии, исполнительный - Министерством финансов, Министерством внешнеэкономических связей и торговли и другими федеральными органами исполнительной власти, судебный - органами правосудия. Повседневный,

постоянный контроль за соблюдением режима законности в таможенной сфере осуществляет прокуратура.

Существенные результаты дают проверки исполнения таможенными органами действующего законодательства, осуществление которых возлагается на управление по надзору за исполнением законов на транспорте Генеральной прокуратуры. Наиболее распространенным нарушением таможенно-тарифного законодательства, выявляемым прокуратурой в ходе проверок деятельности таможенных органов, являются случаи незаконного освобождения от уплаты таможенных пошлин и предоставления иных таможенных льгот. Настоящим бичом сложившейся практики тарифного регулирования стали участившиеся случаи дачи некоторыми руководителями ГТК указаний по освобождению, снижению, перерасчету таможенных платежей и другим льготам не на основании решений Правительства РФ в форме постановлений или распоряжений, как этого требует Закон РФ «О таможенном тарифе», а по поручениям отдельных членов Правительства. За 1992-1993 гг. ГТК направил на места 234 указания по вопросам предоставления льгот участникам внешнеэкономической деятельности, причем эти указания изданы на основании поручений отдельных членов правительства РФ.⁹³ О масштабах подобных правонарушений свидетельствует пример следующего поручения: ГТК обязал начальника Ярославской таможни произвести перерасчет таможенной пошлины, взимаемой с совместного предприятия «Интерэко», вместо ранее уплаченной суммы (310 экю за одну тонну) лишь 30 экю за одну тонну.⁹⁴

По результатам проводимых прокуратурой проверок в ГТК направляются представления об устранении нарушений таможенного законодательства. Таможенные органы обязаны рассмотреть каждое такое представление и принять меры, необходимые для устранения выявленных нарушений.

⁹³ Законность, 1994, № 7. С. 4.

Значение принципа законности для функционирования тарифного механизма проявляется в первую очередь через установление прочного правопорядка в таможенной сфере, без чего невозможно представить поступательное развитие внешнеэкономических связей. Правопорядок в таможенной сфере создается и поддерживается в результате строго и неуклонного соблюдения норм таможенного законодательства всеми государственными органами, общественными и хозяйственными организациями, должностными лицами и гражданами. Таким образом, правопорядок в таможенной сфере представляет собой результат реализации таможенно-правовых норм, неуклонного соблюдения предписаний таможенного законодательства. Если определить в качестве цели создание прочного правопорядка в таможенной сфере, то таможенное законодательство предстанет в качестве нормативной основы, а законность - в качестве средства, условия создания правопорядка в этой области.

Примат международно-правовой нормы

«Внешняя» направленность таможенной политики предполагает ее регулирование как на государственно-правовом, так и на международно-правовом уровне. «Пограничный» характер таможенной политики обычно особо оговаривается в таможенных законах. «В Российской Федерации осуществляется единая таможенная политика, являющаяся составной частью внутренней и внешней политики Российской Федерации», - закреплено в ст. 2 Таможенного кодекса РФ. В этой же статье отмечается стремление России к активному участию в международном сотрудничестве в области таможенного дела, что объясняет тенденцию развития таможенного дела в РФ «в направлении гармонизации и унификации с общепринятыми международными нормами и практикой». Ст. 4 ТК полностью посвящена взаимосвязи таможенного дела и международной экономической интеграции: «В интересах развития и укрепления международной экономической

⁹⁴ Законность, 1994, № 7. С. 3

интеграции Российская Федерация создает с другими государствами таможенные союзы, зоны свободной торговли, заключает соглашения по таможенным вопросам в соответствии с нормами международного права».

Тесное переплетение государственно-правового и международно-правового регулирования таможенных отношений постоянно привлекало внимание отечественных ученых-юристов. На взаимодействие элементов национального и международного права, возможность их комплексного применения при регулировании определенных общественных отношений, в том числе и в таможенной сфере, указывал С.Б. Крылов: «Действительно, в современных условиях международной действительности соответствующие правовые нормы могут возникнуть и во внутригосударственных отношениях, и во взаимоотношениях между государствами».⁹⁵ В.И. Лисовский считает: «Таможенные тарифы, система таможенного обложения, порядок взыскания таможенных пошлин хотя и определяются законом каждого суверенного государства, но поскольку они связаны с системой международных экономических отношений, эта область внутреннего законодательства государств затрагивает систему отношений в области внешней торговли и таким образом имеет отношение к международному торговому праву».⁹⁶ С высказыванием В.И. Лисовского можно согласиться с оговоркой, что проблема таможенно-тарифного регулирования относится не к одному международному торговому праву. К.К. Сандровский пишет: «Вообще говоря, система действующего (позитивного) таможенного права, понимаемого в широком смысле, безусловно состоит из двух больших групп правовых норм - внутригосударственного и международного права. Однако строго юридически можно говорить лишь о таможенном праве как части национально-правовой системы и о касающихся таможенных вопросов

⁹⁵ Международное право (Учебник). М., 1947. С. 28-29.

⁹⁶ Лисовский В.И. международное торговое право. М., 1963. С. 20.

нормах международного права, т.е. о внутригосударственной и международно-правовой регламентации таможенных отношений».⁹⁷

Очевидно, что проблема взаимодействия внутригосударственных норм и норм международного права - сюжет самостоятельного теоретического исследования. В контексте настоящего диссертационного исследования в первую очередь следует выделить проблему разрешения коллизии нормы международного права и внутригосударственного законодательства. Традиционно таможенное право исходит из примата международно-правовой нормы при регулировании таможенных отношений. Преимущество, которое отдается конвенциональным нормам, обеспечивает соблюдение важнейших принципов современного международного права - сотрудничества государств и добросовестного выполнения обязательств по международному праву.

В действующем российском таможенном законодательстве принцип примата конвенционных норм закрепляется неоднократно. В Законе РФ «О таможенном тарифе» предусмотрено, что «если международным соглашением, участником которого является Российская Федерация, установлены иные нормы, чем те, которые содержатся в настоящем Законе, применяются нормы международного соглашения» (ст. 38). Аналогичная норма содержится и в Таможенном кодексе РФ (ст. 6): «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим Кодексом и иными актами законодательства Российской Федерации по таможенному делу, то применяются правила международного договора».

Закрепление примата конвенционной нормы в российском таможенном законодательстве - необходимое условие для подготовки Российской Федерации к вступлению в ГАТТ, юридическая гарантия дальнейшего успешного развития сотрудничества с международными организациями, специализирующимися на таможенно-тарифных проблемах (Совет

⁹⁷ Сандровский К.К. Таможенное право. Киев, 1974. С. 41.

таможенного сотрудничества), универсальными и региональными международными экономическими организациями, таможенными службами зарубежных стран и т.д.

Для того, чтобы международно-правовые акты стали источниками правового регулирования национального механизма таможенной политики, может потребоваться специальная процедура имплементации нормы международного договора во внутреннее право. В некоторых странах конституционное законодательство допускает прямое действие международного договора в рамках национальной правовой системы. Во Франции, например, «договоры или соглашения, должным образом ратифицированные или одобренные, имеют силу, превышающую силу внутренних законов...» (ст. 55 Конституции). В этом случае ратификация выступает как необходимое условие придания завершённой правовой формы международному договору, после чего тот сразу же «укореняется» во внутреннем законодательстве. Иными словами, ратификация международного договора во Франции означает автоматическое установление внутригосударственного действия его норм.

В тех же странах, где в вопросе взаимоотношения «внутренней» и «внешней» систем права придерживаются дуалистической концепции, нормы международного права становятся нормами внутреннего права в той степени, в которой они восприняты национальным законодателем. Нормы международного права не могут непосредственно применяться в национальном праве, чем и объясняется требование их специфической правовой адаптации - имплементации во внутреннее законодательство. Имплементация ставит своей целью создание в национальном порядке таких условий, которые необходимы для исполнения государством «внешних» правовых норм. Она распространяет на субъектов внутреннего права тот объём прав и обязанностей, который предусмотрен конвенционной нормой.

Имплементация может быть оформлена по-разному - принятием специального парламентского закона (Великобритания), упоминанием о

введении международно-правовой нормы во внутреннее законодательство, которое, обычно, включается в ратификационный акт (ФРГ). Конституция Японии (ст. 98) закрепляет: «Заключенные Японией договоры и установленные нормы международного права должны добровольно соблюдаться». Практика таможенно-тарифного регулирования в Японии показывает, что все положения международных соглашений реализуются только через их имплементацию во внутреннее законодательство. Любое новое международное обязательство Японии в области таможенно-тарифного регулирования приводит к соответствующим изменениям законов и подзаконных актов. Этим обстоятельством и объясняется большое количество поправок, изменений и дополнений к таможенным нормативным актам, вносимых по мере присоединения Японии к различным международным торгово-политическим договорам и соглашениям.

Российская таможенно-тарифная практика активно использует на этапе от заключения международного договора до имплементации конвенционной нормы во внутреннее законодательство специальные письма - уведомления таможенных органов об изменении порядка таможенно-тарифного регулирования еще до того как соответствующая поправка будет внесена в таможенное законодательство. Такие письма-уведомления рассылаются начальникам региональных управлений, таможен и таможенных постов. Приведем в качестве примера абзац из письма № 1-55/4463 от 2 сентября 1991 г. «О порядке начисления таможенной пошлины на товары, происходящие из Индии и Чили»: «Прошу срочно внести необходимые изменения в приложение 3 письма ГУГТК СССР от 08.06.1990 г. № 11-50/2047 «О некоторых аспектах применения Таможенного тарифа СССР (Определение страны происхождения импортного товара)», исходя из того, что в список стран следует включить Республику Индия (основание - ст. 2 Торгового соглашения между СССР и Республикой Индией от 23 декабря 1985 г.) - и Республику Чили (основание - ст. 2 Торгового соглашения между СССР и Республикой Чили от 26 июня 1991 г.)»... Подобная практика

уведомлений местных таможенных органов отвечает требованию оперативного таможенно-тарифного регулирования и содействует адаптации правовой базы тарифного механизма к новым межгосударственным договоренностям.

Особое значение примат конвенционной нормы имеет для создания и функционирования таможенных союзов и ассоциаций свободной торговли. Наиболее ярким примером в этой связи является Европейский Союз. Система источников таможенного законодательства ЕС базируется на принципе приоритета права Сообществ, производном от концепции «ограниченного суверенитета», которая предусматривает возможность передачи ряда государственных полномочий международным организациям. Как правило, этот принцип закрепляется на конституционном уровне. Основным закон ФРГ (ст. 24 п. 1) допускает, что «Федерация может законодательным путем передавать верховную власть межгосударственным установлениям». При вступлении в ЕС Бельгии ее конституция была дополнена статьей 25а, согласно которой договор или закон может передавать осуществление определенных полномочий международным институтам. Конституция Португалии закрепляет (ст. 8), что нормы права, исходящие от компетентных органов международных организаций, членом которых является Португалия, непосредственно включаются во внутренний правопорядок. Конституцией Испании (ст. 93) на парламент и правительство возлагается обязанность исполнения договоров и решений международных или наднациональных организаций, которым были переданы соответствующие компетенции. В Великобритании в 1972 г. парламент специально принял Акт о Европейских Сообществах, который создал правовые основания для применения права ЕС на территории Соединенного Королевства (ст. 2 п. 1): «Все права, полномочия, обязательства, ответственность и ограничения, которые устанавливаются Договорами или вытекают из них, ... должны применяться в Соединенном королевстве без последующих законодательных актов».

Применительно к таможенно-тарифному регулированию примат «европейского» законодательства приводит к постепенному вытеснению национального права нормами Европейского Союза. Сейчас национальное таможенное законодательство стран-членов ЕС осуществляет тарифное регулирование по «остаточному принципу», то есть оно затрагивает только те отношения, которые не урегулированы актами ЕС. Так, например, таможенно-тарифное законодательство ФРГ представлено Единым таможенным тарифом ЕС (ЕТТ) и национальным тарифом, включающим в себя ставки пошлин на товары, не охваченные ЕТТ, особые ставки в торговле с отдельными странами, а также ставки на некоторые виды сельскохозяйственной продукции.

Приоритет «европейского» таможенного законодательства закреплен не только в конституциях стран-членов ЕС, учредительных договорах, но и подтверждается судебной практикой. Так, в споре между Генеральной дирекцией таможен и косвенных налогов Франции и компанией «Жак Вабр» Кассационный суд применил статью Римского договора, а не норму Таможенного кодекса Франции на том основании, что в соответствии со ст. 55 Конституции международный договор превалирует над национальными источниками права.⁹⁸

Принцип справедливого таможенно-тарифного регулирования

Принцип справедливого таможенно-тарифного регулирования должен лежать в основании тарифной политики. Его реализация в таможенном нормотворчестве позволяет судить о соответствии таможенного закона и таможенного права. В этой связи становится понятной природа так называемых «бесправных» законов, попирающих основополагающий принцип права - принцип справедливости - и рассчитанных исключительно на принудительную силу государственного аппарата. Важной юридической гарантией обеспечения соответствия принимаемых таможенно-тарифных

законов духу таможенного права может служить законодательное закрепление принципа справедливости. Это прежде всего, дает возможность инициировать постановку вопроса о неконституционности (незаконности) принимаемых нормативных актов перед органами общего правосудия, а также в специальных судебных инстанциях (конституционный суд, финансовые (налоговые), таможенные суды и т.д.).

Принцип справедливости закрепляется в налоговом и таможенном законодательстве многих стран и даже выносится в название самих законов (в 1982 г. в США был принят Закон о справедливом налогообложении и фискальной ответственности). Тот факт, что принцип справедливого таможенно-тарифного регулирования лежит в основании таможенной политики, предопределяет его закрепление во многих случаях на конституционном уровне. Как правило, этот принцип закрепляется в самом общем виде, предоставляя большие возможности для его толкования уполномоченным на то органам. «Государство предусматривает справедливое налогообложение...», - закрепляет конституция Лихтенштейн (ст. 24). Относительно подробное трактование справедливого таможенно-тарифного регулирования содержится в конституции Швейцарии (ст. 29): «Взимание союзных пошлин регулируется в соответствии со следующими правилами. Пошлины на предметы ввоза:

- а) материалы, необходимые для промышленности и земледелия страны, должны быть обложены по возможно более низкому тарифу;
- б) тот же принцип применяется к предметам первой необходимости;
- в) предметы роскоши подлежат обложению по самому высокому тарифу.

Указанные выше принципы должны также соблюдаться при заключении торговых договоров с иностранными государствами, если только не встретятся серьезные препятствия...»

⁹⁸ См.: Законодательство капиталистических государств об экспортно-импортных

Принцип справедливой таможенно-тарифной политики в условиях демократического политического режима призван прежде всего, гарантировать общество от возможных проявлений административного произвола в таможенной сфере и обеспечить защиту прав плательщика таможенных налогов, который при наступлении чрезвычайных обстоятельств вынужден «в силу закона» платить чрезмерно высокие, несправедливые таможенные платежи. Яркий пример дает кризис валютно-финансовой системы России в октябре 1994 г. («черный вторник»). В результате биржевых колебаний произошло обвальное падение рубля и, соответственно, стремительный взлет курса валюты США. Декларанты, подавшие таможенную декларацию в «черный вторник» в силу закона (ст. 123 ТК) должны были заплатить таможенные платежи в размере, в десятки раз превышающем суммы, которые бы они уплатили казне, если бы их декларация была принята таможенным органом днем раньше или днем позже. При этом никакого отношения к протекционистской функции тарифного регулирования данные обстоятельства не имеют. Экономические потрясения, подобные описанному, приводят к катастрофическим последствиям для плательщиков таможенных налогов и являются грубым нарушением принципа справедливого таможенно-тарифного регулирования. Для избежания подобных ситуаций законодательство должно устанавливать пределы колебаний размеров таможенных платежей в зависимости от наступления чрезвычайных ситуаций в валютно-финансовой сфере.

Современное таможенно-тарифное законодательство большинства стран в соответствии с требованием справедливого налогообложения закрепляет принцип пропорционального обложения. Пропорциональная ставка таможенной пошлины устанавливается в одинаковом проценте к объекту обложения:

а) пропорционально таможенной стоимости товара, перемещаемого через таможенную границу (таможенные пошлины *ad valorem*);

б) пропорционально количеству экспортных и импортных товаров (специфические таможенные пошлины);

в) пропорционально таможенной стоимости и количеству перемещаемых через таможенную границу грузов (смешанные таможенные пошлины).

Принцип пропорционального обложения утвердился в таможенно-тарифном законодательстве вместе господствовавшего долгое время обложения товаров по твердым, фиксированным ставкам, устанавливаемым в абсолютной величине на единицу обложения. На этапе становления таможенного дела в России и других славянских странах основной торговой пошлиной был мыт, взимаемый в размере от 1 до 3 денег с воза.⁹⁹ Кроме мыта, в фиксированных, твердых ставках взимались и некоторые другие таможенные пошлины и сборы - подужное - с количества телег в купеческом обозе, полозовое - с количества саней и др. Но уже тогда параллельно с пошлинами, взимаемыми по твердым ставкам, существовало пропорциональное таможенное обложение. В зависимости от величины воза в сажнях возникла разновидность мыта - посаженное. Замыт взыскивался не с воза, а с цены товара (с рубля стоимости).

Дуалистическая система таможенного обложения, предусматривающая взимание пошлин как по твердым, так и по пропорциональным ставкам, до сих пор сохранилась в некоторых развивающихся странах. Таможенный закон Сирии 1975 г. закрепляет в ст. 21: «В отношении товаров, с которых взыскивается пропорциональная пошлина (исходя из их стоимости) действующий тариф применяется с учетом состояния товаров. С товаров, облагаемых классифицированной (твердой) пошлиной, сумма пошлины взыскивается полностью, независимо от их состояния...» Как правило, в

⁹⁹ Марков Д.Н. очерки по истории таможенной службы. Иркутск, 1987. С. 27.

дошедших до наших дней случаях использования фиксированных в абсолютном размере ставок таможенных пошлин, следует искать прежде всего, фискальный интерес. Твердые ставки таможенного обложения преследуют целью не только уравнивание внешнеторговых агентов в размерах своих налоговых обязательств перед казной, независимо от объема торговых операций (что само по себе является нарушением принципа справедливого налогообложения), сколько направлены на то, чтобы «подстраховать» бюджет от незапланированных сокращений доходных поступлений. Значительные колебания цен, вызванные резким изменением конъюнктуры того или иного товарного рынка, могут привести к серьезному сокращению абсолютных размеров собираемых таможенной налогов, доля которых в государственных доходах некоторых развивающихся стран может составлять от 30 до 60%. Твердые ставки выполняют очевидную «страхующую» функцию применительно к экспортным налогам, взимаемым в ряде развивающихся стран. Вывозными пошлинами в этих странах, как правило, облагаются основные экспортные товары. Монокультурный характер экономики таких стран делает ее в значительной степени уязвимой от различных экономических (сырьевых, структурных, валютных и др.) кризисов. Введение фиксированных твердых ставок позволяет в какой-то мере избежать опасных для сбалансированности бюджета недопоступлений в его доходную часть от взимания таможенных налогов.