

О НАЛОГОВОЙ ПРИРОДЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Ключевые слова: таможенный платеж, таможенный сбор, ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина, налог, сбор.

Введение

Исторически таможенные пошлины возникли в период средневековья как сборы при въезде и выезде из населенных пунктов и на границах феодальных владений. С образованием единых национальных государств таможенные пошлины начинают взиматься на границе специальными органами – таможенными. Таможенные пошлины являются источником государственного бюджета, регулируют ввоз и вывоз товаров, защищая интересы внутреннего рынка, влияют на торговый и платежный балансы страны. Ведущее место среди налоговых доходов федерального бюджета занимают НДС, налог на прибыль и таможенные платежи. Они составляют более 2/3 налоговых доходов. Таможенные пошлины и сборы являются одним из важнейших источников доходной части федерального бюджета (в последние годы до 40). В структуре доходов федерального бюджета России в 2009 г. таможенные пошлины составили 2509,4 млрд руб., или 6,4% к ВВП.

Цель исследования – обобщить дискуссионные вопросы о правовой природе таможенных платежей и таможенной пошлины. Для достижения цели решены следующие задачи: приведен обзор дискуссий ученых по вопросу определения сущности таможенной пошлины; дана оценка двух подходов к установлению правовой природы таможенной пошлины; на основе проведенного исследования предложено авторское определение ввозной таможенной пошлины.

Методика исследования

Согласно п. 1 ст. 318 Таможенного кодекса РФ к таможенным платежам относятся: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; таможенные сборы.

Определение таможенной пошлины содержится в Законе РФ «О таможенном тарифе» и состоит в следующем: *таможенная пошлина* – обязательный взнос, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории и

являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза.

Действующий перечень таможенных платежей является открытым, поэтому юридически обеспечивается возможность введения новых косвенных налогов, взимаемых, как правило, с импортируемых товаров.

Налоговый Кодекс РФ (п. 1 ст. 8) определяет налог как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Данное определение содержит следующие признаки налога:

- обязательность – все налогоплательщики должны уплачивать законно установленные налоги и сборы;
- индивидуальная безвозмездность – взамен уплаты налога плательщики не получают со стороны государства какие-либо блага, носящие индивидуальный характер;
- уплата в денежной форме – уплата налогов в натуральной или другой форме, отличной от денежной, осуществлена быть не может;
- цель взимания налога – финансовое обеспечение расходов, осуществляемых государством в процессе своей деятельности.

Сбором признается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Соотношение норм таможенного и налогового законодательства зафиксировано в пункте 1 статьи 3 ТК РФ, в котором указано, что при регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей ТК РФ применяется в той части, которая не урегулирована НК РФ. До 2005 г. общие правила взимания всех налогов, в том числе и таможенных платежей, были установлены в части первой НК РФ.

Таможенная пошлина, НДС и акциз были отнесены к федеральным налогам и сборам (п. 1 ст. 19 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в

Российской Федерации»). Однако с 1 января 2005 ситуация изменилась, так как в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 29.07.2004 № 95-ФЗ, в систему налогов и сборов РФ не входят обязательные отчисления (в частности, таможенные пошлины), взимание которых регулируется самостоятельными отраслями законодательства.

В научной литературе продолжается дискуссия о природе таможенных платежей. Среди имеющихся таможенных платежей лишь один платеж прямо именуется налогом – это налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Во мнениях ученых, занимающихся этой проблематикой, наибольшее распространение получили два подхода: одни считают, что таможенная пошлина представляет собой разновидность налога, другие склонны приравнивать ее к сбору [1, с. 33]. Смешение разных экономических категорий имеет негативные последствия для формирования налоговой системы и таможенного тарифа. Методология определения налогов и таможенных пошлин различна, что, по нашему мнению, должно получить отражение в различных законодательных актах.

Считаем целесообразно привести доводы о том, что таможенная пошлина также является налогом. Необходимость такого обоснования вызвана тем, что порядок взимания различных платежей регулируется разными отраслями права. Так, если платеж относится к категории налогов и сборов, то к нему необходимо применять нормы налогового законодательства, если наблюдается обратная ситуация – следует руководствоваться самостоятельными отраслями права. Такое положение также сказывается на организации бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности организации: если таможенная пошлина будет относиться к налогу, то это является основанием для отражения в бухгалтерском учете таможенной пошлины по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», субсчет «Таможенные пошлины». Согласно нынешнему положению, таможенные сборы и таможенные пошлины не входят в систему налогов и сборов, установленную налоговым законодательством в силу ст. ст. 8, 12-18 НК РФ. Кроме того, в Письме Минфина России от 03.06.2010 № 03-02-07/1-265 также было отмечено, что таможенные пошлины и таможенные сборы не относятся к налогам и сборам, регулируемым Налоговым кодексом РФ. Расчеты с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, отражаются согласно Инструкции по применению Плана счетов на счете 68

«Расчеты по налогам и сборам». Поэтому счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» используется для отражения расчетов по НДС и акцизам. В настоящее же время некоторые авторы, разграничивая в своих работах понятия налоги и таможенные пошлины, предлагают начисление последних отражать по кредиту счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» [4, с. 63]. Кроме того, признание налоговой природы таможенных пошлин позволит предоставлять организациям отсрочку или рассрочку в их уплате.

По формальному признаку таможенная пошлина является разновидностью платежа, взимаемого таможенными органами при перемещении товаров через государственную границу. Однако правовая сущность данного платежа до настоящего времени остается окончательно не уточненной.

И.И. Янжул утверждал: «Нельзя указать государства, дохода до самой глубокой древности, в котором бы не существовало таких или иных форм таможенных сборов», назвал таможенную пошлину «первым, самым старым косвенным налогом» [2, с. 406]. Он понимал под косвенными налогами те, которые уплачиваются лицами, не несущими на себе налога «по предположению финансового закона», а переносящие его на других лиц, «являющихся этим косвенным путем действительными плательщиками налога» [2, с. 266]. В связи с этим ученый дал следующее определение таможенной пошлины – это «налог, падающий на известный предмет потребления при передвижении его, при провозе из-за границы» [2, с. 266]. И.И. Янжул иллюстрировал приведенное определение следующим примером: «Положим, что из Англии в Россию привезен товар и с него взята таможенная пошлина; это будет налог – прямой или косвенный? Все зависит от того, привез ли купец товар для собственного потребления или для продажи; в первом случае налог будет прямым; во втором – косвенным, ибо купец, конечно, переложит его на покупателя» [2, с. 266].

Мы согласны с мнением Е.Ю. Грачевой, Н.А. Куфаковой, С.Г. Пепеляева, которые считают: «Таможенная пошлина носит характер косвенного налога» [3, с. 44]. Т.Н. Трошкина данное определение дополняет: «Таможенная пошлина представляет по своей сути разновидность косвенного налога, которым облагается товар при его перемещении через таможенную границу» [4, с. 5].

А.Н. Козырин [5, с. 6], говоря об основном инструменте тарифного регулирования – таможенной пошлине, отмечает, что вопреки собственному названию, она имеет

не пошлинную, а налоговую природу и представляет собой разновидность косвенного налога, которым облагается трансграничный оборот (ввоз, вывоз, в редких случаях – транзит) товаров.

Таможенная пошлина отвечает основным налоговым характеристикам: уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением; таможенная пошлина не представляет собой плату за предоставленные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения; поступления от таможенных пошлин не могут предназначаться для покрытия конкретных государственных расходов (принцип запрета специализации налога).

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.

Однако, по мнению Н.И. Хомичевой [6, с. 171], при выяснении правовой природы таможенной пошлины нужно исходить из ее специфики, состоящей в соединении признаков, как налога, так и сбора. Во-первых, согласно российскому законодательству, таможенная пошлина – обязательный взнос в федеральный бюджет, не нарушающий при этом конституционное право на свободу предпринимательской деятельности. Во-

вторых, таможенная пошлина опосредована процессом перемещения грузов через таможенную границу РФ и является средством достижения этой цели. В-третьих, таможенная пошлина носит возмездный характер, т.е. фактически она является платой за предоставление таможенными органами возможности перемещать грузы через таможенную границу. В-четвертых, таможенная пошлина в отличие от налога не обладает признаком регулярности, так как обязанность ее уплаты возникает лишь при необходимости для субъекта вступить в таможенное правоотношение. При этом у субъекта предпринимательской деятельности имеется выбор: везти товар из-за рубежа или закупить аналогичный товар на территории страны. В-пятых, право уплаты таможенной пошлины может быть делегировано иным заинтересованным лицам (например, таможенному брокеру). В-шестых, уплата таможенной пошлины обеспечивается принудительной силой государства.

Опираясь на указанные определения, приведем доказательства налоговой, а не пошлинной природы изучаемого вида платежей (табл.).

Этого же мнения придерживается В.М. Малиновская: «В соответствии с признаками налога и сбора, указанными в ст. 8 Налогового Кодекса РФ, таможенную пошлину следует отнести к налоговым платежам. Налоговая пошлина является одним из видов косвенных налогов наряду с налогом на добавленную стоимость и акцизом» [7, с. 433].

Таблица 1

Обоснование налоговой природы таможенной пошлины

№ п/п	Признаки налога	Обоснование налоговой природы таможенной пошлины
1	Обязательность	В установленных законом случаях пошлина взимается непременно, причем конкретный ее плательщик не может быть ни при каких обстоятельствах освобожден от ее уплаты. Уплата таможенной пошлины обеспечивается государственно-властным принуждением. Субъекты таможенно-тарифных правоотношений не вправе договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других аспектов налогообложения. Ст. 333 Таможенного кодекса РФ допускает предоставление отсрочки или рассрочки уплаты таможенных платежей, но спустя установленное время пошлина должна быть уплачена. Тарифные льготы, предусмотренные законодательными актами, не могут носить индивидуального характера
2	Индивидуальная безвозмездность	При уплате таможенной пошлины плательщик не вправе рассчитывать на исполнение таможенными органами или государством каких-либо встречных обязательств перед ним
3	Персональность	Плательщики – юридические и физические лица при наличии у них самостоятельного источника дохода
4	Универсальность	Таможенная пошлина изымается в бюджет, при этом законодательно не определены направления дальнейшего использования изъятых сумм. Поступления от таможенных платежей не могут предназначаться для финансирования конкретных государственных расходов (принцип запретности специализации налога)

На налоговую природу пошлин также обратил внимание Н.В. Миляков, который и поставил вопрос о необходимости нормализации процесса налогообложения и исключения произвольного толкования норм законодательства [8, с. 34]. Он выделил основные элементы налогообложения, которые требуют разработки и прописания в налоговом законодательстве.

Определение элементов налогообложения очевидно, поскольку налог считается неустановленным и, следовательно, не обязательным к уплате при отсутствии в законе хотя бы одного из основных его элементов.

Предполагаем необходимым корректирование правовой основы, устанавливающей тарифное регулирование, вследствие внутренней противоречивости и негармонизированности отраслей права, характеризующие современный этап развития налогового и таможенного законодательства, несогласованность которых проявляется, прежде всего, в описаниях сущности, порядка исчисления и уплаты таможенной пошлины. Сформулированное описание элементов может составлять основу отдельной главы НК РФ, введение которой, по нашему мнению, будет являться попыткой устранения противоречий таможенного и налогового отраслей права.

Заключение

Таким образом, в силу своей налоговой природы таможенная пошлина обладает всеми основными признаками и чертами налога, в том числе безвозмездностью его уплаты, под которой понимаются односторонний характер налогового обязательства, безэквивалентность и безвозвратность налога. В связи с отнесением таможенных пошлин к налогам считаем возможным откорректировать определение ввозной таможенной пошлины – это разновидность

косвенного налога, уплачиваемого в федеральный бюджет посредством обязательно взимания его таможенными органами и учреждениями, которым облагается трансграничный оборот товаров, осуществляемый как юридическими, так и физическими лицами, и который регулирует поступление импортных товаров на внутренний рынок страны с целью нивелирования уровней мировых и внутренних цен.

Библиографический список

1. Бархатов А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учебное пособие. – 4 изд., испр. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2007. – 304 с.
2. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
3. Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляев С.Г. Финансовое право России: учебник для вузов. – М.: ТЕИС, 1995. – 232 с.
4. Трошкина Т.Н. Таможенно-тарифные инструменты государственного регулирования внешнеторговой деятельности // Реформы и право. – 2008. – № 4. – С. 5-16.
5. Козырин А.Н. Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование). – М.: Изд-во МГИМО, 1994. – 404 с.
6. Таможенное право России: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юрист, 2005. – 427 с.
7. Малиновская В.М. Таможенное право России: учебник по публичному и частому праву в 2 томах. Т. 1: Публичное право / под ред. проф. Г.П. Толстопятенко. – М.: Статут, 2008. – 655 с.
8. Миляков Н.В. Таможенная пошлина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 256 с.



УДК 338.08

**В.Н. Чижов,
В.В. Чегодаев,
М.В. Мерш**

ОБОСНОВАНИЕ ПОТРЕБНОСТИ В РЕАЛИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СОПРОВОЖДЕНИЯ СПЕЦИАЛИСТОВ КАДРОВЫХ СЛУЖБ АПК

Ключевые слова: кадровые службы, менеджер по кадрам, референт, системное сопровождение, эффективность, профессионализм, курсы повышения квалификации, семинары, база данных.

В агропромышленном комплексе России сложился устойчивый дефицит квалифицированных кадров. Действия, предпринимаемые Правительством (Президентская программа подготовки управленческих кадров;