

ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ

© 2009 г. А. И. Ашмарин¹

В последнее десятилетие учеными неоднократно рассматривались вопросы, связанные с финансовым контролем. Им непосредственно были посвящены докторские и кандидатские диссертации². Нередко ученые обращались к вопросам финансового контроля в связи с углубленным анализом ответственности за нарушение финансового законодательства³. Исследуемые вопросы не перестают быть актуальными даже несмотря на то, что при постоянном изменении текущего законодательства, регулирующего отдельные стороны и элементы из области финансово-контрольной деятельности, до сих пор не принят общий систематизирующий закон о финансовом контроле (что предлагалось, в частности, в указанных диссертациях), в котором на уровне общей концепции предусматривалось бы разграничение функций и полномочий в сфере контрольной деятельности между различными структурами государственной власти. Одновременно следует обратить внимание на то, что вопросы, связанные с финансово-правовыми аспектами таможенного контроля, который можно охарактеризовать как направление финансового контроля, не были подвергнуты комплексному исследованию.

Очевидно, что финансовый контроль (будучи одной из многочисленных разновидностей контрольной деятельности в широком смысле) связан непосредственно с финансовой деятельностью как публичного, так и частного субъектов в сфере управления экономическими процессами.

Поскольку «финансовая деятельность государства представляет собой процесс собирания, распределения (перераспределения) и использования денежных фондов (финансовых ресурсов), обеспечивающих практическое выполнение функций и задач, стоящих перед государством»⁴, постольку и финансовый контроль осуществляется в процессе аккумуляции, перераспределения и использования фондов денежных средств, т.е. в процессе финансовой деятельности. Финансовая деятельность – разновидность (и более высокая ступень) экономической деятельности. Именно она возникает на той стадии развития общества, когда

появляется необходимость защиты публичного интереса властного субъекта в отношении совокупного денежного фонда страны (ее финансов). Финансовый контроль – основной инструмент защиты публичного интереса властного субъекта в сфере финансово-экономической деятельности.

Финансовая деятельность осуществляется как на макро-⁵, так и на микроуровнях, поэтому представляется возможным следующее сопоставление.

На макроуровне финансовый контроль (государственный и муниципальный) осуществляется с целью реализации мер государственного (муниципального) управления и непосредственной защиты публичного интереса властного субъекта в сфере финансовой (бюджетной, налоговой) деятельности.

На микроуровне финансовый контроль осуществляется как с той же целью (в случае наличия нормативной урегулированности публичным субъектом его процедур – аудиторская деятельность, бухгалтерский, налоговый, бюджетный учет), так и с целью реализации мер оперативного управления и защиты частного интереса субъекта экономической деятельности (внеплановая инвентаризация в случае, не предусмотренном действующим законодательством).

Финансовый контроль – одна из функций финансовой деятельности. Отношения в этой области регулируются нормами финансового права. *Общественные отношения по аккумулярованию, перераспределению и использованию фондов денежных средств являются предметом финансового права*⁶. В науке финансового права до сих пор не окончательно разработан вопрос о распределении финансово-правовых норм и их институтов в отраслевые институты и подотрасли, а также об их соотношении с Общей и Особенной частями финансового права, притом что таких норм множество.

Вместе с тем традиционно в Общую часть финансового права входят нормы, регулирующие общие принципы, правовые формы, методы финансовой деятельности, систему органов государства, осуществляющих финансовую деятельность, их правовое положение, а

¹ Инспектор отдела административных расследований Московской восточной таможни, аспирант Российской таможенной академии.

² См.: Шохин С.О. Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации (Проблемы и перспективы). Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. М., 1999; Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. М., 2000; Батыров С.Е. Финансово-правовая ответственность. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

³ См.: Батыров С.Е. Указ. соч.

⁴ Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 1996. С. 11.

⁵ Необходимо подчеркнуть, что финансовая деятельность государства – это особый вид государственной деятельности, поскольку ею занимаются органы государства трех ветвей государственной власти – законодательной, исполнительной и судебной в пределах своей компетенции.

⁶ См., например: Горбунова О.Н. Финансовое право в системе российского права // Гос. и право. 1995. № 2. С. 19; Веремеенко И.И. Еще раз о предмете финансового права // Финансовый механизм и его правовое регулирование. Саратов, 2003; Соколова Э.Д. Современные проблемы науки финансового права // Актуальные проблемы финансового права. Саратов, 2003; Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952.

также правовое положение всех субъектов финансовых правоотношений. Сюда же относятся вопросы регулирования *финансового контроля в государстве*, принципы, лежащие в основе зарубежных институтов финансового права⁷.

К Особенной части финансового права, как правило, относят бюджетное право; налоговое право; нормы, регулирующие формирование и исполнение бюджетов и внебюджетных фондов; нормы, регулирующие финансы государственных и муниципальных унитарных предприятий; нормы, регулирующие отношения по государственному долгу, сметно-бюджетному финансированию, государственному внебюджетному финансированию, бюджетным кредитам, государственному страхованию, денежному обращению, *государственному и муниципальному финансовому контролю*⁸.

Нетрудно заметить, что правовое регулирование финансового контроля соотносится как с Общей, так и с Особенной частями финансового права. Безусловно, это не случайно. Объяснение указанному обстоятельству было дано проф. Е.Ю. Грачевой, по мнению которой, совокупность финансово-правовых норм, регулирующих проведение финансового контроля в процессе осуществления финансовой деятельности, образует подотрасль финансового права, имеющую сложную структуру и включающую финансово-правовые нормы, которые входят в Общую и Особенную части финансового права⁹. Наличие сложной структуры, с ее точки зрения, характеризует особенность данной подотрасли. Так, к Общей части следует отнести нормы, регулирующие организацию и порядок проведения, общие цели, задачи и принципы осуществления финансового контроля, характеристику его форм и методов, т.е. общие положения о финансовом контроле. Финансово-правовые нормы, регламентирующие проведение финансового контроля в различных сферах финансовой деятельности, включаются в соответствующие институты финансового права (бюджетный, налоговый, валютный, банковский контроль и т.д.)¹⁰. Очевидно, что указанные институты, содержащие совокупность норм, регулирующих отношения по различным *направлениям финансового контроля*, входят в такие финансово-правовые образования, как бюджетное право (подотрасль), налоговое право (подотрасль) и т.д.

Думается, есть все основания полагать, что любое финансово-правовое образование, входящее структурно в Особенную часть финансового права, не может не содержать нормы, регулирующие организацию и методологию контроля в соответствующей сфере.

Проведем следующую аналогию. Поскольку финансовый контроль, будучи родовым понятием (общим понятием является контроль в широком смысле), связан с финансовой деятельностью, которая урегулирована нормами финансового права, то представляется справедливым утверждение, что его основные на-

правления (будучи видовыми понятиями) могут быть представлены следующим образом:

бюджетный контроль связан с бюджетной деятельностью и урегулирован нормами бюджетного права (подотрасль финансового права);

налоговый контроль связан с налоговой деятельностью и урегулирован нормами налогового права (подотрасль финансового права);

банковский контроль (надзор) связан с банковской деятельностью и урегулирован нормами такого института финансового права, как банковское дело;

валютный контроль связан с валютной деятельностью и урегулирован нормами такого института финансового права, как валютное регулирование;

другие направления.

Поскольку до сих пор в науке финансового права не сложилась окончательная концепция относительно круга общественных отношений, формирующих предмет финансового права, не является возможным представить и закрытый перечень по рассмотренным направлениям.

Справедливым будет указать, что дифференциация по родовому признаку направлений финансового контроля (в соответствии с финансово-правовым образованием, содержащим совокупность норм, регулирующих однородную и относительно обособленную от других финансово-правовых образований группу отношений) возможна с учетом наличия органа (группы органов) специальной компетенции или иных специализированных субъектов – Центрального Банка РФ (далее – Банк России), в чьи полномочия входит осуществление контрольных мероприятий в той или иной сфере финансовой деятельности. В настоящее время такими субъектами (помимо Федерального Собрания и Правительства РФ, осуществляющих финансовый контроль в виде общегосударственного в любой сфере финансовой деятельности) выступают:

в бюджетной деятельности – бюджетный контроль (вневедомственный), который осуществляется Федеральным казначейством РФ, Федеральной службой финансово-бюджетного надзора РФ;

в налоговой деятельности – налоговый контроль в виде вневедомственного, который реализуется Федеральной налоговой службой РФ;

в банковской деятельности – банковский надзор, который проводится Банком России (вневедомственный);

в валютной деятельности – Банк России, Федеральная таможенная служба РФ, являющаяся агентом валютного контроля в соответствии с Положением о “Федеральной таможенной службе” от 26 июля 2006 г.¹¹, другие органы и агенты валютного контроля (вневедомственный).

Вместе с тем, анализируя направления финансового контроля, можно сделать вывод о том, что не всегда ситуация с дальнейшей его дифференциацией по признаку контролирующего субъекта очевидна. Так, например, в области денежного обращения и расчетов (институты финансового права) финансовый контроль (надзор) осуществляется Банком России (как и в банковском праве).

⁷ См.: Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П. Финансовое право. М., 2003. С. 29.

⁸ См.: там же. С. 29–30.

⁹ См.: Грачева Е.Ю. Указ. соч. С. 10.

¹⁰ См.: там же. С. 27.

¹¹ См.: Собрание законодательства РФ. 2006. № 32. Ст. 3569.

Какое же место в настоящее время занимает таможенный контроль в системе финансового контроля?

Основываясь на положении о том, что отдельные направления финансового контроля, будучи урегулированы нормами отраслевых образований финансового права, осуществляются в процессе финансовой деятельности, можно предположить, что таможенный контроль, будучи урегулирован (в целом) нормами таможенного права, реализуемый Федеральной таможенной службой и осуществляемый в ходе таможенной деятельности, имеет место и в деятельности финансовой, а следовательно, регулируется нормами отраслевого образования (института) финансового права.

Для обоснования этого положения рассмотрим кратко вопрос о предмете таможенного права. Таможенное право – новая отрасль российского права. В этой связи до сих пор нет единой точки зрения относительно ее характера. Так, некоторые ученые, например Б.Н. Габричидзе и А.Ф. Ноздрачев, полагают, что это самостоятельная отрасль российского права¹². Л.Н. Марков и К.К. Сандровский придерживаются точки зрения о том, что таможенное право – подотрасль административного права¹³. Д.Н. Бахрах утверждает, что таможенное право – институт административного права¹⁴. Однако нам представляется справедливым утверждение о том, что таможенное право является самостоятельной, но комплексной отраслью российского права¹⁵. Это подтверждается следующими аргументами.

1. Предметом регулирования таможенного права (в широком смысле) следует считать общественные отношения в сфере таможенного дела. Круг этих отношений очень широк, и они носят комплексный характер¹⁶. В общем виде структура общественных отношений в сфере таможенного дела определена Таможенным кодексом РФ (далее – ТК РФ)¹⁷.

Таким образом, представляется справедливым утверждение о том, что предметом таможенного права (соответствующими общественными отношениями) определены границы таможенной деятельности как деятельности, связанной с:

организацией таможенного дела в РФ;

организацией управления системой таможенных органов и обеспечением их деятельности;

проведением таможенного оформления перемещаемых через таможенную границу РФ товаров;

применением таможенных режимов как разновидности таможенных процедур;

перемещением через таможенную границу РФ транспортных средств, товаров физическими лицами и с применением иных специальных процедур;

проведением таможенного контроля;

таможенно-тарифным регулированием и взиманием таможенных платежей;

ведением таможенной статистики и Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности;

а также с другими видами.

Можно сделать вывод, что в предмет таможенного права входят общественные отношения, связанные с проведением таможенного контроля.

2. Таможенное право характеризуется сложной методологией. В нем применяются все имеющиеся в системе права способы правового воздействия на субъекты таможенных правоотношений. Речь идет прежде всего о двух методах – административно-правовом и гражданско-правовом в их различных формах выражения¹⁸.

В результате ученые в области таможенного права приходят к следующему справедливому выводу. Основываясь на положении о том, что таможенное право является комплексной отраслью российского права, выскажем утверждение, что оно реципирует нормы и институты других отраслей¹⁹. Действительно, таможенное право является комплексной отраслью права, поскольку включает в себя положения многих правовых отраслей: конституционного, административного, гражданского, трудового, финансового, уголовного, международного права.

Следовательно, предметы таможенного и финансового права пересекаются, поскольку содержат нормы (институты), регулирующие одни и те же отношения (круги Эйлера).

Попробуем определить: какие же институты таможенного и финансового права можно считать общими с точки зрения общественных отношений, урегулированных нормами этих отраслей российского права?

В частности, таможенное право соприкасается с финансовым правом в части контроля за соблюдением валютного законодательства и с налоговым правом (подотрасль финансового права) – в части, затрагивающей пополнение федерального бюджета за счет налогов и сборов, взимаемых таможенными органами²⁰. Добавим, что таможенное право соприкасается с финансовым правом в связи с пополнением доходов бюджетной системы за счет не только налоговых, но и неналоговых доходов, к которым относятся таможенные платежи (пошлины и сборы). С валютным же регулированием (институт финансового права) таможенное право, на наш взгляд, в настоящее время взаимодействует опосредованно.

Итак, отношения, являющиеся одновременно предметом таможенного и финансового права, прежде всего связаны с таможенным и финансовым контролем. О.Ю. Бакаева считает таможенный контроль “одним

¹² См.: Российское таможенное право. Учебник для вузов / Отв. ред. Б.Н. Габричидзе. М., 2000; Таможенное право. Учебник / Отв. ред. А.Ф. Ноздрачев. М., 2007; см. также: Халипов С.В. Таможенное право. Учебник. М., 2007. С. 52.

¹³ См.: Сандровский К.К. Таможенное право. Учебное пособие. Киев, 1974; Марков Л.Н. Таможенное право СССР. Иркутск, 1973.

¹⁴ См.: Бекяшев К.А., Моисеев Е.Г. Таможенное право. Учебное пособие. М., 2003.

¹⁵ См.: там же. С. 5–6; Бакаева О.Ю., Матвиенко Г.В. Таможенное право России. Учебник. М., 2007.

¹⁶ См.: Тимошенко И.В. Таможенное право России. Учебник для вузов. Ростов-н/Д., 2008. С. 50.

¹⁷ См.: Собрание законодательства РФ. 2003. № 22. Ст. 2066.

¹⁸ См.: Бекяшев К.А., Моисеев Е.Г. Указ. соч. С. 7.

¹⁹ См.: Тимошенко И.В. Указ. соч. С. 50; Бекяшев К.А., Моисеев Е.Г. Указ. соч. С. 5.

²⁰ См.: Тимошенко И.В. Указ. соч. С. 87.

из основных институтов таможенного права как комплексной отрасли законодательства Российской Федерации»²¹.

В соответствии с п. 19 п. 1 ст. 11 ТК РФ таможенный контроль – это совокупность мер, осуществляемых таможенными органами в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства Российской Федерации. Следует сразу обратить внимание на то, что разд. IV Кодекса не содержит непосредственного указания на контроль за аккумулярованием, распределением и использованием фондов денежных средств.

Вместе с тем, продолжая мысль о пересечении предметов финансового и таможенного права, следует предположить, что и таможенный контроль пересекается с финансовым контролем в тех же направлениях:

во-первых, с валютным контролем;

во-вторых, с налоговым контролем;

в-третьих, с контролем за уплатой неналоговых платежей (таможенных пошлин и сборов) в бюджет.

Рассмотрим эти направления последовательно.

Таможенный и валютный контроль. Применение мер таможенно-тарифного регулирования касается прежде всего товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации. Порядок же обращения иностранной валюты²², которая является товаром, регулируется институтом финансового права – валютным регулированием (проф. Н.М. Артемов обстоятельно обосновал положение о наличии этого финансово-правового образования)²³. Данные отношения регулируются Федеральным законом “О валютном регулировании и валютном контроле” от 10 декабря 2003 г.²⁴

Следует обратить внимание на то, что прежде действующее законодательство непосредственно указывало на наличие так называемого таможенно-банковского валютного контроля, однако с принятием новых нормативных актов ситуация изменилась. Дело в том, что механизм таможенно-банковского валютного контроля всегда был построен на основе такого документа, как паспорт сделки, который, будучи оформлен для резидента уполномоченным банком, сопровождал процедуру таможенного оформления товаров при экспорте и при импорте. При этом прежнее законодательство предусматривало, что процедура обмена информацией между таможенными органами и банковскими структурами регулируется совместными инструкциями Банка России и Государственного таможенного комитета РФ. Так, порядок контроля за *поступлением экспортной выручки* регулировался сов-

местной Инструкцией “О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров” от 13 октября 1999 г. Порядок валютного контроля за *обоснованностью платежей за импортируемые товары* закреплён в совместной Инструкции “О порядке осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров” от 4 октября 2000 г. В настоящее время эта процедура регулируется только нормами Банка России. Согласно ст. 20 Федерального закона “О валютном регулировании и валютном контроле” Банк России в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям может устанавливать единые правила оформления резидентами в уполномоченных банках паспорта сделки при осуществлении валютных операций между резидентами и нерезидентами. Паспорт сделки должен содержать сведения, необходимые в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами. Указанные сведения отражаются в паспорте сделки на основании подтверждающих документов, имеющихся у резидентов.

Вместе с тем обратим внимание на то, что валютное регулирование как институт финансового права содержит совокупности норм: во-первых, устанавливающих валютные ограничения²⁵; во-вторых, регулирующих контроль за их соблюдением субъектами экономической (в том числе внешнеэкономической) деятельности²⁶.

Наиболее существенные валютные ограничения предусмотрены гл. 2 и 3 действующего Закона. Так, в ст. 9 установлено, что валютные операции между резидентами запрещены, за исключением прямо установленных в Законе, например операций, связанных с расчетами в магазинах беспощинной торговли, а также с расчетами при реализации товаров и оказании услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках; операций, связанных с осуществлением обязательных платежей (налогов, сборов и других платежей) в федеральный бюджет, бюджет субъекта Федерации, местный бюджет в иностранной валюте в соответствии с законодательством Российской Федерации; некоторых других. В ст. 19 содержится *требование о репатриации резидентами иностранной валюты и валюты Российской Федерации при осуществлении ими внешнеторговой деятельности*. Соблюдение этого основного требования (распространенного в большинстве зарубежных стран) не представляется возможным без мероприятий таможенного контроля.

Выполнение именно этого требования предусматривает наличие такого специального документа, как паспорт сделки, который, на наш взгляд, фактически является инструментом как валютного, так и таможенного контроля, хотя его оформление регулируется

²¹ Бакаева О.Ю., Матвиенко Г.В. Указ. соч. С. 219.

²² Закон о валютном регулировании (п. 3 ст. 1) относит к иностранной валюте: а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении, являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств, а также изъятые или изымаемые из обращения, но подлежащие обмену денежными знаками; б) средства на счетах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных единицах или расчетных единицах.

²³ См.: Артемов Н.М. Валютное регулирование в Российской Федерации. Автореф. дисс. ... доктора юрид. наук. М., 2002.

²⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

²⁵ Валютные ограничения представляют собой различного рода законодательные или административные ограничения прав резидентов и нерезидентов (в форме запрещения или лимитирования) при осуществлении ими валютных операций на территории государства и (или) за рубежом.

²⁶ Валютный контроль можно охарактеризовать как деятельность государства в лице органов и агентов валютного контроля, направленную на обеспечение соблюдения валютного законодательства при осуществлении конкретных валютных операций.

только инструкциями Банка России. Рассмотрим этот вопрос более подробно.

Система таможенно-банковского валютного контроля всегда включала в себя валютный контроль за экспортом товаров и валютный контроль за импортными операциями.

В настоящее время порядок контроля за поступлением экспортной выручки и валютного контроля за обоснованностью платежей за импортируемые товары регулируется Инструкцией Банка России “О порядке предоставления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок” от 15 июня 2004 г.²⁷ и Положением Банка России “О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешне-торговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций” от 1 июня 2004 г.²⁸ Ознакомление с содержанием (например, приложение № 4 к Инструкции и приложения № 1 и № 3 к Положению) указывает на то, что механизм таможенно-банковского контроля сохранился, поскольку подтверждающими документами, на основании которых формируется информация о состоянии расчетов между резидентом и нерезидентом при осуществлении резидентом внешнеэкономических экспортных операций, остается таможенная декларация, что указывает на непосредственное участие таможенных органов в процедуре взаимного контроля. На это же указывают и предписания ст. 23 “Права и обязанности органов и агентов валютного контроля” Федерального закона “О валютном регулировании и валютном контроле”.

Таким образом, несмотря на то что порядок оформления паспорта сделки регулируется в настоящее время нормативными актами только Банка России (является органом валютного контроля)²⁹, сама суть таможенно-банковского валютного контроля, с нашей точки зрения, осталась прежней, поскольку без информации, получаемой от таможенных органов, осуществление контрольных мероприятий не представляется возможным. Не случайно Федеральная таможенная служба РФ в соответствии с Положением о ней является агентом валютного контроля

Общий вывод, который можно сделать о взаимодействии валютного и таможенного контроля, на наш взгляд, следующий. Хотя буквальное толкование норм не позволяет прийти к заключению о наличии в настоящее время такого направления, как таможенно-банковский валютный контроль, однако в действительности (логическое толкование норм) его механизм продолжает работать.

²⁷ См.: Вестник Банка России. 2004. № 36.

²⁸ См.: Вестник Банка России. 2004. № 35.

²⁹ В соответствии со ст. 22 Федерального закона “О валютном регулировании и валютном контроле” Банк России является органом валютного контроля, а таможенные органы – агентом валютного контроля. Органы валютного контроля отличаются от агентов тем, что в их полномочия входит издание подзаконных нормативных актов.

Таможенный и налоговый контроль. В соответствии с ч. 1 ст. 3 ТК РФ при регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство РФ применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Толкование этой нормы ТК РФ ставит вопрос о том, что понимает законодатель под таможенными платежами. Согласно ст. 318 ТК РФ (Ч. 1) к таможенным платежам относятся ввозная и вывозная таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, и таможенные сборы.

Поскольку таможенные пошлины с 2006 г. были выведены законодателем за пределы налоговых платежей, а таможенные сборы всегда считались неналоговыми платежами – ст. 51 Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ)³⁰, законодательством о налогах и сборах³¹ регулируются соответственно НДС и акцизы.

В соответствии со ст. 34 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)³² таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством РФ, НК РФ, федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Права и обязанности налоговых органов, а также приравненных к ним в указанном случае таможенных органов перечислены в ст. 31 и 32 НК РФ.

Так, положения п. 1 ст. 31 “Права налоговых органов” НК РФ практически все так или иначе соотносятся с налоговым контролем (предварительный, текущий и последующий), который в случае, если речь идет о пограничных НДС и акцизах, должен осуществляться таможенными органами и соответственно является одновременно и таможенным контролем.

Обязанности налоговых органов, установленные в ст. 32 НК РФ, в целом корреспондируются с правами и в п. п. 2–3, 11 п. 1 также касаются тех или иных контрольных мероприятий³³.

Вместе с тем в соответствии со ст. 366 ТК РФ при проведении таможенного контроля допускаются следующие таможенные действия (формы таможенного контроля): 1) проверка документов и сведений; 2) устный опрос; 3) получение пояснений; 4) таможенное наблюдение; 5) таможенный осмотр товаров и транспортных средств; 6) таможенный досмотр товаров и транспортных средств; 7) личный досмотр; 8) проверка маркировки товаров специальными марками, наличия на них идентификационных знаков; 9) осмотр по

³⁰ См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

³¹ В соответствии со ст. 1 НК РФ (Ч. 1) законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

³² См.: Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

³³ Следует обратить внимание на то, что с 1 января 2004 г. утратила силу ст. 87.1, которая предусматривала возможность непосредственного проведения налоговых проверок таможенными органами.

мещений и территорий для целей таможенного контроля; 10) таможенная ревизия. Все перечисленные в статье контрольные мероприятия могут осуществляться с целью определения налогооблагаемой базы НДС и акцизов по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации.

Таможенный контроль и контроль за уплатой неналоговых платежей. К неналоговым таможенным платежам относятся соответственно таможенные пошлины и сборы.

По смыслу ст. 20 “Классификация доходов бюджета” (п. 4), 23.1 “Классификация операций сектора государственного управления” (п. 2), 41 “Виды доходов бюджета” БК РФ указанные доходы относятся к прочим неналоговым доходам, что не вносит полной ясности. Однако в ст. 51 БК РФ “Неналоговые доходы федерального бюджета” (п. 1) четко указано, что таможенные пошлины и таможенные сборы по нормативу 100% формируют неналоговые доходы федерального бюджета.

В обновленном с 2008 г. БК РФ отсутствует подробная информация о том, в чью непосредственную компетенцию входит осуществление бюджетного контроля за поступлением указанных средств в федеральный бюджет. Так, в соответствии со ст. 269 “Финансовый контроль, осуществляемый главными распорядителями бюджетных средств, главными администраторами доходов бюджета и главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета” (п. 2) установлено, что главные администраторы доходов бюджета осуществляют финансовый контроль за подведомственными администраторами доходов бюджета по осуществлению ими функций администратора доходов. В соответствии со ст. 6 БК РФ администратор доходов бюджета – орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный Банк РФ, бюджетное учреждение, осуществляющее в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, если иное не установлено БК РФ. Определение, приведенное в данной статье, указывает на то, что таможенные органы являются администраторами доходов бюджета в отношении таможенных платежей и, следовательно, осуществляют финансовый контроль.

Таким образом, будучи администраторами доходов бюджета (в отношении как налоговых, так и неналоговых доходов), таможенные органы должны осуществлять финансовый контроль за правильностью исчисления, а также полнотой и своевременностью уплаты таможенных платежей. Кроме того, должны осуществлять начисление, учет, а также взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним.

Финансовый контроль за правильностью исчисления проводится следующим образом. В соответствии со ст. 323 ТК РФ таможенная стоимость товаров определяется декларантом, а предоставляемые им сведения, относящиеся к ее определению, должны основываться

на достоверной и документально подтвержденной информации. Контроль таможенной стоимости товаров осуществляется таможенными органами, которые на основании документов и сведений, представленных декларантом, а также на основании имеющейся в его распоряжении информации принимают решение о правильности определения заявленной декларантом таможенной стоимости товаров.

Исчисление платежа в соответствии со ст. 324 “Порядок исчисления таможенных пошлин, налогов” ТК РФ осуществляется декларантом по общему правилу самостоятельно, однако:

в соответствии с п. 1 статьи в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, в случае, когда на них не требуется подачи отдельной таможенной декларации, таможенные пошлины, налоги исчисляются и начисляются таможенными органами, осуществляющими таможенное оформление в местах международного почтового обмена³⁴;

в соответствии с п. 2 указанной статьи при выставлении требования об уплате таможенных платежей исчисление подлежащих уплате таможенных пошлин, налогов производится таможенным органом³⁵.

Финансовый контроль за полнотой и своевременностью уплаты таможенных платежей регламентируется, в частности, ст. 329 “Сроки уплаты таможенных платежей, налогов” (по общему правилу при ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия); ст. 331 “Порядок и формы уплаты таможенных платежей, пошлин” (по общему правилу таможенные пошлины, налоги уплачиваются в кассу или на счет таможенного органа, открытый для этих целей в соответствии с законодательством РФ); ст. 332 “Исполнение обязанности по уплате таможенных пошлин, налогов”; ст. 350 “Требование об уплате таможенных платежей” ТК РФ. В случаях, специально оговоренных в ТК РФ, уплата таможенных пошлин и сборов подлежит обеспечению (ст. 337–347), что в целом совпадает с аналогичным институтом налогового права (регулируется НК РФ).

Процедуры взыскания таможенных платежей регулируются ст. 348–354 гл. 32 “Взыскание таможенных платежей” ТК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 348 в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных пошлин, налогов в установленные сроки таможенные органы взыскивают таможенные пошлины, налоги принудительно в порядке, предусмотренном законодательством РФ. На основании п. 1 ст. 349 при неуплате таможенных по-

³⁴ См.: ст. 295 ТК РФ.

³⁵ Требование об уплате таможенных платежей представляет собой извещение таможенного органа в письменной форме о не уплаченной в установленный срок сумме таможенных платежей, а также об обязанности уплатить в установленный этим требованием срок неуплаченную сумму таможенных платежей, пеней и (или) проценты (см.: ст. 350 “Требование об уплате таможенных платежей” (п. 1) ТК РФ).

шлин, налогов в установленный срок (просрочке) уплачиваются пени. Согласно ст. 351 при неисполнении требования об уплате таможенных платежей в установленные сроки таможенный орган принимает решение о взыскании денежных средств со счетов плательщика в банке в беспорном порядке, а также за счет товаров, в отношении которых таможенные пошлины и налоги не уплачены, и иного имущества (ст. 352).

Возврат (зачет) излишне уплаченных (взысканных) таможенных и иных платежей регулируется гл. 33 ТК РФ.

В соответствии со ст. 355 ТК РФ излишне уплаченные или излишне взысканные суммы таможенных пошлин, налогов подлежат возврату таможенным органом по заявлению плательщика. При возврате излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных пошлин, налогов возврату также подлежат суммы пеней и процентов, уплаченные или взысканные с суммы возвращаемых таможенных пошлин, налогов.

Таким образом, после сопоставления норм, регулирующих отношения в сфере контроля за исчислением и уплатой таких видов таможенных платежей, как акцизы и НДС, таможенные пошлины и сборы, взимаемые при импорте товаров, можно сделать вывод о том,

что эти же отношения являются предметом финансового права, а именно: отношениями в области налогового и бюджетного права, которые регулируют процесс финансовой деятельности (аккумулирование доходов федерального бюджета). Следовательно, в отношении таможенных платежей таможенная деятельность и финансовая пересекаются, в частности, в отношении финансового и таможенного контроля за правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью уплаты этих платежей. Это указывает на то, что в системе финансового права можно и нужно выделить и обособить совокупность финансово-правовых норм, регулирующих таможенное дело в качестве института финансового права.

В этой связи, по нашему мнению, следует также указать на наличие в системе финансового контроля такого направления, как таможенный контроль, который тесно взаимодействует с валютным, налоговым и бюджетным направлениями финансового контроля.

Итак, общий вывод, на наш взгляд, заключается в том, что нормы, регулирующие отношения в сфере таможенного контроля, осуществляемого в процессе финансовой деятельности (аккумулирование доходов бюджетной системы), относятся к предмету как таможенного, так и финансового права.