

# Вопросы экономики и права

№ 8  
2009





## Научно-информационный журнал

### В НОМЕРЕ:

<b>Рязанова О.Е.</b> Новые тенденции в развитии института собственности в условиях финансовой экономики .....	5
<b>Рыбакова С.В.</b> Экономико-правовая характеристика понятия “деньги” .....	9
<b>Алимбекова (Покачлова) А.С.</b> Источники российского налогового права: понятие и основные признаки .....	14
<b>Лайченкова Н.Н.</b> Теоретико-правовые основы регулирования поощрений как вида налоговых стимулов .....	19
<b>Искоренова Д.К.</b> Становление и развитие института администрирования доходов бюджета .....	22
<b>Литвинова Ю.М.</b> К вопросу о последних изменениях Таможенного кодекса Российской Федерации .....	25
<b>Юркин Т.Ю.</b> Некоторые проблемы правового регулирования интеллектуальной собственности как объекта таможенного контроля .....	27
<b>Погодина Н.А.</b> Основные принципы проведения таможенного контроля .....	30
<b>Annotations to the Articles</b> .....	34

---

## НОВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ В РАЗВИТИИ ИНСТИТУТА СОБСТВЕННОСТИ В УСЛОВИЯХ ФИНАНСОВОЙ ЭКОНОМИКИ

© 2009 О.Е. Рязанова

кандидат экономических наук, доцент  
Российская открытая академия транспорта

Рассмотрены изменения в развитии института собственности, связанные с развитием рыночных отношений в конце XX - начале XXI в.

Развитие рыночных отношений в XX в. вместе с развитием индустриального общества существенно изменило структуру рынка. Если на этапе становления индустриального общества финансовые рынки составляли незначительную часть общего оборота, то уже в конце XX в. статистика показывала, что только 5% денежной массы мира обслуживают товарные рынки, а 95% - финансовые рынки<sup>1</sup>. И с началом XXI в. эта тенденция только усилилась.

Последняя четверть XX в. и начало XXI в. считаются временем становления новой экономики, которая проявляется как финансовая экономика с властным, монопольным контролем финансовых структур, управлением и рентой в качестве основной формы дохода. Она базируется на глобальном контроле над деньгами и их потоками (глобальный монетаризм); на глобальном кредите (особого рода кредите); на глобальном контроле над фиктивным капиталом (рынком ценных бумаг); на глобальной ренте (особого рода ренте).

В финансовой экономике царствует обезличенная собственность, т.е. собственность депersonифицированная, легко переходящая из рук в руки. В условиях финансовой экономики происходит отчуждение собственности от своего субъекта. Именно этот процесс обуславливает основные особенности финансового сектора - его обособленность и относительную независимость от реального производства, его способность воспринимать и перерабатывать в стоимостную форму факторы времени, ожидания, социально-политические характеристики хозяйства, а самое главное - связывать всех субъектов экономики в единый макроэкономический процесс, снимать ограничения в движении капитала и осуществлять рискованные инвестиции в условиях неопределенности.

Формирование обезличенной собственности - результат развития человеческой деятельности и общественного разделения труда. Но только

<sup>1</sup> Макаренко О.В. Деньги в условиях перехода от индустриального общества к информационному // Россия как цивилизация денег / Под ред. Ю.М. Осипова, М.М. Гузева, Е.С. Зотовой. М.; Волгоград, 2008. С. 415.

индустриализация и растущая специализация хозяйственной деятельности дали импульс к формированию обезличенной собственности - собственности мало эластичной по отношению к воздействию своего субъекта и одновременно весьма восприимчивой к внешней среде. Постиндустриальная экономика требовала значительной концентрации капитала, что возможно только посредством его обобществления. В результате степень самостоятельности и автономности принятия стратегических решений собственником уменьшалась, а влияние внешней среды в лице кредиторов, пайщиков и акционеров росло. Кроме того, развитие и усложнение технологий, увеличение масштабов производства обусловили разделение капитала-функции и капитала-собственности. Собственность в своем реальном функционировании все менее зависела от конкретного лица. Таким образом, формирование обезличенной собственности и тех форм, в которых она реализуется, определено естественным процессом развития человеческой деятельности.

Современный финансовый капитал - особая экономическая категория, на основе которой строятся все отношения собственности. В новой экономике он все больше выдвигается на ключевые позиции. Финансовый капитал контролирует и рынок ресурсов, и рынок товаров и услуг, и рынок технологий, и все остальные рынки и включает в себя:

- финансовую часть, представляющую и обслуживающую реальную экономику;
- виртуальную составляющую;
- спекулятивную часть.

Это противоречивое единство, в котором главную роль все больше играют виртуальная и спекулятивная части, оказывающие определяющее воздействие на формирование и развитие финансово-экономических процессов.

Спекулятивная, во многом виртуальная, часть финансового капитала становится преобладающей по масштабу и степени влияния на мировую экономику. Возникает ситуация разры-

ва, неадекватности реального сектора экономики рынку ценных бумаг (особенно деривативов), действительных противоречий между реальным и фиктивным капиталом. Многомиллиардные переливы, оттоки спекулятивного капитала с рынков одних стран и финансовых рынков других дестабилизируют экономическую обстановку государств, из которых происходит бегство капитала. Это становится толчком для страновых, региональных, мировых валютно-финансовых кризисов.

Мировая экономика приобретает сущность, черты и свойства финансовой экономики. На наших глазах происходит трансформация управленческого капитализма середины XX в. в глобальный финансовый капитализм, и приходится наблюдать победу спекулянта над менеджером, а финансиста - над производителем.

Деньги как всеобщий эквивалент - мера стоимости (ценности) и средство обращения (жизнедеятельности) всякого товарного производства - в неэкономике приобретают новые свойства и тем самым выстраивают отношения собственности. Они становятся мерой субъективной стоимости. Вот некоторые характеристики<sup>2</sup>:

- до 80% транзакций, обслуживаемых деньгами, связано с движением не товаров и услуг, а денежных агрегатов и суррогатов;

- процессы эмиссии (особенно кредитной) находятся в сильной зависимости от конъюнктуры финансового рынка (а он стал глобальным) и, следовательно, определяются фиктивным капиталом как конкретно-всеобщим феноменом;

- информационные технологии и электронные деньги создают технологическую форму для сращивания денег в узком смысле слова (агрегат M1) и фиктивного капитала в мировом масштабе, рождая виртуальный фиктивный капитал;

- функции меры стоимости, средства обращения и средства платежа выполняют преимущественно не деньги в узком смысле слова, а синтез денег как M1 и различного рода форм фиктивного капитала - виртуальные деньги;

- финансовый рынок, где обращаются виртуальные деньги, является мировым и лишь отчасти зависит от регулирования на национальном рынке;

- роль мировых денег выполняет сложно организованная система некоторых национальных валют и их агрегатов (евро).

Опираясь на данные факты, можно сделать вывод, что в целом в современных условиях функционирование денег качественно и количественно определяется глобальным виртуальным капиталом. Это новое качество финансового капитала, которое последний обретает в результате диалектического соединения как своих прежних качеств, описанных еще К. Марксом, Р. Гильфердингом и др., так и новых качеств, порожденных разворачиванием информационных технологий (качество виртуальности), корпоративно-сетевых рынков и процессов сращивания транснациональных финансовых корпораций, национальных государств и международных финансовых институтов. Этот капитал в отличие от "обычного" финансового капитала XIX в. уже включает процесс сращивания с производственным монополистическим капиталом; пройдя спираль "отрицания отрицания", он образовал особое пространство своей виртуальной жизни.

Виртуальная форма капитала оказывает значительное влияние на его содержание как объекта собственности. Во-первых, виртуальный капитал становится более мобильным во времени и пространстве, нежели капитал, имеющий любую другую форму. Виртуальное бытие капитала позволяет ему перемещаться в любые точки пространства с практически мгновенной скоростью и с минимальными транзакционными издержками: достаточно сравнить виртуальный капитал-деньги с капиталом в форме золота или фондов. Тем самым виртуальный капитал обретает такой носитель, такое материальное воплощение, которые сами по себе являются всемирными и вечными (информация устаревает лишь морально).

Во-вторых, виртуальный капитал-деньги связан с конкретным субъектом (физическим или частным лицом), с конкретным положением в социальном пространстве-времени лишь по форме собственности и может менять своего хозяина быстро и часто (что и происходит на финансовых рынках). Если добавить размытость современной системы прав собственности, то виртуальный капитал - это капитал, не только оторвавшийся от производства, но и не находящийся сколько-нибудь устойчиво в частной собственности каких-либо конкретных физических или юридических лиц. Последнее означает, что виртуаль-

<sup>2</sup> См.: Money and Nation State. The Financial Revolution, Government and the World Monetary System. L., 1998; Guttmann R. Cybercash: the Coming Era of Electronic Money. Palgrave, 2003; Tobin J. World Finance and Economic Stability: Selected Essays of James Tobin. Cheltenham, 2003.

ный капитал не является объектом сколько-нибудь устойчивого регулирования и контроля со стороны какого-либо лица.

В-третьих, противоречие между свойствами информации и свойствами капитала приводит к тому, что частная собственность на виртуальный капитал, его отчуждение и присвоение становятся феноменами, зависимыми, прежде всего, от формальных и тоже виртуальных правил. Всекие материально-производственные и личные связи собственников с физическими объектами (здания, земля, недвижимость и т.п., и даже бренд фирмы) постепенно исчезают и заменяются процессами, протекающими в компьютерных сетях.

Ключевое значение в системе неэкономике приобретает собственность на финансовую информацию. Собственник финансовой информации, превращающейся в виртуальный феномен, становится основным субъектом присвоения всех форм реальных доходов. Гипертрофированное доминирование финансово-спекулятивного сектора над реальным придает структуре новой экономики вид “перевернутой пирамиды”, что обуславливает ее неустойчивость и неопределенность, высокую степень изменчивости и рискованного характера операций.

Более того, виртуальный капитал в целом становится полностью зависимым от качества информационной сети.

Человечество может оказаться, если уже не оказалось, зависимым от хакеров, способных ввести вирус в финансовые компьютерные системы и тем самым вызвать мировой финансовый кризис<sup>3</sup>.

Более того, постепенно складывается такое положение, при котором субъект, контролирующей информационные сети мира, оказывается и властелином единого материального носителя всего виртуального капитала, материального но-

<sup>3</sup> XXI в. станет веком знаний массового поражения, а нанотехнологии могут стать оружием массового поражения. С одной стороны, нанотехнологии - это решение массы проблем: энергетических, медицинских, технических и др., но с другой стороны, на их основе можно будет создавать нанобактерии, способные уничтожить все живое. Но самое страшное, что они могут оказаться объектом собственности хакеров. Компьютеры к 2030 г. в миллионы раз превзойдут по мощности образцы 2000 г. Закон Мура об удвоении компьютерного интеллекта каждые полтора года пока работает. Но если дело дойдет до нанотехнологий, то все может и ускориться (Назаретян А. Человек в раю не выживает // Предсказания будущего - шокирующая правда от С. Лукьяненко, В. Леви, С. Капицы и др. / Д. Аксенов. М., 2006. С. 55-56).

сителя “всех денег мира”. Тем самым виртуальный характер капитала, обретение капиталом деньгами нового носителя означает и существенные изменения в социально-экономическом содержании капитала и объекта собственности. Существовая прежде всего виртуально (в компьютерных сетях), он, тем не менее, реально впитывает все высшие достижения цивилизации (от лучших специалистов до лучших офисов) и все более укрепляет свое господство, подчиняя себе материальное производство (сосредоточиваемое ныне все более во втором и третьем мирах), природу (поглощая опосредованным образом гигантский объем ресурсов) и человека (присваивая не только большую часть создаваемой во всем мире прибавочной стоимости, но и достижения человеческой культуры, творческий потенциал).

Суммируя вышесказанное, можно сделать вывод, что виртуальный капитал-деньги как объект собственности конца XX - XXI вв., в отличие от фиктивного капитала XIX в.:

- является глобальной виртуальной сетью, единой во всех своих звеньях, функционирующей в силу своей глобальности и единства стихийно и потому лишь частично подконтрольной национальным и наднациональным государственным структурам;

- приватизирован (будучи мировой суперсетью) ограниченным кругом частных лиц, но при этом им не подконтролен: виртуальным капиталом владеет виртуальный (неопределенный) противоречивый круг хозяев современного корпоративно-сетевых рынка;

- выполняет роль неоденег - универсального регулятора и всеобщего эквивалента (меры стоимости, средства осуществления трансакций, сокровища и т.п.) корпоративно-сетевых рынка; роль своего рода “сети сетей”, что делает всю систему цен (на товары, капиталы, услуги, рабочую силу и т.п.) трансакций, сбережений и т.п. зависимой от состояния этой суперсети;

- обладает в силу перечисленных выше свойств качеством виртуального самовозрастания, вероятной ценности, выражаемой в обычных деньгах - евро, долларах и т.п., ибо они тоже становятся виртуальными.

Деньги - это власть, система власти, машина, владеющая и управляющая экономическим пространством, экономическим временем! Это та самая субстанция, которая, существуя как бы параллельно хозяйству, пронизывает его и заставляет реализовываться в своих интересах.

Деньги - феномен кредитный, а кредит - это доверие, но доверие вынужденное, даже насильственное. Выпуск денег в обращение, как и любая денежная инвестиция, - это кредит, кредитные отношения и акции. В начале развития товарно-денежных отношений деньги выглядели лишь продуктом товарообмена.

В условиях неэкономии деньги стали выполнять не просто обслуживающую роль, а превращенную глобальную кредитную роль: не товары определяют деньги, а деньги определяют товары. Весь хозяйственный мир снабжается деньгами в кредит и обязан отчитаться за этот кредит натуральным продуктом.

Деньги освоили сегодня весь мир, введя в действие уже по-настоящему мировые деньги, или мировые валюты. Национально-государ-

ственные валюты и такие же денежные центры еще остались, но они играют подчиненную роль. Главенство захватила одна валюта - доллар, находящийся под контролем Федеральной резервной системы, а по сути - центрального общемирового денежного штаба, причем негосударственного, что очень важно. Деньги, таким образом, теперь и государство. Монополия американского доллара сразу стала сказываться на кредите: США берут у всего мира кредиты и всех же заставляют этот кредит оплачивать.

Деньги давно уже не обусловлены реальным хозяйством. Они сами по себе. Мир денег сейчас выступает как игровой мир, называемый фондовым, и через развитие финансового рынка осуществляются развитие экономики и фетишизация отношений собственности на нем.

*Поступила в редакцию 03.07.2009 г.*

# ЭКОНОМИКО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТИЯ “ДЕНЬГИ”

© 2009 С.В. Рыбакова

кандидат юридических наук, доцент

Саратовская государственная академия права

Рассматриваются экономические и правовые аспекты денег, обобщаются научные позиции и положения законодательства.

В современной экономической литературе имеется замечание, согласно которому теоретическим аспектам современных денег (вопросам их сущности и видам) уделяется незначительное внимание<sup>1</sup>. Определенная критика имеется и в юридической науке<sup>2</sup>. Как представляется, основные теории денег имеют зарубежное происхождение (в частности, теория Кейнса)<sup>3</sup>. Следуя выводу С.М. Петриковой, можно говорить о том, что и зарубежные теории денег, не имея единой концепции, различаются между собой ввиду того, что одни ученые видят деньги через призму их функций, другие через формы, третьи в зависимости от возникающих прав и обязанностей, четвертые - от эмитирующих организаций<sup>4</sup>.

Следует отметить ряд замечаний, которые имеются в юридической науке по вопросу взаимного учета достижений экономической и юридической наук при решении определенных экономических проблем, в том числе в аспекте института денег. Так, Т.Р. Орехова подчеркивает, что необходимо продолжать совместные исследования экономистов и юристов на основе единой методологии, используя единый категориальный аппарат, не допуская преобладания в решении вопросов законодательного обеспечения экономических преобразований ни чисто юридического,

ни чисто экономического подхода<sup>5</sup>. В то же время, М.В. Карасева делает критическое замечание, согласно которому юристы в своих научных исследованиях, посвященных деньгам, как правило, всегда опираются на выводы экономической науки, тогда как экономисты зачастую забывают о юридической природе денег<sup>6</sup>. В свою очередь, Е.Р. Денисов приходит к выводу о возможности раскрытия содержания понятия “деньги” только на стыке юридической и экономической наук<sup>7</sup>.

Л.В. Ходский определял деньги как “наиболее ходячий товар, сделавшийся в какой-нибудь стране всеобщим посредником при меновых отношениях и мерилom ценностей”<sup>8</sup>. Л. Эннекцерус разделял понятия денег в широком и узком значении, в первом случае относя к ним различные виды денег (отечественные монеты, банкноты эмиссионных банков, бумажные деньги других государств и т.п.), во втором случае усматривая в них государственные деньги, валюту как признанный через посредство правовой нормы носитель стоимости (другими словами, это те вещи, которые кредитор, которому следует стоимость какого-либо предмета, обязан принять в уплату)<sup>9</sup>. В свою очередь, Е.Р. Денисов рассматривает деньги как информацию о стоимости в различных формах, выполняющих специфические законодательно закрепленные функции<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> Наумова Л.П. К вопросу о сущности современных денег // Юб. сб. науч. тр., посвящ. 90-летию со дня рождения заслуж. деятеля науки РФ, д-ра экон. наук, проф. А.Н. Молчанова / Под ред. Г.Н. Белоглазовой, О.А. Молчановой. СПб., 2003. С. 133.

<sup>2</sup> Карасева М.В. Финансовое право и деньги: Монография. Воронеж, 2006. С. 19; Новоселова Л.А. Проценты по денежным обязательствам. 2-е изд., испр. и доп. М., 2003. С. 11.

<sup>3</sup> Кроливецкая В.Э. Деньги как фактор экономической модели Дж.М. Кейнса // Юбил. сб. науч. тр., посвящ. 90-летию со дня рождения заслуж. деятеля науки РФ, д-ра экон. наук, проф. А.Н. Молчанова / Под ред. Г.Н. Белоглазовой, О.А. Молчановой. СПб., 2003. С. 137-139.

<sup>4</sup> Петрикова С.М. Методологические подходы к определению количества денег в обращении: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2003. С. 7.

<sup>5</sup> Орехова Т.Р. Право и экономика: некоторые проблемы комплексных исследований // Проблемы теории права и государства, истории политико-правовой мысли: Сб. работ учеников, друзей, коллег проф. О.Э. Лейста. Алматы, 2005. С. 85.

<sup>6</sup> Карасева М.В. Указ. соч. С. 4.

<sup>7</sup> Денисов Е.Р. Финансово-правовые основы денежной системы Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 7.

<sup>8</sup> Ходский Л.В. Политическая экономия в связи с финансами. СПб., 1899. С. 138.

<sup>9</sup> Эннекцерус Л. Курс германского гражданского права. Введение и общая часть. Т. 1. Полут. 2. М., 1950. С. 21.

<sup>10</sup> Денисов Е.Р. Указ. соч. С. 7.

Различные аспекты правового регулирования института денег проистекают из их функций, которые деньги способны выполнять в тот или иной период времени. Поскольку в числе традиционных, как правило, называются такие функции денег, как мера стоимости, средство обращения, средство платежа, средство накопления и мировые деньги<sup>11</sup>, постольку наиболее универсальным предметом, выполняющим данные функции, первоначально оказались драгоценные металлы (золото, серебро, иногда платина). На этот счет Л.В. Ходский замечал, что “товар тем легче может приобрести значение денег, чем большие удобства представляет он для выполнения означенных функций. В этом отношении золото и серебро стоят на первом месте”<sup>12</sup>. Вместе с тем М.В. Карасева выделяет специальную группу выполняемых деньгами функций в сфере финансовых отношений (средство учета, средство платежа, средство накопления, мировые деньги)<sup>13</sup>. Деньги также являются материальной основой финансовых и кредитных отношений.

В определенный период времени было актуальным различие денег и денежных знаков, так как в промежуточных фазах движения денег (до стадии средства накопления) они являются знаками продаваемых и покупаемых товаров. При этом в каждый момент товарного процесса получатель должен был иметь возможность поменять их на предоставляемые ими деньги в натуре. В данной связи следует различать монеты-деньги (слитки определенной формы и определенного наименования, за установленный вес и пробу которых ручается государственная власть) и денежные знаки<sup>14</sup>.

Заместителями золотых денег являются кредитные деньги и бумажные деньги. В.А. Лебедев предлагал разделять бумажные деньги на деньги, изготовленные из бумаги, и бумажные деньги - представительницы металла, т.е. неразменные бумажные деньги, обеспеченные разменом на звонкую монету. Эти последние, считал ученый, не самостоятельные деньги, а просто квитанция на получение золота или серебра.

Как отмечается в научной литературе, в повседневном денежном обращении грань между кредитными и бумажными деньгами стирается, что не исключает принципиального различия между ними. Так, деньги, эмитируемые центральным банком или коммерческими банками в порядке выдачи кредитов, являются кредитными деньгами; деньги, эмитируемые для покрытия дефицита государственного бюджета, представляют собой бумажные деньги. Определить характер выпущенных денег можно лишь по данным эмиссионного банка. Широкое распространение бумажных денег началось с конца XVII в. В России они появились в 1769 г.<sup>15</sup>

Л.В. Ходский характеризовал бумажные деньги как долговые обязательства государства, по которым оно обыкновенно не платит процентов<sup>16</sup>. Такая экономическая природа бумажных денег исключает возможность устойчивости бумажно-денежного обращения, поскольку их выпуск не регулируется потребностями товарооборота<sup>17</sup>. Как отмечает Л.П. Наумова, сегодня единственно реальными обращающимися деньгами являются кредитные деньги<sup>18</sup>.

Современные деньги сами по себе не имеют стоимости и потребительной стоимости, но сохраняют общественную потребительную стоимость, выполняя роль всеобщего эквивалента, основанного на доверии к правительствам или к международным соглашениям<sup>19</sup>. Л.В. Ходский подчеркивал: “Постоянное в широких пределах колебание ценности бумажных денег есть одна из характерных особенностей бумажной валюты. Элемент доверия к прочности экономического и политического положения страны с бумажной валютой всегда играет большую роль в колебании курса бумажных денег”<sup>20</sup>.

По справедливому замечанию Е.Р. Денисова, как только золото и серебро вытесняются более дешевым носителем, денежное обращение получает толчок к дальнейшему развитию и требует детального государственного регулирования<sup>21</sup>. Представляется, что именно данный аспект денег в большей своей части включается в объект финансово-правового регулирования.

<sup>15</sup> Российские банки. Прошлое и настоящее. С. 13.

<sup>16</sup> Ходский Л.В. Указ. соч. С. 203.

<sup>17</sup> Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учеб. для вузов / Под ред. Г.Б. Поляка. 2-е изд. М., 2006. С. 25.

<sup>18</sup> Наумова Л.П. Указ. соч. С. 134.

<sup>19</sup> Российские банки. Прошлое и настоящее. С. 14.

<sup>20</sup> Ходский Л.В. Указ. соч. С. 206.

<sup>21</sup> Денисов Е.Р. Указ. соч. С. 11.

<sup>11</sup> Российские банки. Прошлое и настоящее / С.В. Бажанов, М.Х. Лапидус, Ю.И. Львов, Л.С. Тарасевич. СПб., 2004. С. 17.

<sup>12</sup> Ходский Л.В. Указ. соч. С. 140.

<sup>13</sup> Карасева М.В. Указ. соч. С. 30.

<sup>14</sup> Ходский Л.В. Указ. соч. С. 143.

Изучение вопроса о выполнении деньгами функции средства управления способствует формированию одного из направлений научных исследований института денег. Еще Е.А. Ровинский отмечал, что при помощи денег государство регулирует затраты общественного необходимого труда, производство и потребление в обществе, поддерживает и стимулирует материальную заинтересованность предприятий и трудящихся<sup>22</sup>. В работах современных ученых также указывается на тесную связь денег со сферой управления. Так, О.Н. Горбунова подчеркивает, что “наиболее эффективное управление - это управление с помощью денег”<sup>23</sup>. Более того, в совместной работе Г.А. Тосуняна и А.Ю. Викулина говорится о том, что в XX в. произошло обособление определенных государственно-властных функций, составляющих в совокупности денежную функцию<sup>24</sup>.

Как представляется, приведенные доводы свидетельствуют о том, что институт денег является не только цивилистическим, но и публично-правовым. По этому поводу следует также согласиться с позицией М.В. Карасевой, согласно которой используемая до сих пор финансово-правовой наукой цивилистическая концепция денег не в полной мере применима к финансово-правовым отношениям, тем более что Гражданский кодекс (ГК) РФ, регламентирующий гражданско-правовой институт денег, не распространяется на отношения публичного характера<sup>25</sup>.

Комплексность правового регулирования института денег очевидно вытекает не только из их экономической сущности и выполняемых функций, но также из положений действующего законодательства, регламентирующих данный институт. Помимо ГК РФ, правовое регулирование денег осуществляется Федеральным законом “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)”<sup>26</sup> (далее - Закон о Банке России). В частности, в ст. 3 в качестве одной из целей деятельности Банка России названы защита и обеспечение устойчивости рубля, а в ч. 1 ст. 27 за-

реплено, что официальной денежной единицей (валютой) Российской Федерации является рубль.

Несмотря на то что действующее законодательство оперирует лишь понятием “деньги”, тем не менее, в научной литературе также применяется понятие “денежная система”, которое ранее имело законодательное закрепление, но в связи с утратой юридической силы закона, его закреплявшего, также утратило свою легитимность, поскольку не получило соответствующего закрепления в нормах нового законодательства<sup>27</sup>. Е.Р. Денисов предлагает вновь закрепить институт денежной системы законодательно, но уже в Федеральном законе “О финансах”, что представляется обоснованным. Кроме того, автор выделяет не только элементы денежной системы, но и субъекты денежной системы, которые также являются субъектами права<sup>28</sup>.

В соответствии с Законом РФ “О денежной системе Российской Федерации” в денежную систему включались официальная денежная единица эмиссии наличных денег, а также организация и регулирование денежного обращения (ст. 2).

Несмотря на то что и наука исходит из содержания указанных элементов денежной системы<sup>29</sup>, в ней подчеркивается, что форма организации и регулирования денежного обращения в стране является исторически сложившейся и закрепленной национальным законодательством<sup>30</sup>.

При этом спорным является вопрос о вещной или обязательственной природе денег (а также о деньгах как специфических объектах отдельных обязательств)<sup>31</sup>. Соответствующие на-

<sup>22</sup> Ровинский Е.А. Предмет советского финансового права // Сов. государство и право. 1940. № 3. С. 15.

<sup>23</sup> Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России: Монография. М., 1960. С. 12.

<sup>24</sup> Тосунян Г.А., Викулин А.Ю. Деньги и власть. Теория разделения властей и проблемы банковской системы. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2000. С. 37.

<sup>25</sup> Карасева М.В. Указ. соч. С. 21.

<sup>26</sup> Собрание законодательства РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.

<sup>27</sup> Данное понятие было закреплено ст. 2 Закона РФ “О денежной системе Российской Федерации” от 25 сентября 1992 г. № 3537-1. В 1995 г. закон утратил силу в связи с принятием Федерального закона “О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР «О Центральном банке РСФСР (Банке России)»” от 26 апреля 1995 г. № 65-ФЗ, в соответствии со ст. 1 которого был изложен в новой редакции Закон РСФСР “О Центральном банке РСФСР (Банке России)”, закрепивший основы денежной системы (Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РФ. 1992. № 43. Ст. 2406; Собрание законодательства РФ. 1995. № 18. Ст. 1593).

<sup>28</sup> Денисов Е.Р. Указ. соч. С. 20, 26.

<sup>29</sup> Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 701 - 703.

<sup>30</sup> Петрикова С.М. Указ. соч. С. 9.

<sup>31</sup> См.: Бахарева Ю.В. Деньги и денежные обязательства как категории гражданского права // Актуальные проблемы гражданского права: Сб. ст. Вып. 10 / Под ред. О.Ю. Шилохвоста. М., 2006. С. 18; Белов В.А. Банковское право России: теория, законодательство, практика: Юрид. очерки. М., 2000. С. 66-67; Витрянский В.В. Договор доверитель-

учные поиски имеются как в цивилистической, так и в публично-правовой науке<sup>32</sup>. В то же время в банковском законодательстве закреплена норма, в соответствии с которой банкноты и монета Банка России являются безусловными обязательствами Банка России и обеспечиваются всеми его активами (ч. 1 ст. 30 Закона о Банке России).

Причина данного спора во многом предопределена различными формами денег: наличной или безналичной.

Деление денег на наличные и безналичные имело место еще в условиях золотого обращения. Наличные деньги - это деньги, которые существуют в форме определенной вещи, осязаемы. В свою очередь, безналичные деньги абстрактны и существуют в форме записей по счетам или сигналов в памяти компьютера. Самой распространенной на сегодняшний день формой денег признаются депозитные деньги, т.е. деньги, эмитируемые коммерческими банками, количество которых измеряется соответствующей суммой остатка средств по счетам до востребования<sup>33</sup>.

Проблема контролируемости денежной эмиссии имеет значение в аспекте увеличения или уменьшения предложения денег в экономике. По справедливому замечанию Я.А. Гейвандова, конституционные положения, касающиеся денежной эмиссии, должного развития в федеральном законодательстве не получили<sup>34</sup>.

Относительно вопросов правовой регламентации безналичной денежной эмиссии Я.А. Гейвандов отмечает, что "выпуск банкнот и монеты без предварительной безналичной эмиссии даже технически не осуществим". Вместе с тем ученый

<sup>32</sup> Так, А.Г. Пауль в рамках теории о признании безналичных денег объектом права собственности признает бюджетные средства объектом права государственной или муниципальной собственности, несмотря на их существование в безналичной форме (Пауль А.Г. Финансово-правовое регулирование отношений собственности на бюджетные средства // Финансовый механизм и его правовое регулирование: Материалы междунар. науч.-практ. конф. (24-25 апр. 2003 г.). Ч. 2 / Под ред. Е.В. Покачаловой, О.Ю. Бакаевой. Саратов, 2003. С. 59).

<sup>33</sup> Наумова Л.П. Указ. соч. С. 135.

<sup>34</sup> Гейвандов Я.А. Денежная эмиссия в России как важнейшее направление единой государственной денежно-кредитной политики // Государство и право. 2004. № 5. С. 47.

подчеркивает, что факт существования практики безналичной денежной эмиссии, осуществляемой кредитными организациями, еще не является свидетельством ее законности. "Поэтому, - пишет Я.А. Гейвандов, - необходимо разработать такой механизм рефинансирования Банком России кредитных организаций, а также такой механизм осуществления ими банковской деятельности, которые исключали бы случаи нарушения Конституции РФ"<sup>35</sup>. (Согласно п. 1 ст. 75 Конституции РФ, денежная эмиссия осуществляется исключительно Центральным банком Российской Федерации.)

Несмотря на справедливость критики, думается, что прежде всего данный механизм должен быть разработан учеными-экономистами, в то время как правовая легализация данного спорного вида эмиссии должна стать уже завершающим этапом его легитимации.

Помимо вопросов правовой регламентации эмиссии наличных денег объектом правового регулирования являются отношения по изъятию их из обращения (признание утратившими законную силу в качестве средства платежа с соответствующим обменом, а также обмен ветхих и поврежденных банкнот) (ст. 29, 31, 32 Закона о Банке России).

Проблемы эмиссии наличных и безналичных денег касаются и эмиссии электронных денег, в связи с чем заслуживает поддержки позиция А.Н. Новицкого, предлагающего на законодательном уровне определить субъекты правоотношений, связанных с эмиссией и легализацией последних<sup>36</sup>.

Самостоятельный финансово-правовой интерес представляет проблема денежного обращения. Под денежным обращением принято понимать лишь оборот наличных денег, который является частью денежного оборота, т.е. оборота денег вообще (и денежного обращения, и платежного оборота, осуществляемого в безналичном порядке)<sup>37</sup>.

Понятие денежного обращения, действительно, эксплуатируется лишь для целей обращения наличных денег. Так, в Законе о Банке России закреплены функции Банка России по организации наличного денежного обращения: прогнозирование и организация производства, перевозка и хранение банкнот и монеты, создание их резервных фондов; установление правил хранения, перевозки и инкассации наличных денег для кре-

<sup>35</sup> Гейвандов Я.А. Указ. соч. С. 48-49.

<sup>36</sup> Новицкий А.Н. Место электронных денег в финансовой системе государства // Науч. тр. Рос. акад. юрид. наук. Вып. 8: В 3 т. Т. 1. М., 2008. С. 1161.

<sup>37</sup> См.: Денисов Е.Р. Указ. соч. С. 18; Шенгер Ю.Е. Проблемы денежного обращения и кредита в социалистическом обществе. Ташкент, 1983. С. 143.

дитных организаций; установление признаков платежеспособности банкнот и монеты, порядка их уничтожения и замены поврежденных; определение порядка ведения кассовых операций (ст. 34).

В соответствии с Конституцией РФ на Банк России в качестве основной возложена функция по защите и обеспечению устойчивости рубля (п. 2 ст. 75), из чего следует вывод о конституционно значимом характере национальной валюты. Основополагающий характер указанной функции для Банка России означает ее приоритет перед другими целями его деятельности (так они названы в Законе о Банке России): развитием и укреплением банковской системы Российской Федерации; обеспечением эффективного и бесперебойного функционирования платежной системы.

Как представляется, подобная трактовка указанных целей в Законе о Банке России (как разнзначных) на самом деле призвана не уравнивать их по значимости, а указать на невозможность достижения первой цели в условиях локализации от других.

На проблему устойчивости национальной валюты также необходимо посмотреть с позиций обеспечения экономической безопасности не только самого государства, но и граждан и юридических лиц.

В соответствии с Законом РФ “О безопасности” от 5 марта 1992 г. № 2446-1<sup>38</sup> под безопасностью понимается состояние защищенности жизненно важных интересов личности, общества и государства от внутренних и внешних угроз (ч. 1 ст. 1). В свою очередь, жизненно важным интересом в соответствии с ч. 2 указанной статьи является совокупность потребностей, удовлетворение которых надежно обеспечивает существование и возможности прогрессивного развития личности, общества и государства.

Таким образом, с экономических позиций, т.е. с позиций ведения хозяйства, каждый субъект хозяйствования вправе претендовать не только на материальную и моральную сохранность заработанных и приобретенных иными законными способами денежных средств, но и на их эффективное использование. Государство обязано гарантировать каждому гражданину безопасное хранение в банках свободных денежных средств, своевременное осуществление расчетов и денежных переводов, получение кредита, а также стабильность национальной валюты.

Обращая внимание на правовой статус денег как законного средства платежа, отметим высказывание В.А. Лебедева о выражении главной их функции в санкции, даваемой им законом. Известна цивилистическая трактовка понятия “законное средство

платежа”, данная в работах Л.А. Лунца, согласно которой государство, называя предметы, выступающие законным платежным средством, тем самым устанавливает универсальное средство (универсальный суррогат) исполнения по имущественным обязательствам<sup>39</sup>. В свою очередь, М.В. Карасева при исследовании финансового права раскрывает содержание понятия “законное платежное средство” следующим образом: это практически единственное средство исполнения финансово-правового обязательства<sup>40</sup>.

Особенностью современных форм расчетов является использование электронных денег. Предупреждая о принципиальном различии пластиковых карт и электронных денег, М.В. Образцов предлагает при этом разграничивать “инструменты доступа” и “инструменты хранения”. Использование электронных денег не предполагает обращения к эмитенту, как в случае использования наличных денег (требования предъявляются Центральному банку) и иных инструментов (требования предъявляются к коммерческому банку): “. . . насколько уменьшается хранимая на карте сумма денег, настолько же возрастает сумма, хранимая на взаимодействующем с картой устройстве”<sup>41</sup>. Таким образом, только к таким электронным инструментам, т.е. к инструментам “хранения ценностей”, может полноценно применяться термин “электронные деньги”.

На основании изложенного представляется возможным сделать вывод о том, что денежная система (официальная денежная единица, эмиссия наличных денег, организация и регулирование денежного обращения) представляет собой самостоятельный объект правового (точнее, финансово-правового) регулирования, что необходимо в целях защиты публично-правовых интересов, связанных, с одной стороны, с обеспечением легитимности денег как средства сбережения и платежа, с другой стороны, с обеспечением процессов обращения денег с позиций их количества, устойчивости и качества обращения. В связи с этим задачей государства в сфере денег является не только обеспечение законности в сфере эмиссии и обращения наличных денег и платежной системы, но и обеспечение устойчивости национальной валюты.

*Поступила в редакцию 06.07.2009 г.*

<sup>39</sup> См.: Новоселова Л.А. Указ. соч. С. 9.

<sup>40</sup> Карасева М.В. Указ. соч. С. 53.

<sup>41</sup> Образцов М.В. Пластиковые карты и “электронные деньги” // Теория и практика финансов и банковского дела на современном этапе: Материалы IV межвуз. конф. аспирантов и докторантов, 5 дек. 2002 г. / Под ред. А.И. Михайлушкина, Н.А. Савинской. СПб., 2002. С. 166.

<sup>38</sup> Ведомости Съезда народных депутатов и Верховного Совета РФ. 1992. № 15. Ст. 769.

---

## ИСТОЧНИКИ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА: ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ПРИЗНАКИ

© 2009 А.С. Алимбекова (Покачалова)

Саратовская государственная академия права

Разграничиваются категории “форма права” и “источник права”, определяется их система, дается характеристика источникам и формам, а также актам применения налогового права РФ.

Вопросы, касающиеся источников права, являются своего рода отправной точкой в процессе познания всех иных правовых институтов и самого права. Особую важность для современной правовой теории и практики представляют собой исследование научно-теоретических проблем понятия источников права, их структуры и содержания, соотношения источников права с формами права, классификации источников и форм права и их системно-иерархического построения, а также вопросов юридической природы различных источников права и характера их соотношения друг с другом.

Для современного российского налогового права, представляющего собой крупную подотрасль финансового права, регулирующего общественные отношения в сфере налогообложения, разрешение указанных вопросов имеет также прикладное значение. Например, важно при подготовке к делу и участию в судебном процессе четко различать формы и источники права, так как основывать свое решение суд может лишь на источниках права. Практикующий юрист должен четко ориентироваться в источниках права, учитывая специфику определенных отраслей права, в частности финансового и его подотрасли - налогового. Ведь в отличие от других в налоговом праве понятие источника, так же как и понятие законодательства о налогах и сборах, носит весьма формализованный характер. К законодательству о налогах и сборах (после многочисленных изменений и редакций Налогового кодекса (НК) РФ) относится лишь Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные и региональные законы о налогах и сборах, а также нормативно-правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах (ст. 1 НК РФ), а следовательно, данные правовые акты являются в настоящее время основными источниками налогового права, и, соответственно, именно ими вправе руководствоваться суд при принятии решений по налоговым спорам<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Следует иметь в виду, что суды обязаны в своей деятельности руководствоваться разъяснениями высших судебных инстанций. Однако вопрос об отнесении их к источникам налогового права является спорным в теории.

Ярким примером трансформации теоретических проблем соотношения форм и источников в практические сложности являются затруднения при выборе подведомственности дел о признании незаконными актов государственных органов исполнительной власти.

Так, например, Верховный Суд Российской Федерации (далее - ВС РФ), ознакомившись с заявлением Ф. об оспаривании письма департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов России от 3 мая 2005 г. № 03-05-01-05/54 и письма Министерства финансов Российской Федерации от 11 июля 2005 г. № 03-05-01-03/63, в своем Определении от 27 декабря 2005 г. № ГКПИ05-1625 установил, ссылаясь на п. 12 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2 “О некоторых вопросах, возникающих в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации”, что оспариваемые заявителем письма не являются нормативными правовыми актами, поскольку не устанавливают указанных в Постановлении Пленума ВС РФ правовых норм, а также не прошли государственной регистрации в Минюсте России, обязательной для нормативных правовых актов. ВС РФ определил возратить Ф. заявление об оспаривании вышеуказанных писем в связи с неподсудностью заявления Верховному Суду Российской Федерации.

Проблема источников права, в том числе и налогового, еще недостаточно разработана юридической наукой. Одним из дискуссионных вопросов является разграничение категорий “форма права” и “источник права”. Возможно, одну из причин этого следует искать в нечеткости самих понятий, принадлежащих к числу наиболее неясных в теории права. Спорным является сам смысл, в котором употребляются выражения “источник права” и “форма права”. Анализ налогово-правовой литературы показывает разнообразие высказанных мнений<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> См., например: Куланов В.Л. Теория государства и права: Учеб. пособие. 3-е изд., испр. и доп. Саратов, 2005. С. 190; Марченко М.Н. Теория государства и права. М.,

Разностороннее рассмотрение понятий и содержания форм и источников права, а также анализ характера их взаимоотношений недвусмысленно указывают на то, что в одном случае форма права и источник права могут совпадать друг с другом и рассматриваться как тождественные понятия, а в другом - значительно отличаются друг от друга и не являются идентичными.

В настоящей статье не рассматривается этимология данных понятий, поскольку проводится их исследование лишь как правовых категорий.

В этом аспекте *форма налогового права* представляет собой выражение налогово-правового регулирования вовне, которое, в свою очередь, может быть как нормативным, так и ненормативным. *Источник же налогового права* как правовая категория представляет собой внешнее выражение (норм) налогового права, т.е. здесь речь идет только о нормативно-правовом регулировании.

Исходя из вышесказанного, источники и формы налогового права соотносятся между собой как часть и целое, где форма права - категория более широкая, чем источник права. Однако в учебной, а нередко и в научной юридической литературе разным смысловым оттенкам терминов и понятий "источник права" и "форма права" не придается особого значения и они почти во всех случаях рассматриваются как идентичные<sup>3</sup>.

Представляется, что наиболее корректной будет позиция, согласно которой совпадение форм и источников права имеет место тогда, когда последние рассматриваются исключительно как "формальные"<sup>24</sup> (юридические) источники права, представляющие собой формы объективирования действующих норм, служащие признаками их обязательности, а также средствами познания права.

2001. С. 349-350; Байтин М.И. Сущность права: (Современное нормативное понимание на грани двух веков). Саратов, 2001. С. 67; Мицкевич А.В. Общая теория государства и права: Акад. курс: В 2 т. / Под ред. М.Н. Марченко. Т. 2. Теория права. М., 1998. С. 132-134; Любашиц В.Я., Смоленский М.Б., Шенелев В.И. Теория государства и права. Ростов н /Д, 2002. С. 182; Пепеляев С.Г. Налоговое законодательство. Налоговое право: Учеб. пособие. М., 2000. С. 202-203; Кучерявенко Н.П. Налоговое право России. М., 2004. С. 171; Бельх В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М., 2004. С. 171; Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 2. Введение в теорию налогового права. Харьков, 2004. С. 535.

<sup>3</sup> См., например: Байтин М.И. Указ. соч. С. 67; Мицкевич А.В. Указ. соч. С. 132-134.

<sup>4</sup> Гурова Т.В. Источники российского права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 23.

Анализ юридической литературы и правовой жизни различных стран показывает, что в каждой правовой системе, а тем более в каждой современной правовой семье, существует огромное разнообразие форм и источников права. И, естественно, не все они имеют одинаковую значимость и выполняют одинаковую регулятивную роль<sup>5</sup>. В литературе по теории права к формам внешнего выражения права в Российской Федерации, как правило, относят: правовой обычай, правовой прецедент, нормативный договор, правовую доктрину и нормативно-правовой акт<sup>6</sup>.

Источник налогового права является прежде всего формой выражения и установления действующих налогово-правовых норм. Внешний характер этой формы выражения объективного права проявляется в том, что происходит закрепление внешних форм поступков, поведения участников налоговых отношений. Кроме того, особым образом осуществляется и его оформление - как специальных предписаний нормативно-правовых актов в зависимости от положения в иерархии налогового законодательства. И наконец, такое внешнее оформление придает источнику права определенное качество - форму требования, характер правовой нормы. Таким образом, источник права есть внешняя форма объективизации правовой нормы. Следует сказать, что объективированная (т.е. в определенной форме) норма становится общеобязательной, правовой нормой, реализация которой обеспечивается соответствующими силами государственного воздействия. Норма права не существует и не может существовать вне источника права - оболочки бытия правовой нормы<sup>7</sup>.

Источник налогового права должен: устанавливать определенные правила поведения, которые исключают его индивидуализацию по отношению к отдельному субъекту; быть изданным компетентным органом (в основном органами государственной власти); иметь четкое соответствие материальной и процессуальной сторонам функционирования налогового механизма. Таким образом, источники налогового права являются

<sup>5</sup> Теория государства и права: Учебник. 3-е изд., расшир. и доп. / Под ред. М.Н. Марченко. М., 2001. С. 477.

<sup>6</sup> См., например: Мицкевич А.В. Указ. соч. С. 134-135; Кулапов В.Л. Указ. соч. С. 193; Любашиц В.Я., Смоленский М.Б., Шенелев В.И. Указ. соч. С. 182.

<sup>7</sup> См. например: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. С. 525; Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 63-66.

выражением правотворческой деятельности государства в форме принятия компетентными органами нормативных актов, устанавливающих нормы налогового права.

Специалисты в области налогового права выделяют следующие виды источников налогового права: Конституцию РФ; законодательство о налогах и сборах (НК РФ, федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ); подзаконные нормативные акты (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ); нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и исполнительных органов местного самоуправления; нормативно-правовые акты Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России), Федеральной таможенной службы (ФТС России), органов государственных внебюджетных фондов, Федеральной службы по финансовым рынкам); международные договоры по вопросам налогообложения<sup>8</sup>.

В другом учебном пособии Е.Ю. Грачева к важнейшим источникам налогового права относит Конституцию РФ, законодательство Российской Федерации и ее субъектов о налогах и сборах; нормативно-правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах; подзаконные акты государственных органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах; международные договоры по вопросам налогообложения<sup>9</sup>.

В правовой литературе представлены некоторые классификации источников налогового права. Так, С.Г. Пепеляев предлагает выделять *внутренние и международные источники налогового права*, соответственно, источники, имеющие внутригосударственную природу, и международно-правовые источники<sup>10</sup>.

Н.П. Кучерявенко классифицирует источники налогового права: 1) по властно-территориаль-

<sup>8</sup> Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 130-131.

<sup>9</sup> См.: Понятие налогового права. Его источники. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 279-280. К источникам европейского налогового права относятся регламенты, директивы, решения. Основой системы источников европейского права, в том числе и налогового, являются учредительные договоры.

<sup>10</sup> Пепеляев С.Г. Источники налогового права. Налоговое право: Учеб. пособие. М., 2000. С. 202.

ному признаку: *общегосударственные нормативные акты, республиканские* (Автономная республика Крым), *местные нормативные акты*; 2) по характеру правовых норм: *нормативные* - акты, содержащие правовые нормы общего характера, принятые компетентными органами в установленном порядке, и *ненормативные* - акты, не содержащие правовых норм общего характера; 3) по особенностям правового регулирования и характера установления: *обычай, прецедент, международные договоры, правовая доктрина и нормативный правовой акт*<sup>11</sup>.

Ученые указывают на две взаимосвязанные задачи, которые призваны выполнять источники налогового права: во-первых, они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое в свою очередь представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления; во-вторых, представляют собой форму существования налоговых норм, т.е. внешне объективированное выражение общеобязательных правил поведения субъектов налоговых отношений<sup>12</sup>.

Анализ финансово-правовой литературы позволяет выделить несколько особенностей источников современного налогового права.

Во-первых, они образуются в результате правотворческой деятельности РФ, субъектов РФ, представительных органов муниципальных образований.

Во-вторых, источники налогового права представляют собой "место нахождения" налогово-правовых норм, т.е. "внешне объективированное выражение правил поведения субъектов в налоговых отношениях"<sup>13</sup>.

В-третьих, источники налогового права, являются и частью источников финансового права.

В-четвертых, перечень источников налогового права представляет собой не застывшее явление, а постоянно находится в развитии и совершенствовании.

В-пятых, они выступают в качестве информатора<sup>14</sup> (проводника, путеводителя) в сфере на-

<sup>11</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Харьков, 2001. С. 47-48.

<sup>12</sup> Налоговое право России: Учеб. для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 110.

<sup>13</sup> Там же.

<sup>14</sup> Федеральный закон "Об информации, информатизации и защите информации" от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ определяет информацию как сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления (Собрание законодательства РФ. 1995. № 8. Ст. 609).

логообложения, так как указывают, “куда надо “посмотреть” для того, чтобы найти необходимое правило поведения, руководствоваться им, применять его и т.д.”<sup>15</sup> в конкретных налоговых правоотношениях.

В-шестых, источник налогового права представляет собой официально определенную форму существования налогово-правовых норм, так как “норма права не существует и не может существовать вне источника права - оболочки бытия правовой нормы”<sup>16</sup>.

В-седьмых, под источниками права понимаются те конкретные процедуры, формы и процессы, с помощью которых “право приобретает свою реальность. Это - законодательный процесс (а в некоторых случаях и “судейское правотворчество”). Такие источники в теории англосаксонского права именуется «юридические источники»<sup>17</sup>. Полагаем, их также можно включить в состав источников российского налогового права.

На основе анализа всех сущностных черт источников налогового права необходимо отметить, что система источников налогового права представляет собой совокупность внешних и внутренних источников, к первым относятся международные договоры в сфере налогообложения, ко вторым - Конституция РФ, законодательство о налогах и сборах и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах, имеющие взаимосвязанное и последовательное расположение. Внутренние источники налогового права - это образующиеся в результате правотворческой деятельности РФ, субъектов РФ и представительных органов муниципальных образований нормативно-правовые акты, содержащие налогово-правовые нормы, целью которых является регулирование отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Характеризуя систему источников налогового права на современном этапе, можно выделить следующие основные черты, которые ей присущи:

<sup>15</sup> Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд. М., 2005. С. 398.

<sup>16</sup> Зивс С.Л. Источники права. М., 1981. С. 9.

<sup>17</sup> Марченко М.Н. Источники права: Учеб. пособие. М., 2005. С. 558.

1. Наличие различных форм выражения правовых норм, среди которых особое место занимают законы: Конституция РФ, федеральные конституционные законы, кодифицированные законы, федеральные законы и законы субъектов РФ, а также подзаконные акты: указы и распоряжения Президента, постановления и распоряжения Правительства РФ, ведомственные нормативные акты, акты субъектов РФ и органов местного самоуправления.

2. Системность источников права, которая проявляется в их иерархической соподчиненности и расположении по юридической силе. Во главе этой системы стоит Конституция РФ, которая представляет собой “закон законов, высший закон государства”<sup>18</sup>.

3. Влияние норм международного права. Согласно ч. 4 ст. 15 Конституции РФ общие принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются международные договоры. Таким образом, Конституция РФ ставит международные договоры выше российского налогового законодательства.

4. Нестабильность налогово-правовых норм, входящих в источники права. Российское налоговое законодательство представляет собой на сегодняшний день, наверное, одну из самых быстро меняющихся составляющих финансового законодательства. Финансоведы объясняют данную ситуацию следующим: во-первых, за счет налоговых поступлений формируется 75,5% средств, обеспечивающих финансирование деятельности Российской Федерации, и с учетом разгосударствления экономики вышеуказанная составляющая формирования бюджета страны имеет тенденцию к росту; во-вторых, сложившийся на настоящий момент паритет власти позволяет практически беспрепятственно в короткий срок возводить в ранг закона все законодательские инициативы<sup>19</sup>.

5. Приоритет налогового закона над неналоговыми законами при регулировании налоговых

<sup>18</sup> Комментарий к Конституции Российской Федерации / Под общ. ред. Ю.В. Кудрявцева. М., 1996. С. 75.

<sup>19</sup> См., например: Акулинин Д.Ю. Правовые аспекты налогового планирования // Налоговый вестн. 2004. № 10. С. 130.

отношений. В случае противоречия одинаковых по юридической силе законов первостепенное значение должны иметь налоговые законы.

В завершение рассматриваемого вопроса приведем классификацию источников налогового права исходя из приоритетности в процессе регулирования налогово-правовых отношений: 1) *нормативно-правовой акт* как источник высшей законодательной силы; 2) *иные источники налогового права*, например нормативно-правовой договор.

Иерархически выстроенная по юридической силе актов, составляющих источники налогового права, система таких источников выглядит следующим образом.

1. Конституция Российской Федерации<sup>20</sup>.

2. Налоговое законодательство (в НК РФ оно именуется законодательством о налогах и сборах), которое, в свою очередь, включает в себя следующие элементы:

а) федеральное законодательство о налогах и сборах (или законодательство о налогах и сборах Российской Федерации), которое составляют:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- иные федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ;

б) региональное законодательство о налогах и сборах: законы субъектов Российской Федерации, принятые в соответствии с НК РФ;

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами муниципального образования в соответствии с НК РФ.

3. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами:

а) акты органов исполнительной власти общей компетенции:

- указы Президента Российской Федерации;
- постановления Правительства Российской Федерации;

б) акты органов исполнительной власти специальной компетенции:

- акты Министерства финансов Российской Федерации;
- акты Федеральной таможенной службы Российской Федерации.

4. Нормы международного права и международные договоры, заключенные Российской Федерацией, регламентирующие вопросы налогообложения.

В заключение можно сделать вывод о том, что источник российского налогового права является формой выражения и установления действующих налогово-правовых норм; форма права совпадает с понятием источника права, когда речь идет о выражении государственной воли в виде нормативно-правового регулирования, т.е. форме, в которой содержится правовое решение государства. Таким образом, не всякая форма, в том числе и налогового права, является его источником. Указанный вывод следует учитывать при проведении научных исследований в области современного российского налогового права, а также при преподавании указанной научной дисциплины в вузах.

Поступила в редакцию 02.07.2009 г.

<sup>20</sup> В отличие от других отраслей права законодатель не закрепляет за Конституцией РФ статус основного источника налогового права. Однако это не является основанием для того, чтобы не относить "закон законов" к источникам налогового права (являющегося подотраслью финансового права). Так, Н.И. Химичева считает Конституцию РФ главным источником финансового права и основным источником налогового права, данную позицию разделяют и другие авторы (см.: Система и источники финансового права. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2003. С. 54; Химичева Н.И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 50; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Указ. соч. С. 28; Крохина Ю.А. Финансовое право России: Учеб. для вузов. М., 2004. С. 75; Финансовое право Российской Федерации / Отв. ред. М.В. Карасева. М., 2002. С. 91-92; Гриценко В.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. Воронеж, 2001. С. 8).

# ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ПОощРЕНИЙ КАК ВИДА НАЛОГОВЫХ СТИМУЛОВ

© 2009 Н.Н. Лайченкова

Саратовский государственный социально-экономический университет

Посвящается основным теоретическим вопросам правового регулирования поощрения как в праве в целом, так и в налоговом праве в частности. Представлены мнения ведущих специалистов по указанной проблематике. Проанализированы положения Налогового кодекса РФ с целью рассмотрения налоговых поощрений.

В настоящее время в свете проведения глобальной правовой реформы в Российской Федерации правовое закрепление, использование и применение правостимулирующих средств - одно из основных доказательств развертывания демократических процессов в России, избавления от "правовых пут", стесняющих правовую активность, развития свободы личности, повышения ценности права для каждого<sup>1</sup>.

Курс на общее снижение налоговой нагрузки важен для всех субъектов налоговых отношений. Это общемировая тенденция. Российское государство, следуя ей, год за годом включает стимулирующие средства, способствующие этому, в процесс взаимодействия с налогоплательщиками.

Смысл применения стимулов в налоговых отношениях заключается, прежде всего, в способности государства заинтересовать налогоплательщика с большим энтузиазмом заниматься полезной для общества и, разумеется, для него самого деятельностью. Государство с помощью налоговых стимулов побуждает хозяйствующих субъектов осуществлять те варианты развития их деятельности, которые удовлетворяют общественные потребности. Общеизвестно, что во всем мире налоговые льготы, являющиеся одним из видов стимулов, - это мощнейший инструмент воздействия государства на всю экономику, отдельные ее сферы, производство и конкретных хозяйствующих субъектов.

Стимулирование может применяться не только для развития приоритетных отраслей или предприятий отдельных форм собственности. Оно также должно способствовать и способствует созданию дополнительных материальных условий для раскрытия физических и интеллектуальных возможностей слабо (или недостаточно) защищенных в социальном отношении граждан: инвали-

дов, пенсионеров, лиц, пострадавших от аварий и природных катаклизмов, детей, других категорий плательщиков. В современных условиях все большую актуальность приобретает проблема поощрения как одного из самых распространенных видов правовых стимулов. Потребность в поощрении возрастает, как правило, в период реформ в силу того, что оно является особым способом воздействия на сознание и психику индивида. Поощрение - это позитивное средство "регулирования и контроля поведения личности в социально значимых ситуациях... обеспечивающее конформное поведение членов общества... реакция группы на поведение индивида"<sup>2</sup>. Верно заметила Р.О. Халфина, что "о праве нередко создается ложное представление как о системе наказаний и (в гораздо меньшей степени) поощрений"<sup>3</sup>.

Исходя из анализа исторических памятников, можно сделать вывод о том, что поощрение имеет аналогичную наказанию по продолжительности историю. Данный факт справедливо отметил П.А. Сорокин: "Если в древних кодексах, как, например, в Библии, в законах Ману, в законах Хаммурапи, в "книге Мертвых" и т.д., мы находим кары, в изобилии расточаемые за совершение преступных актов, то не в меньшем изобилии мы находим там и награды"<sup>4</sup>.

Термин "поощрение" в современной правовой науке употребляется в нескольких значениях. Во-первых, поощрение может являться структурным элементом правовой нормы, т.е. выступать в качестве позитивной санкции, применяемой как следствие выполнения правила, установленного диспозицией. Хотя наличие такой право-

<sup>2</sup> Щепаньский Я. Элементарные понятия социологии. М., 1969. С. 105.

<sup>3</sup> Халфина Р.О. Право как средство социального управления. М., 1988. С. 3.

<sup>4</sup> Сорокин П. Преступление и кара, подвиг и награда. Социологический этюд об основных формах общественного поведения и морали. СПб., 1999. С. 115.

<sup>1</sup> Гуцина Н.А. Содержание обеспечительных средств российского права // Право и политика. 2005. № 2. С. 16.

вой категории некоторые ученые отрицают. М.И. Байтин пишет: “Основная же ошибка рассматриваемой трактовки поощрения - в смешении санкции поощрительной нормы права с ее диспозицией: то, что в ней представляется как “поощрительная санкция”, в действительности есть диспозиция”<sup>5</sup>. В данном случае ученый приемлет наличие санкций, указывающих только на отрицательные последствия.

В качестве противоположного можно представить мнение А.В. Малько, утверждающего, что поощрительные санкции существуют. Он приводит следующие аргументы существования поощрительных санкций:

1) этимологическое значение слова “санкция” подразумевает не только негативные, но и позитивные последствия;

2) позитивные санкции присущи всем социальным нормам;

3) санкции поощрения признает не только отечественная, но и зарубежная наука;

4) структура юридических норм, содержащих санкции поощрения, внешне напоминает структуру большинства уголовно-правовых норм, содержащих санкции наказания;

5) определенным доказательством существования поощрительных санкций является то, что они во многих нормативных правовых актах расположены рядом с мерами наказания<sup>6</sup>.

“Чтобы стимулирующий эффект достигался, само содержание общественно полезного поведения, а также тот вид социальных благ, которые выступают в качестве награды, описываются в формализованном виде и приобретают характер юридических правил. Полномочия по непосредственному применению поощрений возлагаются на конкретных носителей власти, которые отслеживают факты социально-полезного поведения и принимают решения о необходимости вознаграждения, о его характере и объеме применительно к конкретному лицу с учетом значимости его заслуг”<sup>7</sup>.

Исходя из общетеоретических разработок, представленных в отечественной и зарубежной литературе, можно сделать следующий вывод.

<sup>5</sup> Байтин М.И. Сущность права: (Современное нормативное понимание на грани двух веков). Саратов, 2001. С. 203.

<sup>6</sup> Малько А.В. Поощрение как правовое средство // Правоведение. 1996. № 3. С. 31.

<sup>7</sup> Ветютнев Ю.Ю. Ценностные основания поощрительных санкций // Поощрительные санкции в праве: реальность и юридическая конструкция / Под ред. Н.И. Магузова, А.В. Малько. Саратов, 2008. С. 47.

Итак, *налоговые поощрения* - это совокупность норм налогового права, в соответствии с которыми определенные виды деятельности, в развитии которых заинтересовано общество и государство, совершаемые налогоплательщиком, одобряются и поддерживаются государством, что выражается в виде применения к отличившемуся налогоплательщику разнообразных мер материального характера.

На основе вышеперечисленных признаков к налоговым поощрениям следует относить:

- *изъятия*, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, например, п. 4, 6, 7, 20, 23 и подп. 2 п. 28 ст. 217. В данном случае необходимо отметить, что ряд специалистов относят весь перечень доходов, содержащийся в ст. 217 Налогового кодекса РФ, к налоговым льготам. Но некоторые ученые поддерживают представленную выше точку зрения и соглашаются с наличием в этой статье правовых норм, касающихся налоговых поощрений. Так, С.Г. Пепеляев прямо указывает, что “в виде поощрения не подлежат налогообложению суммы международных иностранных или российских премий за выдающиеся достижения”<sup>8</sup>. С.Д. Шаталов при комментировании ст. 217 Налогового кодекса РФ отмечает, что “большая часть норм статьи по существу устанавливает налоговые льготы”<sup>9</sup>, оставляя за меньшей частью положений право на самостоятельный статус, а именно статус налоговых поощрений;

- *стандартные вычеты*, предусмотренные подп. 1, 2 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ. Некоторые положения п. 2 ст. 218 Налогового кодекса РФ не соответствуют определению налогового поощрения и, без сомнения, относятся к налоговой льготе.

Большее затруднение в определении вида стимула вызывает подп. 14 п. 2 ст. 218 Налогового кодекса РФ, устанавливающий вычет для родителей и супругов военнослужащих, погибших при защите СССР, Российской Федерации, а также родителей и супругов государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Думается, что данную норму следует рассматривать в качестве налоговой льготы. Положения вышеуказанной статьи создают бла-

<sup>8</sup> Налоговое право: Учебник / Отв. ред. С.Г. Пепеляев. М., 2004. С. 120.

<sup>9</sup> Шаталов С.Д. О главе 23 “Налог на доходы физических лиц” НК РФ (постатейный комментарий) // Консультант. 2002. № 16. С. 19.

гоприятные условия для осуществления дальнейшей жизнедеятельности в отношении лиц, потерявших близкого родственника, доход которого являлся для них одним из источников к существованию. При этом законодатель специально делает оговорку, что супруги погибших военнослужащих и государственных служащих сохраняют право на данный вычет только до повторного вступления в брак, т.е. до того момента, когда им уже не будет требоваться материальная поддержка со стороны государства. Исходя из того, что льгота представляет собой определенные преимущества лица, представляющие какие-либо облегчения положения для осуществления дальнейшей деятельности, данная норма несомненно является налоговой льготой. Хотя наличие в ней поощрительного элемента не стоит отрицать. Ведь право на подобную льготу имеют лишь те лица, дети и супруги которых погибли при совершении *заслуженного деяния государственного масштаба*;

*- социальный вычет на благотворительность*, предусмотренный подп. 1 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

При изучении проблемы налоговых поощрений не следует забывать о цели их применения. Не вызывает сомнения тот факт, что они применяются в качестве своеобразной благодарности со стороны государства за совершенные действия. Использование данного стимула имеет еще одну не столь явную, но, на наш взгляд, более значимую цель. Ее суть состоит в стимулировании дальнейшего позитивного заслуженного поведения как поощряемого, так и других лиц на совершение подобных действий. «Поощрение

всегда способно подтолкнуть, стимулировать на совершение одобренного обществом поступка, неограниченное число лиц, а самого поощряемого - на повторение поступка»<sup>10</sup>. Ряд положений Налогового кодекса РФ направлен именно на это (например, подп. 1 п. 1 ст. 219, касающийся предоставления так называемых благотворительных вычетов).

В завершение хотелось бы привести слова Ю.В. Голика, которые как нельзя лучше выражают суть изучаемой проблемы: «Поощрение может само служить гарантией порядка, стабильности эффективности. Если поощрение заменить принуждением, то эффект может получиться обратный»<sup>11</sup>.

Представляется необходимым закрепление понятия «налоговое поощрение» как на теоретическом, так и на законодательном уровнях, что, несомненно, повлияет на выполнение гражданами и юридическими лицами и обязанностей, и так называемых «сверхобязанностей». Все это должно и будет способствовать развитию нормального жизнеустройства в нашем государстве как одной из основных целей функционирования его органов, налоговых в том числе. Только с помощью научно обоснованной поощрительной политики Российского государства может быть разработана целостная система поощрений для основных субъектов налоговых правоотношений - налогоплательщиков. В конечном счете следует говорить о совершенствовании механизма правового регулирования отношений в области налогообложения, без которого невозможно построение современного, экономически развитого, цивилизованного общества.

*Поступила в редакцию 01.07.2009 г.*

<sup>10</sup> Голик Ю.В. Позитивные стимулы в уголовном праве (понятие, содержание, перспективы): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1994. С. 16.

<sup>11</sup> Там же. С. 19.

# СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ИНСТИТУТА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТА

© 2009 Д.К. Искоренова  
Саратовская государственная академия права

Посвящается институту администрирования доходов бюджета - новому институту бюджетного права.

Создание нового типа экономики и проведение структурных реформ, обеспечивающих повышение качества жизни в Российской Федерации, требует усиления внимания к оценке ресурсного потенциала в достижении поставленных целей. Одним из основных показателей, отражающих финансовое обеспечение любого государства, является доходная часть его бюджета. В настоящее время в соответствии с Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов”<sup>1</sup> прогнозируемый общий объем доходов федерального бюджета составляет 10 927 137 733,0 тыс. руб. Вся эта сумма должна пройти через администраторов доходов бюджета, т.е. найти отражение в их учете и отчетности. Администратор доходов бюджета - новый субъект бюджетного права, появление которого, как и всего института администрирования доходов бюджета, явилось закономерным результатом бюджетной реформы, проводимой в Российской Федерации и нацеленной на ответственное и эффективное управление общественными финансами. Можно выделить три основных этапа становления и развития института администрирования доходов бюджета.

Начало первого этапа приходится на 2004 г., когда Постановлением Правительства РФ “О мерах по повышению результативности бюджетных расходов” от 22 мая 2004 г. № 249<sup>2</sup> была одобрена Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 гг., основной целью которой явилась переориентация бюджетного процесса с “управления бюджетными ресурсами (затратами)” на “управление результатами”. Необходимым условием этой переориентации стало приведение структуры и содержания бюджетной классификации Российской Федерации и бюджетного учета в соответствие с задачами реформы. Одно из основных направлений реструктуризации бюджетной классифика-

ции РФ и интегрируемого с ней бюджетного учета - применение института администрирования ко всем операциям, проводимым органами государственной власти в рамках исполнения бюджетов РФ. В этом же году Федеральным законом “О внесении изменений в Федеральный закон “О бюджетной классификации Российской Федерации” и Бюджетный кодекс Российской Федерации” № 174-ФЗ<sup>3</sup> основные источники доходов бюджетов Российской Федерации были закреплены за администраторами поступлений в бюджеты Российской Федерации.

Вторым этапом создания полноценной нормативной правовой базы по вопросам администрирования доходов стал 2005 г., когда Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2005 год”<sup>4</sup> впервые в бюджетное законодательство было введено понятие “администратор доходов бюджета”. В этом же году данное понятие было закреплено в Бюджетном кодексе РФ. Таким образом, каждый доходный источник бюджетов был четко закреплен за определенным ведомством, и процесс поступления платежей в бюджеты стал прозрачным от момента заполнения платежного документа до момента поступления в бюджет.

Третий этап становления и развития института администрирования доходов бюджета - 2007 г., когда Федеральным законом “О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации” от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ<sup>5</sup> были введены новые понятия - “главный администратор доходов бюджета” и “администратор доходов бюджета”, определены и разграничены их функции. Роль главных администраторов доходов сложно переоценить, поскольку они ответственны за органи-

<sup>1</sup> *Ñïäðàíeá çàèííàäðeññòäà (äæeäà - ÑÇ) ÐÐ. <sup>1</sup> 48. Ñð. 5499.*

<sup>2</sup> *ÑÇ ÐÐ. <sup>1</sup> 22. Ñð. 2180.*

<sup>3</sup> *ÑÇ ÐÐ. <sup>1</sup> 52. ×. 2. Ñð. 5278.*

<sup>4</sup> *ÑÇ ÐÐ. <sup>1</sup> 52. ×. 1. Ñð. 5277.*

<sup>5</sup> *ÑÇ ÐÐ. <sup>1</sup> 18. Ñð. 2117.*



вильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты; начисления пени; принудительного взыскания и т.д. То есть фактически внутри каждого из государственных органов, являющихся администраторами различных доходов бюджетной системы, необходимо создать специализирующиеся на одном платеже «налоговые» службы. Все это, по мнению ученого, требует значительных затрат средств, трудовых ресурсов и времени. В данной связи автор делает вывод, что формирующаяся система администрирования доходов бюджетной системы не может быть признана удовлетворительной, так как является весьма противоречивой, а также затратной как для плательщиков, так и для государства<sup>7</sup>. Однако позиция А.П. Абрамова весьма спорная.

Во-первых, если администратором всех доходов бюджета будет являться только один орган власти, система документооборота будет громоздкой, что приведет к резкому снижению ответственности и эффективности контроля за проводимыми финансовыми операциями органов власти и созданных ими бюджетных учреждений. Во-вторых, закрепление доходов за определенным ведомством стало не случайным. Как верно отмечает Т.Г. Нестеренко, именно ведомство обес-

печивает бухгалтерский учет и формирует отчетность, которая через систему консолидации становится отчетностью публичного образования<sup>8</sup>. Поэтому проблема затратности внедрения администрирования доходов бюджета сильно преувеличена, так как система бухгалтерского учета в ведомстве существовала всегда и создавать совершенно новую систему не придется. В-третьих, становление и развитие института администрирования доходов способствует решению двух, на наш взгляд, важных вопросов: кто от имени государства имеет право требовать уплаты дохода и кто имеет право принять решение о возврате излишне или ошибочно проведенных платежей в бюджетную систему, что делает поступление доходов в бюджет государства более прозрачным и точным.

Таким образом, институт администрирования доходов бюджета не только продолжает интенсивно развиваться, но и является универсальным инструментом реализации современной бюджетной политики, проводимой в Российской Федерации. Все доходные источники законодательно закреплены за определенными администраторами доходов бюджета, что делает поступление доходов в бюджет четким, точным и прозрачным.

*Поступила в редакцию 06.07.2009 г.*

<sup>7</sup> *Ααδαία Α.Ι. Νιαδαίαίίίίίά ιδίαεαίί ααίειέηδδεδίααίεу аіδίαіā āpāæāōііē nēñōāіū іā іδείāδā тeāōāæāē çā іāāāōeāііā āіçāāēñōāēā іā іēδōæpυōр nδāāō // Οίδαā-ēāіēā іāūāñōāāίίίіē è үéіііē-āñēēіē nēñōāіāіē. 2007. 1.*

<sup>8</sup> *Іāñōāōāіēі О.Ѓ. Даçāēōēā āpāæāōііāі çāēііāāōāēū-ñōāā è ііāāōēē āpāæāōііāі оēēēā 2007-2009 āā. // Ἀpāæāō. 2006. 1 5.*

## К ВОПРОСУ О ПОСЛЕДНИХ ИЗМЕНЕНИЯХ ТАМОЖЕННОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2009 Ю.М. Литвинова

Саратовская государственная академия права

Рассмотрены изменения, внесенные в Таможенный кодекс РФ Федеральным законом от 9 апреля 2009 г. № 58-ФЗ. Дана их оценка, и определены недочеты.

Федеральным законом от 9 апреля 2009 г. № 58-ФЗ<sup>1</sup> (далее - Закон) внесены изменения в Таможенный кодекс Российской Федерации (ТК РФ), которые вступают в силу с 1 октября 2009 г.

Уточнен и расширен специальный понятийный аппарат таможенного законодательства: дано понятие счета Федерального казначейства (подп. 1 ст. 2 Закона), которое полностью соответствует определению, данному в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ). В отношении порядка администрирования таможенных платежей Законом предусмотрены перечисление и учет таможенных платежей напрямую на счета Федерального казначейства, минуя счета таможенных органов. Таким образом, ТК РФ приведен в соответствие с НК РФ, Бюджетным кодексом (БК РФ), иными нормативно-правовыми актами.

Кроме того, согласно изменениям в ТК РФ вносить таможенные платежи можно будет исключительно в рублях (ранее - также в иностранной валюте). При этом исключена возможность уплаты таможенных платежей лицами, которые не являются участниками внешнеэкономической деятельности.

Целью подобных изменений является привлечение дополнительных доходных источников федерального бюджета<sup>2</sup>.

Таким образом, принципиальным с точки зрения администрирования доходов бюджета (в том числе таможенных платежей) является то обстоятельство, что исполнение бюджетов по доходам производится путем зачисления всех доходов на единый счет бюджета. В соответствии со ст. 40 БК РФ органы Федерального казначейства осуществляют в установленном Министерством финансов Российской Федерации порядке учет доходов, поступивших в бюджетную систему Рос-

сийской Федерации, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации Российской Федерации, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счет, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета - согласно представленному им поручению (уведомлению).

Действительно прежняя система наличия у каждого таможенного органа отдельного счета породила многочисленные судебные споры и иные негативные последствия в виде неуплаты таможенных платежей вследствие излишней сложности процедуры уплаты таможенных платежей. Например, из-за ошибки в заполнении платежного поручения денежные средства могли быть зачислены на счет другого таможенного органа, а организация привлечена к ответственности<sup>3</sup>.

Однако представляется, что указанные изменения имеют не совсем однозначные последствия. Как показывает практика налоговых платежей, данная регламентация является излишне сложной и затратной как для государства, так и для плательщиков. От такой ситуации государство не выигрывает. Тратятся огромные средства на ведение параллельных систем учета, а затем на решение проблем обмена информацией между органами Федерального казначейства и администраторами платежей. Следствием подобного подхода является постоянное усложнение налогового администрирования, увеличение трудоемкости налоговых процедур для всех участников налогового процесса и, в конечном итоге, рост расходов как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков<sup>4</sup>.

В Концепции функционирования единого счета Федерального казначейства Министерства фи-

<sup>1</sup> О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федер. закон от 9 апр. 2009 г. № 58-ФЗ // Рос. газ. 2009. 15 апр.

<sup>2</sup> Обзор антикризисных документов. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<sup>3</sup> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 декабря 2005 г. по делу № А33-17683/05-Ф02-6558/05-С1. Доступ из СПС "КонсультантПлюс".

<sup>4</sup> См. например: *Абрамов А.П.* Проблемы налоговых платежей // *Налоги и налогообложение.* 2006. № 2.

нансов России отмечено, что создание единого счета Федерального казначейства Минфина России по учету доходов и средств федерального бюджета (ЕКС) имеет целью централизацию учета и оптимизацию потоков движения доходов и средств федерального бюджета<sup>5</sup>.

В технологиях налогового администрирования многих западных стран предусмотрены правила зачисления (внесения) платежей на единый счет администраторов поступлений в бюджет<sup>6</sup>. Например, в налоговой службе Швеции на каждого налогоплательщика (физическое и юридическое лицо) заводится единый личный счет, который ведется как обычный расчетный счет: по дебету отражаются все начисляемые налоги (эти суммы списываются по поступлении соответствующих платежей со стороны налогоплательщика), а по кредиту - все суммы переплат. Уплата налога производится налогоплательщиком на установленные счета налоговой службы в банках и на почте (жиро-счета для почтовых переводов). Платеж производится на единый счет и единым платежным поручением. Налоговый орган распределяет полученные суммы в соответствии с начислениями по отдельным налогам, отраженным в личном счете налогоплательщика. Избыток платежа сверх начисленного налога сохраняется по кредиту личного счета (с начислением процентов) до момента наступления следующих платежей (по любым видам налогов) или по желанию налогоплательщика перечисляется на его банковский счет<sup>7</sup>.

Таким образом, внесение указанных изменений в ТК РФ носит двоякий характер (обладает определенной долей дуализма). С одной стороны, имеет целью централизацию учета и оптимизацию потоков движения доходов и средств федерального бюджета и соотносится с принципом единого экономического пространства и разграничения предметов ведения между Российской Федерацией и субъектами Российской Федерации, с другой стороны, может усложнить процедуру уплаты (возврата, зачета) таможенных платежей.

Следует отметить, что изменения обошли стороной ст. 332 ТК РФ, касающуюся момента исполнения обязанности по уплате таможенных платежей. Определение в ТК РФ момента уплаты таможенных платежей как момента списания денежных средств со счета плательщика в банке не соответствует ст. 45 НК РФ, в соответствии с которой обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком, если иное не предусмотрено п. 4 настоящей статьи, с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. Законодатель остановился на полпути, не приведя в полное соответствие нормы налогового и таможенного законодательства в части, касающейся исполнения обязанности по уплате таможенных платежей.

*Поступила в редакцию 04.07.2009 г.*

<sup>5</sup> Концепция функционирования единого счета федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации по учету доходов и средств федерального бюджета: Одобрена распоряжением Правительства РФ от 23 янв. 2000 г. № 107-р. Доступ из СПС "Гарант".

<sup>6</sup> См., например: *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2004.

<sup>7</sup> См., например: *Паскачев А.Б., Кашин В.А.* Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2004 году. М., 2005.

---

## НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТА ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ

© 2009 Т.Ю. Юркин

Саратовский государственный социально-экономический университет

Посвящается некоторым проблемам, возникающим при осуществлении таможенного контроля за товарами, содержащими объекты интеллектуальной собственности. Рассматриваются вопросы оценки информации, перемещаемой через таможенную границу. Представлены возможные способы решения проблем, поставленных в статье.

Таможенный контроль в настоящее время рассматривается как сложный механизм, обеспечивающий процесс законного перемещения через границу товаров и транспортных средств. В последние годы все более существенное значение в области таможенного контроля приобретают товары, содержащие объекты интеллектуальной собственности.

Необходимость контроля за подобными товарами обусловлена «отрицательными политическими и экономическими последствиями торговли контрафактной продукцией как на международном, так и на национальном уровнях, так как следствием этого является, в конечном счете, недопоступление налогов в доходную часть бюджета, подрыв легальной индустрии, приостановление процессов создания объектов интеллектуальной собственности и их вовлечение в хозяйственный оборот, сокращение рабочих мест, подрыв авторитета государства, а также отказ иностранных компаний и государств от инвестиций как в отдельные отрасли, так и в национальную экономику в целом»<sup>1</sup>.

По мнению В.Ю. Топчеева, «отношение к интеллектуальной собственности в технологическом обществе - показатель зрелости самого рыночного общества, которое призвано защищать права ученого-индивида, чтобы стимулировать его интеллектуальные усилия на новые открытия. В обществах же социалистической направленности или в менее развитых странах на первый план выходят общественные интересы, а уж затем права личности - интеллектуального собственника»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Бек А.В. Повышение эффективности работы таможенных органов России по защите прав интеллектуальной собственности // Власть и управление на Востоке России. 2007. № 4 (41). С. 169.

<sup>2</sup> Топчев В.Ю., Пирэйджес Д. Интеллектуальная собственность в постиндустриальном мире // Наукоедение. Серия 8. 1997. № 2. С. 19.

Интерес к проблемам интеллектуальной собственности обусловлен не только возрастающей ролью в процессах воспроизводства интеллектуального капитала и его товарного продукта, принимающего в условиях рыночной экономики форму нематериальных активов, но и острой необходимостью сохранения и ускоренного развития отечественного научно-технического потенциала, оптимальной реструктуризации научно-производственной сферы и развертывания на этой основе полноценных инновационных процессов.

В силу того что к объекту таможенного контроля относятся произведения науки, литературы и искусства, программы для ЭВМ и базы данных, фонограммы, исполнения, постановки, передачи, изобретения, полезные модели и промышленные образцы и т.д., возникает вопрос о том, что именно попадает под правовую охрану государства.

При применении положений Таможенного кодекса зачастую возникает проблема определения сущности информации, перемещаемой на материальных носителях: является она товаром или нет. А.Н. Токарев и Е.Е. Андрианова пишут, что «фирмы, ввозящие лицензионные товары на продажу, умышленно занижают их стоимость, предъявляя к таможенному оформлению лишь носители информации, а не саму дорогостоящую информацию, записанную на эти носители, или представляют эту информацию малоценной»<sup>3</sup>.

Не обходит стороной подобную проблему и правоприменитель. Так, ФАС Западно-Сибирского округа столкнулся с проблемой толкования информации как товара при рассмотрении дела № Ф04-3020/2006(22754-А81-27).

<sup>3</sup> Токарев А.Н., Андрианова Е.Е. Проблемы организации таможенного контроля объектов интеллектуальной собственности на территории Российской Федерации // Таможенная служба России на защите экономических интересов страны: Материалы докл. Всерос. науч.-практ. конф. М., 2003. С. 56.

В соответствии с заключенным контрактом фирма "Л" обязывалась оказать фирме "Р" услуги по разработке проекта, которые в целом осуществлялись в Германии. Стоимость услуги в виде выполнения интеллектуальной деятельности составила 1,8 млн. долл. США, а стоимость товара в виде полного объема документации составила 8968 долл. США, в том числе НДС - 1368 долл. США. В последующем общая стоимость декларированного товара составила 19 250 долл. США. Указанный в грузовой таможенной декларации (ГТД) товар таможенным органом был разрешен к выпуску. Однако впоследствии таможня в отношении таможенного брокера возбудила дело об административном правонарушении на основании того, что в декларации заявлены недостоверные сведения о таможенной стоимости товара, которые повлияли на взимание таможенных платежей, и приняла постановление о привлечении к административной ответственности по ч. 2 ст. 16.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ).

Таможенные органы настаивали на том, что в ГТД надлежало отразить стоимость информации, помещенной на компакт-дисках.

Суд кассационной инстанции при отмене судебного акта указал, что нижестоящие суды не разрешили важные вопросы, имеющие существенное значение для дела. Является информация, содержащаяся на компакт-дисках, товаром или нет? Является ли необходимым правовым условием для декларанта оформление ГТД на материальные носители информации, при условии, что такая информация признается товаром?

Таможенному оформлению подлежит не сама интеллектуальная собственность как результат интеллектуальной деятельности, а перемещаемый через таможенную границу РФ товар, содержащий объект интеллектуальной собственности, т.е. материальный носитель с записанной информацией. Арбитражный суд кассационной инстанции полагал, что без выяснения и учета указанных обстоятельств вывод суда о том, что таможенная стоимость должна определяться с учетом стоимости записанной на материальных носителях информации, является преждевременным и недостаточно обоснованным, в связи с чем принятые решения отменил, дело направил на новое рассмотрение в первую инстанцию этого же арбитражного суда<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> Елькин С.К. Защита имущественных прав в сфере таможенных правоотношений // Арбитражная практика. 2007. № 10 (79). Режим доступа: [http://www.arbitr-praktika.ru/about\\_ap](http://www.arbitr-praktika.ru/about_ap).

На наш взгляд, информацию, перемещаемую на материальных носителях, в рамках таможенного контроля при определении таможенной стоимости нельзя рассматривать как самостоятельный отдельный товар, а следовательно, и как самостоятельный объект таможенного контроля.

"Информация, как таковая, представляет собой категорию идеального, она неосвязаема и не может быть объектом правоотношений безотносительно к ее носителю и содержанию"<sup>5</sup>. В свою очередь, ценность и значимость материального носителя самого по себе, без учета имеющейся на нем информации, ничтожно мала. Однако при присоединении к нему определенной информативной части стоимость, в том числе и таможенная, возрастает во много раз. Следовательно, информацию и материальный носитель нельзя воспринимать отдельно, при осуществлении таможенного контроля их следует рассматривать только в совокупности, не отделяя друг от друга.

Традиционно выделяют три основных направления контроля за интеллектуальной собственностью.

Первое направление касается усиления традиционных методов защиты авторских прав, которое стимулируется ускорением развития самих научно-исследовательских работ.

Второе направление основывается на динамике существующих понятий в этой сфере, вызванной изменениями в современных технологиях. В силу того что многие страны уже прошли период индустриальной революции и вступили в эпоху постиндустриального общества, а ряд других государств еще только пытается проводить индустриализацию, система защиты интеллектуальной собственности должна строиться на координации взглядов государств различного уровня индустриального развития. В настоящее время мировая система состоит из стран с различными уровнями развития, экономическими и правовыми системами. К тому же около 95% мировых интеллектуальных ресурсов сосредоточено в индустриально развитых странах. При этом современная система защиты интеллектуальной собственности оставляет мало места для желающих интегрироваться в нее.

<sup>5</sup> Ковалев Ю.В. Правовые и организационно-технические средства защиты информации ограниченного доступа // Социально-экономические и правовые проблемы инновационного развития России: Материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Саратов, 4 февр. 2009 г.) / Под общ. ред. А.В. Трофименко. Саратов, 2009. С. 23.

Третье направление вызвано глобализацией мировой экономики, что не должно порождать неравномерного распространения научно-исследовательских работ в мире, патентная защита не должна трансформироваться в патентный империализм<sup>6</sup>.

Все это свидетельствует о необходимости изменения подходов к традиционному вопросу защиты объектов интеллектуальной собственности. Особое внимание должно уделяться роли таможенных органов как на национальном, так и на международном уровне при особой значимости осуществляемого ими таможенного контроля.

В связи с тем что в последние годы все более существенное значение в области таможенного контроля приобретают товары, содержащие объекты интеллектуальной собственности, а также неурегулированностью некоторых вопросов, связанных с систематизацией данного процесса, возникает необходимость коррекции системы таможенного контроля за объектами интеллектуальной собственности.

При этом следует оговориться, что далеко не весь спектр проблем можно решить только путем применения таможенных механизмов контроля при условии их реформации и модернизации. Представляется первоочередным применение мер, направленных на всеобъемлющее изменение подходов и отношения к указанным проблемам, возникающим в области интеллектуальной собственности.

Прежде всего необходимо создавать и постоянно совершенствовать сравнительно полную систему законов и нормативно-правовых актов, отвечающих общепринятым международным правилам. Действительно, сейчас, в период вступления России в ВТО, принимаются новые редакции, вносятся поправки в законы и юридические толкования, касающиеся охраны интеллектуальной собственности. В плане определения сущности законодательства, содержания прав, критериев защиты и средств оказания юридической помощи данные поправки в значительной степени способствовали научно-техническому прогрессу и инновациям; более того, они привели эти документы в соответствие с Соглашением по тор-

говым аспектам интеллектуальной собственности, выработанным ВТО, и другими международными правилами в данной сфере.

В современной России должен быть создан согласованный и эффективный режим работы и механизм исполнения законов. В ходе практической деятельности необходимо принять модель защиты прав интеллектуальной собственности, характеризующуюся параллельным осуществлением административной и юридической защиты. Целесообразно заложить основы рабочего механизма, обеспечивающего соединение и взаимодействие таможенного, административного и уголовного исполнения законов, сформировать объединенные силы для борьбы с нарушениями прав интеллектуальной собственности, что позволило бы своевременно начинать в отношении подобных дел процедуру уголовного судопроизводства. Все это позволит судебным органам рассмотреть еще большее количество различных дел, связанных с нарушением интеллектуальной собственности, а пострадавшим в подобных делах своевременно получить компенсацию за причиненный ущерб.

Для достижения благоприятной ситуации в области интеллектуальной собственности требуется повышать уровень административного исполнения законов по защите прав интеллектуальной собственности. По мере неуклонного совершенствования правовой системы охраны прав интеллектуальной собственности акцент в этой работе следует постепенно переносить с установления законов на их исполнение, сочетая повседневный надзор и целенаправленную кампанию по наведению порядка; повышать эффективность административного исполнения законов. Не только таможенным, но и всем соответствующим ведомствам, следуя единому планированию, необходимо усилить работу в местах ввоза и вывоза товаров, на различных ярмарках и оптовых рынках, в местах средоточения производства и сбыта подделок. А к первоочередной мере следует отнести работу по повышению осознания в обществе значения интеллектуальной собственности, т.е. необходимо уделять большое внимание пропаганде и популяризации знаний в этой области.

*Поступила в редакцию 07.07.2009 г.*

<sup>6</sup> *Топчиев В.Ю., Пирэйджс Д.* Указ. соч. С. 19-21.

# ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПРОВЕДЕНИЯ ТАМОЖЕННОГО КОНТРОЛЯ

© 2009 Н.А. Погодина

Саратовский государственный социально-экономический университет

Рассматриваются основные принципы проведения таможенного контроля. Особое внимание уделяется принципу выборочности, соответствующему Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур.

Осуществление таможенного контроля строится на системе специальных принципов. Принципы - это исходные, определяющие идеи, положения, установки, которые составляют нравственную и организационную основу возникновения, развития и функционирования права<sup>1</sup>. Основным принципом является принцип законности, закрепленный в Конституции РФ (ст. 15). Он означает, что все действия участников таможенного контроля не должны противоречить таможенному законодательству Российской Федерации, а также международно-правовым нормам. Принцип уважения прав и свобод субъектов внешнеэкономической деятельности выражается в уважении должностными лицами таможенных органов законных интересов подконтрольных объектов.

Значительной новеллой Таможенного кодекса (ТК) РФ явилось введение системы принципов таможенного контроля как правовых основ государственного контроля в сфере таможенного дела<sup>2</sup>. К числу таких принципов относятся:

- всеобщность таможенного оформления и таможенного контроля (ч. 1 ст. 14 ТК РФ);

- принцип минимальной необходимости таможенного контроля, запрета использования таможенного оформления и таможенного контроля в качестве административной нетарифной меры регулирования (ч. 3 ст. 14 ТК РФ);

- выборочность и достаточность таможенного контроля (ч. 1 ст. 358 ТК РФ);

- использование системы управления рисками при выборе форм таможенного контроля (ч. 2 ст. 358 ТК РФ);

- возможность освобождения от применения отдельных форм таможенного контроля (ст. 386 ТК РФ);

- использование методов анализа рисков для определения и степени проверки (ч. 3 ст. 358 ТК РФ);

<sup>1</sup> Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Магузова, А.В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 151.

<sup>2</sup> Новиков А.Б. Таможенный контроль в системе административных процедур таможенного дела // Учен. зап. С.-Петербур. фил. РТА. 2005. № 2 (24). С. 20.

- выработка стратегии таможенного контроля Федеральной таможенной службой (ч. 4 ст. 358 ТК РФ);

- сотрудничество с таможенными органами иностранных государств (ч. 5 ст. 358 ТК РФ);

- взаимодействие таможенных органов с участниками внешнеэкономической деятельности и организациями, деятельность которых связана с осуществлением внешней торговли товарами, их профессиональными объединениями (ч. 6 ст. 358 ТК РФ);

- создание условий, способствующих ускорению товарооборота через таможенную границу (ч. 1 ст. 403 ТК РФ);

- недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении таможенного контроля (ст. 365 ТК РФ);

- безопасность применения технических средств таможенного контроля (ч. 1 ст. 388 ТК РФ).

При проведении таможенного контроля таможенные органы используют, как правило, те его формы, которые являются достаточными для обеспечения соблюдения действующего законодательства РФ. Принцип выборочности означает, что нет необходимости проводить контроль в полном объеме, т.е. проверку всех товаров. Анализ содержания данной нормы показывает, что законодатель стремится следовать международным стандартам, и прежде всего положениям Киотской конвенции, которые используются многими таможенными службами зарубежных стран. Данный принцип имеет “демократическую и альтернативную основу”. Применение тех или иных способов проведения таможенного контроля, “степень “жесткости” применяемых мер определяются необходимостью обеспечения соблюдения таможенного законодательства и обстоятельствами каждого конкретного случая его применения”<sup>3</sup>. В соответствии с Венской конвенцией о дипломатических сношениях (Вена, 18 апреля

<sup>3</sup> Сергеев Е.В. Таможенный контроль: проблемы правового регулирования: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2004. С. 25-26.

1961 г.) главы дипломатических представительств иностранных государств в РФ, а также приравненные к ним лица освобождаются от всех видов таможенного досмотра, включая личный досмотр, если указанные лица пересекают границу по служебным делам. В этом случае осуществляется только контроль в форме проверки документов.

Все проверить и обеспечить полную достоверность сведений, представляемых таможенным органам, невозможно. Поэтому ограниченные ресурсы таможенных органов необходимо использовать с наибольшей эффективностью и сосредоточить усилия на наиболее рискованных операциях и поставках, где есть повышенное налогообложение, устойчивый характер нарушений таможенных правил, либо тех, которые подрывают интересы отечественных товаропроизводителей или создают угрозу других государственных интересов, защищать которые призвана таможенная служба. И напротив, там, где рисков нет либо они минимальны с точки зрения последствий возможных нарушений, можно использовать самые упрощенные технологии таможенного оформления, не допускать неоправданных издержек, связанных с простоем транспортных средств, перевозкой товаров, их хранением в таможенном терминале<sup>4</sup>.

Выбор форм контроля зависит от целого ряда факторов. Прежде всего, таможенный контроль должен быть эффективным. Достижение поставленных перед ним целей должно быть соотносимо с расходами на его осуществление. Кроме того, таможенный контроль должен быть в максимальной степени “необременительным”, “незаметным” для лиц, пересекающих таможенную границу, и для участников внешнеэкономической деятельности. При этом и первое, и второе требования к современному таможенному контролю не должны помешать выполнению его важнейшей задачи - обеспечению соблюдения таможенного законодательства.

Позиция выборочности таможенного контроля также основывается на системе управления рисками (СУР). Таможенный контроль будет осуществляться на основе системы анализа и управления рисками, т.е. выборочно по тем товарам и грузам, которые сопряжены с рисками для экономики, безопасности государства, для здоровья

граждан и т.п. Отдельные элементы этой системы применяются уже сегодня и дают положительные результаты в отношении как бизнеса, так и государственного бюджета. Ее внедрение в полном объеме позволит сократить таможенные досмотры ввозимых товаров до 10%, в отношении вывозимых товаров - до 8% без ущерба для безопасности государства<sup>5</sup>. Под риском понимается вероятность несоблюдения участниками таможенных правоотношений таможенного законодательства РФ (ч. 2 ст. 358 ТК РФ).

Согласно ч. 2 ст. 358 ТК РФ система управления рисками основывается на эффективном использовании ресурсов таможенных органов, т.е. представляет собой качественное содержание современного таможенного администрирования. К ресурсам таможенных органов можно отнести профессиональный кадровый состав таможенных органов, технические средства таможенного контроля, таможенную инфраструктуру, информационные ресурсы.

Принципы управления рисками, соответствующие мировой практике и положениям Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур, под которыми понимается базисный принцип современных методов таможенного контроля, позволяют быстрее и качественнее проводить таможенный контроль без снижения эффективности его результатов.

Всемирная таможенная организация предполагает, что применение подхода к таможенному контролю, основанного на методах управления рисками, позволит таможенным службам:

- сосредоточить внимание на областях повышенного риска и тем самым более эффективно использовать свои ресурсы;
- повысить возможности выявления таможенных правонарушений, а также участников внешней торговли и пассажиров, не соблюдающих требований таможенного законодательства;
- предоставить законопослушным участникам внешней торговли и пассажирам более благоприятные условия;
- ускорить торговлю и передвижения<sup>6</sup>.

Таким образом, Таможенный кодекс РФ предусматривает в качестве основы регулирования таможенного контроля принцип анализа и управления рисками, на основании которого должны

<sup>4</sup> Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации / Под общ. ред. Ю.Ф. Азарова, Ю.А. Дмитриева. М., 2004. С. 482.

<sup>5</sup> См.: <http://www.kadis.ru/daily/index.html?id=11106>.

<sup>6</sup> Теория и практика таможенного дела: Учеб. пособие. Саратов, 2006. С. 205.

выявляться товары, транспортные средства, лица и документы, подлежащие проверке, и определяться степень такой проверки. Если велика вероятность несоблюдения таможенного законодательства РФ, то необходимо выбирать приоритеты, т.е. в первую очередь подвергать проверке те операции и поставки, с которыми связаны правонарушения, влекущие наиболее значительные потери с точки зрения защищаемых таможенным законодательством интересов.

Подразделения координации и применения СУР таможенных органов проводят анализ информации о таможенном оформлении и таможенном контроле. Результаты такого анализа при наличии информации о признаках нарушения таможенного законодательства (при отсутствии состава правонарушения, позволяющего незамедлительно возбудить уголовное дело или дело об административном правонарушении) направляются согласно правилам ведения делопроизводства в оперативные подразделения для проведения дополнительной проверки и в подразделения координации и применения СУР для последующего анализа, разработки проектов профилей риска, целевых методик выявления рисков.

Несмотря на то что институту анализа и управления рисками в Таможенном кодексе РФ посвящена только одна статья, она создает правовую предпосылку для активного внедрения системы управления рисками.

Внедрение принципа управления рисками в систему таможенного контроля значительно приблизило российскую таможенную службу к общепринятым международным стандартам.

Так, за 2008 г. в зоне деятельности Саратовской таможни было применено 62 профиля риска к 1747 товарным партиям, декларируемым по грузовым таможенным декларациям (ГТД), что составляет 11,5% от общего числа оформленных ГТД. Проведено 724 таможенных досмотра в отношении товарных партий, оформленных по ГТД, что составляет 4,7% от общего количества ГТД<sup>7</sup>.

Глава 6 Генерального приложения к Киотской конвенции предусматривает сотрудничество таможенных служб и заключение ими соглашений о взаимной помощи, а также сотрудничество таможенных служб с участниками внешней торговли и заключение с ними меморандумов о вза-

<sup>7</sup> Информационный бюллетень Саратовской таможни о деятельности за 2008 г.

имопонимании в целях совершенствования таможенного контроля. Обмен информацией, полученной на основе взаимной административной помощи таможенных служб, может, в частности, содействовать и в управлении рисками. Информация, предоставленная таможенной службой другого государства по собственной инициативе или по запросу, является дополнительным, очень точным источником, на котором можно основывать анализ рисков. В деле достижения надлежащего баланса между эффективностью контроля и упрощением условий для торговли таможенные службы в качестве своих партнеров видят законопослушных участников внешней торговли.

В соответствии с п. 6 ст. 358 ТК РФ законодатель в целях повышения эффективности таможенного контроля обязал таможенные органы стремиться к взаимодействию с участниками внешнеэкономической деятельности, перевозчиками и иными организациями, деятельность которых связана с осуществлением внешней торговли товарами, и их профессиональными объединениями (ассоциациями). В качестве примеров такого стремления можно привести Соглашение о сотрудничестве между Государственным таможенным комитетом (ГТК) России и Национальной ассоциацией таможенных брокеров (поверенных)<sup>8</sup> и приказ ГТК России “О практике таможенного администрирования в отношении крупных плательщиков” от 26 марта 2001 г. № 303<sup>9</sup>.

Еще один немаловажный принцип сформулирован в п. 7 ст. 358 ТК РФ (на наш взгляд, он не должен находиться в конце статьи). Речь идет о принципе, в соответствии с которым никто, кроме таможенных органов, не вправе проводить таможенный контроль. Никакие иные органы государственной власти или местного самоуправления не вправе по своей инициативе самостоятельно подменять собой таможенные органы, выполнять их функции, иным образом вмешиваться в их деятельность. Данное положение имеет существенное значение для обеспечения таможенными органами возможности осуществлять свою деятельность на основе единообразного подхода и централизованного управления в соответствии с таможенным законодательством.

Кроме того, указанное ограничение имеет значение и для участников ВЭД, которым гарантируется, что обременение их обязанностями,

<sup>8</sup> Таможенные ведомости. 1997. № 5.

<sup>9</sup> БНА РФ. 2001. № 17.

связанными с проведением таможенного контроля, не могут осуществлять никакие органы государственной власти или иные лица, помимо таможенных органов РФ.

Отдельные вопросы взаимодействия таможенных органов с другими государственными органами урегулированы также положениями ст. 411 Трудового кодекса (ТК) РФ. При этом следует отметить, что в соответствии с указанной статьей таможенные органы осуществляют свои функции самостоятельно и во взаимодействии с иными государственными органами. Кроме того, п. 2 ст. 411 ТК РФ предусмотрено право таможенных органов в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами допускать выполнение отдельных действий, относящихся к их ком-

петенции, другими государственными органами. Однако ограничение, установленное п. 7 ст. 358 ТК РФ, носит безусловный характер.

Указанные принципы таможенного контроля пронизывают все правоотношения, возникающие при осуществлении таможенного контроля. Основные положения таможенного контроля направлены на реализацию его целей. Эти принципы показывают главные направления нормативного регулирования деятельности участников внешне-торговых отношений. К сожалению, в ст. 358 ТК РФ лишь упоминается о принципах выборочности, использования системы управления рисками, сотрудничества с таможенными органами иностранных государств и др., однако не раскрывается их содержание.

*Поступила в редакцию 03.07.2009 г.*

# **ANNOTATIONS TO THE ARTICLES**

## **Law and Economics Issues. 2009. № 8**

### **NEW TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF PROPERTY UNDER THE CONDITIONS OF THE FINANSIAL ECONOMY**

© 2009 O. Ryzanova

With the development of market relations in the end the XX - beginning of XXI substances are observed the substantial changes in the development of the institute of property under the effect of the globalization. This is manifested in the appearance of new forms of property and the formation of new property relations.

### **ECONOMIC-LEGAL CHARACTERISTIC OF THE CONCEPT “MONEY”**

© 2009 S. Rybakova

The article deals with the economic and legal aspects of money. It summarizes scientific views and regulations.

### **THE SOURCES OF THE RUSSIAN TAXATION LAW: NOTION AND BASIC INDICATIONS**

© 2009 A. Alimbekova (Pokachalova)

In the proposed article, author separates the categories form of the law and source of the law and distinguishes the system of the form of taxation law of The Russian Federation, and also characterizes the sources and actions of the existing taxation law.

### **THEORETICAL-LEGAL BASES OF REGULATION OF ENCOURAGEMENTS AS KIND OF TAX STIMULUS**

© 2009 N. Laychenkova

Clause is devoted to the basic theoretical questions of legal regulation of encouragement both in the right as a whole, and in the tax right in particular. Opinions of leading experts on the specified problematics are presented. Positions of the Tax code of the Russian Federation with the purpose of consideration of tax encouragements are analysed.

**BECOMING AND DEVELOPMENT  
INSTITUTE OF ADMINISTRATION OF INCOMES OF THE BUDGET**

© 2009 D. Iskorenova

The article is devoted to the institute of administration of incomes of the budget - to new institute of the budgetary right.

**TO THE QUESTION OF THE LATEST DEVELOPMENTS OF THE CUSTOMS CODE  
OF THE RUSSIAN FEDERATION**

© 2009 Y. Litvinova

Examined changes in the customs code RF Federal Act of 9 April 2009 58-FZ. Dana, their evaluation and identified gaps.

**SOME PROBLEMS OF LEGAL REGULATION OF INTELLECTUAL  
PROPERTY AS A CUSTOMS CONTROL OBJECT**

© 2009 T. Yurkin

Clause is devoted to some problems arising at realization of the customs control over the goods, containing objects of intellectual property. Questions of an estimation of the information moved through customs border are considered. Possible ways of the decision of the problems put in clause are presented.

**MAIN PRINCIPLES OF CARRYING OUT OF THE CUSTOMS CONTROL**

© 2009 N. Pogodina

The author considers main principles of carrying out of the customs control. The special attention is given to a principle выборочности, corresponding the International convention on simplification and harmonization of customs procedures.

Как правильно подготовить статью  
в “Вопросы экономики и права” на персональном компьютере

Материал статьи представлять *на электронном носителе* в программе Word (дискета с одним файлом, содержащим последний вариант статьи) и в виде *четкой распечатки на бумаге*, точно соответствующей файлу.

*Набор текста*

тип шрифта **Таймс**  
размер шрифта **14 пт**  
абзацный отступ 0,5 см (устанавливать  
через окно “Абзац”, **не пробелами  
и не табуляцией**)  
межстрочный интервал “полуторный”

*Набор таблиц*

тип шрифта **Таймс**  
размер шрифта **13 пт**  
линейки внешние (рамка) 1,5 пт  
линейки внутренние 0,75 пт

*Набор формул*

в редакторе формул  
все символы прямым шрифтом

*Набор ссылок на литературу (сноски)*

**размещение внизу страницы**  
(меню “Вставка” подменю “Сноска”)  
тип шрифта **Таймс**  
размер шрифта **12 пт**

*Рисунки (графики, диаграммы)*

в редакторах Word, Excel - **только черно-  
белые**

**! Запрещается вставлять в статью сканированные рисунки (графики, диаграммы)**

*! Использовать стиль “Normal” или шаблон “Обычный”*

*При нарушении требований к оформлению материалов  
рукописи не публикуются!*

*Образцы оформления*

**Налоговые расследования  
как аналитическая составляющая налогового контроля**

© 2008 Э.В. Вязова

Восточная экономико-юридическая гуманитарная академия, г. Уфа

Рассматриваются вопросы налоговых расследований, перед которыми стоит сложная задача - выявить факт неуплаты налогов в бюджет, зафиксировать его путем проведения экономического исследования всех необходимых финансовых характеристик и рассчитать размер сокрытых доходов, используя непрямые методы определения сумм налогов.

(Текст статьи)

**TAX INVESTIGATION AS AN ANALYTICAL COMPONENT OF CONTROL**

© 2008 E. Vyazova

Tax investigation is aimed at a complicated task - revealing of tax non-payment into the fudged, their stating due to an economic research of all necessary financial characteristics, calculating the amount of income concealed ty means of using indirect methods of determining the amount of taxes.

