

А. А. Лукашев

## ПОДОТРАСЛЕВАЯ ПРИРОДА ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫХ НОРМ, РЕГУЛИРУЮЩИХ БЮДЖЕТНЫЕ ОТНОШЕНИЯ

**Аннотация:** в статье рассматриваются бюджетно-правовые нормы. Автор различает финансово-правовую норму и финансовое законодательство по таким критериям как первичный элемент, объем, соотношение. Раскрываются взгляды различных ученых на структуру системы финансового права, его отрасли и подотрасли. Автор разграничивает «комплексные» и «отраслевые» образования в финансовом праве. Критерием их разграничения определяется однородность. Комплексные правовые институты разделяются на межотраслевые функциональные комплексные институты и межотраслевые пограничные институты. По мнению автора, комплексность отрасли права или правового института можно доказать с помощью объединения предметов регулирования и влияния на них едиными методами. Комплексность подразделяется автором на комплексность на грани финансово-правовых институтов или подотраслей и комплексность законодательства, образуемую при сопоставлении институтов или подотраслей норм права (на грани составляющих финансового законодательства или на грани разноотраслевых законодательств). В завершении статьи автор приходит к выводу о существовании в рамках финансового права двух подотраслей: права бюджетного и права налогового.

**Ключевые слова:** подотрасль налогового права, подотрасль бюджетного права, комплексность законодательства, комплексность отрасли, межотраслевой институт, институт финансового права, подотрасль финансового права, бюджетное право, налоговое право, структура финансового права.

**Review:** the article concerns budget law norms. The author distinguishes financial legal norms and financial legislation, based upon the criteria such as primary element, volume, correlation. The author discusses views of various scholars regarding the structure of financial law system, its branches and sub-branches, using uniformity as a distinguishing criterion. The complex legal institutions are divided into the interdisciplinary functional complex institutions, and interdisciplinary bordering institutes. In the opinion of the author, one may prove complex character of law or legal institutions by uniting objects of its regulation and influencing these objects by united methods. The complex character is divided by the author into the complex character at the verge of financial legal institutions or sub-disciplines, and the complex character of legislation, which may be found when comparing the institutions or sub-branches of norms of law (at the verge of elements of financial legislation or at the verge of legislation in various disciplines). Finally, the author draws a conclusion that the financial law includes two sub-branches: budget law and tax law.

**Keywords:** sub-branch of tax law, sub-branch of budget law, complex character of legislation, complex character of a branch; inter-disciplinary institution, institution of financial law, sub-branch of financial law, budget law, tax law, structure of financial law.

Система финансово-правовых норм является концептуальной основой, которая имеет соответствующую форму выражения финансово-правовых норм — систему финансового законодательства. Несмотря на то, что финансово-правовая норма и финансовое законодательство тесно взаимосвязаны, можно выделить некоторые отличия по таким критериям, как: а) первичный элемент (финансово-правовая норма — для системы финансового права; нормативный акт — в качестве основного элемента системы финансового законодательства); б) объем (законодательство, помимо нормативных составляющих, включает в себя технические, количественные и т. д.); в) соотношение (система финансового права отображает объективное содержание, а система финансового законодательства формализует объективность правовых предписаний, т. е. система финансового права в данном случае является содержанием, а система финансового законодательства — формой).

Теоретические проблемы становления системы финансового права, в качестве самостоятельной отрасли, исследовали многие ученые, среди которых необходимо упомянуть Д. В. Винницкого, В. М. Вишновецкого, Л. К. Воронову, Т. С. Ермакову, Б. М. Иванова, Н. П. Кучерявенко, П. С. Пацуркивского, Е. А. Ровинского, Р. О. Халфину, А. И. Худякова, С. Д. Цыпкина и других<sup>1</sup>. Р. О. Халфина выделяла в системе

финансового права такие институты: бюджетное право, налоги и сборы, пошлины, доходы с государственного имущества, организация кредита, денежная система, финансирование народного хозяйства, культуры управления и обороны<sup>2</sup>. Е. А. Ровинский к институтам финансового права относил бюджетное право, обязательные платежи государственных предприятий и организаций, налоговое право, государственные займы и сберегательное право, государственное страхование, государственные расходы, кредитно-денежную систему<sup>3</sup>. В качестве подотрасли финансового права М. И. Пискотин выделял бюджетное право<sup>4</sup>. В. В. Бесчеревных считал, что в систему

72–79; Иванов Б. Н. О системе советского финансового права / Б. Н. Иванов // Вопросы советского финансового права / под ред. Е. А. Ровинского. — М.: ВЮЗИ, 1967. — Т. IX. — С. 34–67; Кучерявенко М. П. До питання про систему фінансового права / М. П. Кучерявенко // Право України. — 2003. — № 4. — С. 33–36; Він же. Целостность и системность финансового права / Н. П. Кучерявенко // Фин. право. — 2003. — № 2. — С. 12–17; Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / П. С. Пацурківський. — Чернівці: Чернів. ун-т, 1998. — 276 с; Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М.: Юрид. лит., 1960. — 193 с.; Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права / Р. О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права. — М.: Изд-во АН СССР, 1952. — С. 182–214; Худяков А. И. Основы теории финансового права / А. И. Худяков. — Алматы: Жети жаргы, 1995. — 288 с.; Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. — М.: Изд-во МГУ, 1983. — 80 с.

<sup>2</sup> Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права / Р. О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права. — М.: Изд-во АН СССР, 1952. — С. 182–183.

<sup>3</sup> Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М.: Юрид. лит., 1960. — С. 94.

<sup>4</sup> Пискотин М. И. Советское бюджетное право / М. И. Пискотин. — М.: Юрид. лит., 1971. — С. 50.

<sup>1</sup> Див.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003. — 397 с.; Вишновецкий В. М. Система фінансового права України в умовах переходу до ринкової економіки: дис. ... канд. юрид. наук / В. М. Вишновецький. — Чернівці, 2001. — 212 с.; Воронова Л. К. До питання про систему фінансового права / Л. К. Воронова // Вісн. Акад. прав. наук України. — 1994. — № 2. — С. 75–82; Ермакова Т. С. О системе советского финансового права / Т. С. Ермакова // Правоведение. — 1975. — № 2. — С.

финансового права входят более крупные элементы, нежели институты. К таким он относил разделы: бюджетного права; государственных доходов, который включает в себя два самостоятельных подразделения (доходы Государственного бюджета СССР и другие государственные доходы)<sup>1</sup>.

Методологическое значение проблемы о системе финансового права заключается в том, что научно аргументированная структура этой системы может использоваться в качестве основы для кодификации финансового законодательства. Е. А. Ровинский справедливо подчеркивал, что «главной целью исследования проблем Общей и Особенной частей финансового права должно быть совершенствование и кодификация налогового законодательства, приведение норм финансового права в соответствие с теми изменениями, которые произошли за последние годы в финансовых отношениях»<sup>2</sup>.

Система финансового права возникает при наличии соответствующих структурных элементов. «Общественные отношения согласуются между собой, исходя из разных оснований, которыми являются признаки и качества различных видов человеческой деятельности — интересы, цели, задачи их участников (сторон) и т. д. Упорядоченность общественных отношений является реальным основанием их классификации (разделения) на определенные таксономические единицы. Например, в состав экономических отношений входят финансовые отношения, включающие в себя бюджетные отношения, среди которых можно выделить отношения, которые возникают при формировании и ре-

ализации местных бюджетов»<sup>3</sup>. Такое многообразие общественных отношений, которые являются предметом финансово-правового регулирования, обуславливает весьма сложную структуру элементов данной отрасли. Система финансового права, на наш взгляд, на современном этапе включает в себя:

а) простой финансово-правовой институт. Речь идет об элементарном объединении финансово-правовых норм по определенному признаку (отдельная стадия бюджетного процесса по отношению к соответствующему виду бюджета; отдельный вид налога или сбора и т. д.);

б) сложный финансово-правовой институт формируется при объединении нескольких финансово-правовых институтов. Он регулирует более значимые общественные отношения, которые можно структурировать по некоторым направлениям, которые являются предметом воздействия простых финансово-правовых институтов (например, институт бюджетного процесса, государственного бюджета, местных бюджетов, косвенных налогов, налогов с физических лиц и т. д.);

в) комплексный финансово-правовой институт охватывает совокупность однородных финансово-правовых норм, которые входят в состав различных институтов или подотраслей финансового права. В качестве примера можно рассмотреть институт доходов государственного бюджета, который формируется при объединении бюджетно-правовых и налогово-правовых норм, которые обеспечивают поступления одного из основных каналов формирования бюджета — налогов и сборов. Еще более сложную группу финансово-правовых норм

<sup>1</sup> Бесчеревных, В. В. Компетенция Союза ССР в области бюджета / В. В. Бесчеревных. — М., 1976. — С. 32–34.

<sup>2</sup> Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. — М.: Юрид. лит., 1960. — С. 96.

<sup>3</sup> Сильченко Н. В. Проблемы предмета правового регулирования / Н. В. Сильченко // Государство и право. — 2004. — № 12. — С. 62.

представляет собой институт выполнения государственного бюджета по доходам. В этой ситуации к приведенному выше комплексному институту добавляется соответствующий круг средств правового регулирования, которые отображают относительно этого процессуальные аспекты третьей стадии бюджетного процесса;

г) подотрасль финансового права как специфическая, обособленная группа финансово-правовых норм и институтов.

Необходимо учитывать, что к системе финансового права относятся все эти образования, но каким образом они соотносятся — следует рассматривать отдельно в каждом случае. Возможны различные ситуации. Во-первых, простой институт может быть составляющей системы финансового права, не участвуя в качестве элемента подотрасли или же другого института. Другими словами, речь идет о самостоятельном участии простого института как элемента финансово-правовой отрасли. Во-вторых, простой институт занимает место в системе финансового права посредственно участвуя в сложном правовом институте или же в подотрасли. В-третьих, простые финансово-правовые институты могут выступать в качестве составляющих институтов на грани институционального или подотраслевого регулирования и представлять комплексный финансово-правовой институт. «В том случае, если в качестве предмета правового регулирования соответствующей отрасли права представить некую часть общественных отношений, которые “имеют правовую природу”», то можно выделить определенный род общественных отношений, то в ситуации, когда отрасль права делится на подотрасли и институты права, мы должны обнаружить в роду этих общественных отношений вид отношений, который корреспондировал соответствующей подотрасли права, а институту права —

подвид каких-либо общественных отношений. Отдельным общественным отношениям в таком случае будет корреспондировать такой компонент системы права, как норма права<sup>1</sup>.

«Финансовое регулирование — это не объединение налогового, бюджетного, банковского, валютного и другого; это регулирование иного порядка, которое должно быть опосредовано самостоятельной нормативной системой. С этой стороны финансовое право можно было бы представить, как некий аналог конституционного права для группы отраслей финансово-правового цикла. При таком подходе финансовое право не объединяет налоговое, банковское, бюджетное, валютное право (и другие отрасли) путем машинального включения по предметному критерию, оно является самостоятельным по отношению к ним и интегрирует их на основе общих функциональных заданий, которые скоординированы принципами единой финансовой политики»<sup>2</sup>.

Создается впечатление, что при таком подходе финансовое право (как системное образование) может функционировать независимо или автономно от своих составляющих. Безусловно, объединение налогового, бюджетного и других институтов или подотраслей не является механическим слиянием таких правовых норм. Они должны быть согласованными в рамках отраслевого образования, на их границе могут возникать комплексные правовые институты, но обособленное существование финансового права как определенной абстрактной интегратив-

<sup>1</sup> Сильченко Н. В. Проблемы предмета правового регулирования / Н. В. Сильченко // Государство и право. — 2004. — № 12. — С. 62–63.

<sup>2</sup> Винницкий Д. В. Финансовое право в современных условиях: традиции и инновации / Д. В. Винницкий // Фин. право. — 2006. — № 8. — С. 12.

ной системы и его элементов (институтов и подотраслей) вряд ли возможно. К тому же достаточно сложно определить именно на нормативном уровне тот общий знаменатель, который должен был бы объединить финансово-правовые институты и подотрасли. Если говорить о варианте общей части финансового права, то на сегодняшний день такая позиция вряд ли может быть обоснована.

Не претендуя на окончательное решение проблемы относительно построения системы финансового права, мы убеждены, что модель системы финансово-правовой отрасли, которая была общепринятой в советский период, объективно не может быть основой кодификации финансового законодательства. Основанием для таких выводов послужил тот факт, что ряд тех институтов, которые традиционно выделяли в системе особенной части финансового права, по своей природе не являются финансово-правовыми, так как отношения, которые регулируют данные институты, не входят в предмет правового регулирования.

Рассматривая систему финансового права как объективно обусловленную систему финансово-правовых норм в определенной последовательности, традиционно выделяют Общую и Особенную части финансового права, как наиболее значимые подразделы системы<sup>1</sup>. Правовым критерием систематизации финансового права должна быть правовая классификация имущественных отношений. Ее необходимо использовать совместно с систематизацией по экономическому критерию<sup>2</sup>.

Показательным является тот факт, что представив критерии построения, М. В. Карасева не предлагает собственный вариант видения системы финансового права, подчеркивая, что вопрос о системе финансового права, опираясь на имущественную составляющую, не может быть решен, поскольку отсутствует научная доктрина<sup>3</sup>. Кроме того, необходимо учитывать тот факт, что далеко не все финансово-правовые отношения являются имущественными. Значительную часть предмета финансово-правового регулирования составляют различные организационные отношения, которые лишь косвенно касаются движения финансовых ресурсов. Поэтому, на наш взгляд, вряд ли в ближайшее время классификацию имущественных отношений можно будет рассматривать в качестве универсального критерия построения системы финансового права.

Перспективным, на наш взгляд, может быть анализ видов и системы подотраслей и разновидностей институтов (сложных, простых и т. д.) в пределах одной отрасли права. Традиционно комплексные правовые институты, как правило, характеризуются как институты одной отрасли, которые включают в себя ряд элементов другого метода правового регулирования<sup>4</sup>. В то же время комплексность законодательного регулирования имеет и определенные закономерные объективные основания. Наиболее принципиальным является единство общественного отношения, на котором сосредоточено воздействие предписаний норм законодательства. Отраслевая специфика, которая заключается в однородности предмета правового регулирования, с одной стороны, выделяет из целостной совокупности общественного

<sup>1</sup> Древаль Л. Н. К вопросу о предмете, методе и системе финансового права / Л. Н. Древаль // Фин. право.— 2005.— № 2.— С. 3.

<sup>2</sup> Карасева М. В. Современные проблемы построения системы финансового права / М. В. Карасева // Правоведение.— 2006.— № 3.— С. 98.

<sup>3</sup> Там же.— С. 96.

<sup>4</sup> Алексеев С. С. Проблемы теории права / С. С. Алексеев.— Свердловск, 1972.— Т. 1.— С. 141.

отношения те, которые присущи именно этой отрасли, с другой стороны, формирует определенные направления и принципы комплексности законодательства. Например, предмет финансового права ассоциируется с властно-имущественными отношениями.

Фундаментальные подходы к характеристике содержания отношений, выступающих в качестве предметного объекта действия правовой нормы, сложились в ходе дискуссии о системе советского права 1938–1940 годов и 1956–1958 годов, когда одним из основных критериев деления советского права на отрасли, а отраслей — на институты был выделен именно предмет правового регулирования. Уже в ходе первой дискуссии исходили из того, что разграничение единой системы права по отраслям может осуществляться в зависимости от предмета правового регулирования, с которым связывало содержание общественного отношения, на которое и было направлено правовое воздействие. Во время второй дискуссии деления системы права на отрасли выдвинули дополнительный критерий, который обуславливал анализ способов воздействия права на поведение людей — метод правового регулирования. Важно, что как способ воздействия на поведение участников отношений он рассматривался не самостоятельно или изолированно, а как объективно необходимое дополнение к предмету правового регулирования. Несмотря на обусловленность метода правового регулирования предметом, они образуют внутреннее единство и являются исходной основой для разделения права на отрасли, а последних — на институты.

Общественные отношения можно дифференцировать на группы отношений: а) которые регулируются правом; б) которые частично урегулированы правом; в) которые им не регулируются. Предметом финансового права являются отношения, существу-

ющие только в форме правоотношения, те, которые непосредственно вовлечены в сферу правового регулирования. Предмет финансово-правового регулирования поэтому и определяется как совокупность общественных отношений, которые непосредственно ощущают на себе влияние норм финансового права. Н. П. Кучерявенко аргументированно подчеркивает, что каждая правовая форма, регулирующая отдельный вид общественно-правового отношения, закрепляет характерную для данного вида взаимосвязь организационно-управленческих и имущественных методов, специфические основания возникновения правоотношения, виды гарантий и санкций, форм ответственности, правовой статус субъектов<sup>1</sup>. «Познание закономерности объективной обусловленности отдельных видов отношений их содержанием дает возможность создания научно обоснованной системы права. Ведь именно эта закономерность развития лежит в основе таких определяющих понятий, как предмет и метод правового регулирования»<sup>2</sup>.

Принципиальной особенностью финансовых отношений является их имущественная природа, которая выражает динамизм как в движении специфической формы имущества — денежных средств, так и специфического собственника — государственного образования. Предметом финансового права являются финансовые отношения на всех этапах движения публичных денежных средств. При этом важно иметь в виду, что этот единый, однородный предмет финансово-правовой отрасли уточняется, детализируется на уровне внутренних структурных

<sup>1</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко. — Харьков: Легас, 2004. — С. 488–489.

<sup>2</sup> Халфина Р. О. Право как средство социального управления / Р. О. Халфина. — М.: Наука, 1988. — С. 196.

образований: подотраслей, институтов. «Предмет правового регулирования является сквозным, “профилирующим основанием” деления права на всех “уровнях”. Меняются лишь категории, которые дополняют его. В данном случае такими должны быть наиболее существенные качественные особенности отдельных институтов и норм, специфика, отделяющая их друг от друга и объединяющая в отдельные стабильные группы»<sup>1</sup>. Довольно яркий акцент в этом контексте принадлежит С. Д. Цыпкину, который, определяя имущественный характер налоговых отношений, подчеркивал, что невыполнение налогового обязательства влечет за собой нанесение материального вреда государству, нарушение общегосударственных интересов<sup>2</sup>.

Показательным является то, что такие определения в законодательных актах финансово-правового типа не гарантируют никакой специфической однородности соответствующего отраслевого режима регулирования. Речь идет о классических цивилистических конструкциях, которые повторяют определения соответствующих норм гражданского законодательства. Возникает вопрос: зачем в финансовом законодательном акте присутствие правовой конструкции, которая абсолютно дублирует норму гражданского законодательства? Абсолютно логичным было бы появление в финансовом законодательном акте подобного определения при условии, если бы им закрепляли бы определенные особенности содержания. А если этого не происходит, то, на наш взгляд, это искусственное расширение финансового за-

кона, которое ничего не дает для повышения эффективности правового регулирования.

Определенным ориентиром для преодоления такого противоречия, на наш взгляд, должен быть подход, который закрепляет «Определение основных сроков» в ст. 2 Бюджетного кодекса Украины. Дело в том, что все приведенные определения имеют исключительно бюджетно-правовую природу и не дублируются не только с другими отраслевыми законодательствами, но и исключают двойственность определения даже на грани с другими финансово-правовыми институтами и подотраслями. Такой подход существенно уменьшает образование коллизий как на стадии нормотворчества, так и во время применения норм финансового законодательства.

Именно отталкиваясь от этого и нужно подходить к проблеме «комплексности» в исследовании проблем финансового права. Наличие единой однородной системы финансово-правовой отрасли не исключает комплексных образований в пределах финансового законодательства. «... Можно констатировать наличие не только отдельных комплексных актов, но и комплексных сфер законодательства, групп актов, которые посвящены определенной сфере общественных отношений... Если наряду с отраслевым законодательством, объективная определенность и природа которого никем не ставится под сомнение, существует в таком же объеме и имеет не меньшее значение в регулировании отношений и комплексное законодательство, то последнее сформировано общественными нуждами и имеет объективные основания»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы) / М. И. Пискотин.— М.: Юрид. лит., 1971.— С. 56.

<sup>2</sup> Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин.— М., 1955.— С. 29.

<sup>3</sup> Яковлев В. Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства / В. Ф. Яковлев // Правоведение.— 1975.— № 1.— С. 17–18 (16–23).

Основанием возникновения и развития комплексного законодательства являются не только общественные отношения, которые предусматривают соответствующее законодательное отображение и формализуются поведением определенных участников отношений в соответствующих ситуациях, но и соотношение отдельных отраслей законодательства при их динамическом воздействии на реальное поведение субъектов. «Основанием для существования комплексных актов и отраслей законодательства служит взаимодействие отраслей права в процессе управления определенной сферой общественной жизни, которое отображает объективную связь самого общественного отношения и социально-экономических закономерностей, под влиянием которых они возникают»<sup>1</sup>. Нужно учитывать, что реализация отдельной функции государства может и должна предполагать разноотраслевое участие, разноаспектное воздействие на отношения, которые возникают в связи с ее реализацией. «Существование комплексных отраслей законодательства, которое связано с целесообразностью создания, наряду с отраслевыми, комплексных кодексов и других нормативных актов, нередко приводит исследователей к ошибочному выводу о существовании комплексных отраслей права»<sup>2</sup>. Едва ли, обосновывая комплексность нормативных групп, целесообразно исходить исключительно из внешнего объединения нормативного материала, состояния отрасли законодательства. Признак комплексности не может быть присущ отрасли права с точ-

ки зрения самой природы этого явления<sup>3</sup>. Комплексность может быть присуща законодательству, поскольку речь идет о принципиальном отличии от права.

Принципиальным критерием разграничения отраслевого и комплексного образования является однородность. Отрасль права, выделяя определенный тип правовых отношений и характеризуясь юридической однородностью и единством юридического содержания, формирует и однородный режим воздействия на соответствующий тип отношений присущими исключительно ей средствами. Объединение норм на началах комплексности исключает такую однородность. Ее основанием является взаимодействие нескольких отраслевых типов регулирования. Однородной конструкции в этих условиях быть не может.

Исследуя природу комплексных правовых институтов, С. В. Поленина выделяет два их вида: межотраслевые функциональные комплексные институты и межотраслевые пограничные институты<sup>4</sup>. Межотраслевые институты, на ее взгляд, наиболее распространенная разновидность комплексных правовых институтов, которые возникают на грани сопредельных отраслей права, отраслей, которые имеют определенную общность отношений, которые ими регулируются. В то же время, такие разновидности комплексных институтов не имеют ничего общего с формированием новых отраслей права.

Межотраслевые функциональные комплексные институты должны возникать,

<sup>1</sup> Яковлев В. Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства / В. Ф. Яковлев // Правоведение.— 1975.— № 1.— С. 19 (16–23).

<sup>2</sup> Байтин М. И. Система права: к продолжению дискуссии / М. И. Байтин, Д. И. Петров // Государство и право.— 2003.— № 1.— С. 32.

<sup>3</sup> Система советского законодательства / под ред. И. С. Самощенко.— М., 1980.— С. 16; Система советского права и перспективы ее развития // Сов. гос. и право.— 1982.— № 7.— С. 112.

<sup>4</sup> Поленина С. В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права / С. В. Поленина // Правоведение.— 1975.— № 3.— С. 74–77.



по мнению С. В. Полениной, на грани сопредельных неоднородных отраслей права, например, гражданского и административного. Она исходила из того «... что нормы административного права регламентируют в первую очередь, предпосылки возникновения гражданских отношений и лишь в общих чертах определяют их содержание»<sup>1</sup>. Нам сложно согласиться с такой позицией, которая отображает переплетение общественного отношения и правоотношения. Таким образом, можно считать, что у административного права есть основания сформировать комплексный правовой институт со всеми отраслями права, потому что административные отношения, по большей части, выражают функцию управления государством по всем направлениям общественной жизни, это управленческие отношения. Такой характер совсем не означает, что административно-правовое регулирование вмешивается в другой блок отношений, которые являются предметом другой отрасли права, «нормы административного права регламентируют в первую очередь предпосылки возникновения гражданских отношений». Каждая отрасль права имеет свой соответствующий блок общественных отношений, который является предметом правового регулирования и они могут сталкиваться, но не совпадать, не поглощать друг друга, образуя основания для комплексности в праве, а не в законодательстве.

Необходимо иметь в виду, что комплексность отрасли права или правового института можно доказать с помощью объединения предметов регулирования и влияния на них едиными методами. В то же время комплексность отраслей законодательства имеет основания объединения формализованных средств определения государственной воли

(которая приобретает форму законов, указов, постановлений и т. д.). Проиллюстрируем это на следующем примере, давайте задумаемся: есть ли перспективы относительно аргументации гражданско-налоговой комплексности правового института юридического лица? Безусловно, нет. Но в то же время образование юридического лица предусматривает легализацию всех его признаков, что является предметом гражданско-правового влияния (название, отделенное имущество, счет в банке и т. д.). При этом открытие счета в банке не может быть осуществлено без постановки на учет в налоговых органах, т. е. классическая гражданско-правовая конструкция может получить законченную форму лишь с помощью определенных налогово-правовых режимов.

Характеризуя комплексность в праве, надо исходить даже не из того: четко или нет разграничивается общественное отношение в качестве предмета отраслевого регулирования, а из того — какую цель мы преследуем при осуществлении правового влияния. В этой ситуации даже однородное общественное отношение, корректируемое целью правового регулирования соответствующей отрасли, может четко и логически разграничиваться по разнотипным правовым образованиям, которые будут аргументированно объяснять отсутствие оснований комплексности в системе правовых норм.

В то же время это совсем не исключает возможности комплексных образований совокупности законодательных норм. Как мы подчеркивали выше, комплексность отраслей законодательства имеет основания для объединения формализованных средств определения государственной воли в регулировании определенного общественного отношения. Именно поэтому ничего противоречивого нет в ситуации, когда на стадии законотворчества образуются такие

<sup>1</sup> Там же. — С. 75.

законодательные акты, которые объединяют разнотипные по своей природе нормы с целью более целесообразного влияния на соответствующий вид общественного отношения.

Комплексные межотраслевые пограничные институты формируются на грани сопредельных однородных отраслей права. На основании подвижной предметно-регулятивной связи<sup>1</sup>.

Исходя из этого у финансово-правового регулирования есть все основания формирования комплексности следующих видов:

1. Комплексность на грани финансово-правовых институтов или подотраслей. В этой ситуации комплексность совокупности правовых норм объединяет как однородные принципы (предмет и метод финансового права), так и специфичность предмета отдельных структурных образований в пределах финансово-правовой отрасли, т. е. речь идет о грани родственных, однотипных групп финансово-правовых норм. Ярким примером такого комплексного финансово-правового института может быть институт бюджетных доходов. Он объединяет нормы бюджетного права (непосредственно те, которые регулируют налоговые поступления в доходные части государственного и местных бюджетов) и нормы налогового права, которыми, собственно, и определяется перечень, часть таких налогов и сборов (обязательных платежей).

Действительно, финансово-правовое регулирование обеспечивает взаимосвязанный характер воздействия законодательных норм по отношению к предмету отрасли, который не исключает и определенной институциональной дифференциации в рамках

отраслевой однородности. В зависимости от институциональной принадлежности нормы речь может идти о разных стадиях или разном режиме такого регулирования, которые, безусловно, взаимосвязаны со спором, при этом возникающим, и общими принципами и особенностями его решения.

Предметом спора относительно выполнения обязанности по уплате определенного платежа является поведение участников отношений относительно его взыскания, опираясь на то, что он включен в перечень общегосударственных налогов, сборов (обязательных платежей). Принципиальным при этом является момент выполнения налоговой обязанности, потому что именно до этого момента это является предметом регулирования налоговым законодательством, и, безусловно, аргументация доказательств, определение позиции должны строиться на налоговом законодательстве. В тот момент, когда средства в виде налога или сбора плательщиком уплачены, речь уже не идет о налоговом регулировании, включается бюджетно-правовой режим движения публичных средств и с этого момента аргументация позиций уже может опираться на нормы бюджетного законодательства.

Ряд коллизий норм, которые регулируют реализацию налоговой обязанности, как подчеркивает Н. П. Кучерявенко, порождается несогласованностью при принятии законодательных актов. Законодатель закрепляет определенные противоречия исходя из позиций формальной юридической логики, подразумевая похожие понятия. Действующее налоговое законодательство Украины использует категории «налога, сбора (обязательного платежа)». В то же время бюджетное законодательство базируется на категории «налоговые поступления» (ст. 9 БК). Каким образом соотносятся эти две категории, которые направлены на регули-

<sup>1</sup> Поленина С. В. Пограничный институт гражданского и трудового права (Возмещение вреда, причиненного здоровью) / С. В. Поленина // Сов. государство и право.— 1974.— № 10.

рование идентичных отношений,— не понятно. На грани бюджетного и налогового законодательства возникают определенные противоречия. Достаточно лишь взглянуть на редакцию ст. 64 Бюджетного кодекса Украины, в которой закреплён исчерпывающий перечень налогов и сборов, которые поступают в местные бюджеты.

Абсолютно логично включить в этот перечень налог на доходы физических лиц, платы за торговый патент, но совсем непонятно почему сюда же отнесен ряд и других поступлений. Это непонятно и с формальной стороны (их нет в перечне статей 14, 15 Закона Украины «О системе налогообложения»). Обязательные платежи налогового характера, охватывая поступление налогов и сборов, по своей природе не носят отплатного характера, не играют роли штрафных санкций. Исходя именно из этих позиций абсолютно непонятно, каким образом к налоговым платежам отнесли административные штрафы или оплату определенных действий исполнительных органов соответствующих советов.

2. Комплексность законодательства, которая образуется при сопоставлении институтов или подотраслей законодательных норм:

а) на грани составляющих финансового законодательства. Речь идет о соотношении структурных элементов отрасли финансового права, когда выделяют определенные нормы, которые отображают динамику движения публичных денежных фондов, отношения, которые связаны с оборотом этих денежных средств и являются предметом финансово-правового влияния (например, соотношение законодательных институтов отдельных стадий бюджетного процесса) или отдельных фондов средств, которые тоже находятся на грани внутренне институционального финансово-правового регули-

рования. В качестве примера можно рассмотреть институт межбюджетных отношений. Реализация официальных трансфертов предусматривает фактическое объединение, сопоставление и соотношение институтов Государственного бюджета Украины, местных бюджетов и соответственно межбюджетных отношений. Последнее собственно и отражает перечисление средств от одного типа бюджетов к другому;

б) на грани разноотраслевых законодательств. В этом случае основанием комплексности выступает именно сфера правового регулирования, которая, выделяя тот или другой вид деятельности (банковская деятельность, деятельность относительно обращения ценных бумаг и т. д.) или функцию государства, необходимость ее финансового гарантирования и обеспечения, предполагает участие в этом нескольких разнотипных отраслей законодательства.

Исследуя институциональную структуру финансово-правовой отрасли, можно выделить два типа финансово-правовых институтов. Прежде всего это однородные, базовые финансово-правовые институты. К ним относятся такие группы финансово-правовых норм, которые являются базовыми элементами или соответствующих подотраслей финансового права (бюджетного или налогового), или имеют отделенный финансово-правовой характер (институт валютного регулирования и т. д.). К таким институтам можно фактически отнести любой базовый бюджетно-правовой институт — институт Государственного бюджета, институт местных бюджетов, институт межбюджетных отношений и т. д. Таким же образом можно детализировать составляющие налогового права.

В то же время более интересными для исследования, на наш взгляд, являются комплексные финансово-правовые инсти-

туты, которые формируются на грани уже сложившихся групп финансово-правовых норм. Безусловно, речь идет опять-таки об однородной финансово-правовой группе. То есть в этом случае ни в коем случае речь не идет о применении разных средств регулирования. Комплексность, в этом контексте, не означает объединения императивности и диспозитивности. Регулирование осуществляется исключительно средствами власти и подчинения — императивными методами. Наиболее ярким примером такого института является институт бюджетного возмещения. Система норм, которая входит в этот институт, предусматривает объединение налогового и бюджетного регулирования при применении односторонних средств воздействия. Бюджетное возмещение предусматривает возвращение средств из бюджета налогоплательщику при определенных обстоятельствах, связанных с особенностями выполнения налоговой обязанности, т. е. институт бюджетного возмещения образуется на грани налогового и бюджетного права. «Отношения по возвращению переплаченных сумм налогов и других платежей в бюджет урегулированы частично нормами налогового, а частично — бюджетного права. Порядок и сроки обращения плательщика в органы государственной налоговой службы, подготовка последними выводов по этим вопросам отнесена к сфере регулирования налогового права. Деятельность органов Государственного казначейства Украины в этой сфере подпадает под бюджетно-правовое регулирование»<sup>1</sup>.

Следует обратить внимание на то, что институт бюджетного возмещения имеет

двойное значение. С одной стороны, речь идет о регулировании отношений, связанных с переплаченными или противоправно взысканными налогами и сборами с плательщика. В этой ситуации средства, которые уже поступили в бюджет, должны быть возвращены получателем (государством или территориальными громадами), потому что владелец получил их с нарушением соответствующих норм налогового законодательства. С другой стороны, бюджетное возмещение предусматривает наличие очень специфического механизма при взыскании налога на добавленную стоимость, когда сопоставляется сумма налога на добавленную стоимость, которую оплатил плательщик на этапе приобретения товаров, работ, услуг и сумма налога на добавленную стоимость, которую он включил в свою цену реализации.

Правовой институт возмещения налогов и сборов представляет собой очень специфическую систему, которая характеризуется некоторыми особенностями<sup>2</sup>: регулирование отношений на грани финансово-правовых институтов — бюджетного и налогового; институт бюджетного возмещения как совокупность налогово-правовых противоречий предмету налогово-правового регулирования, поскольку они регулируют поступление средств от плательщиков в бюджеты, тогда как возмещение налогов и сборов предусматривает возвращение средств из бюджетов плательщикам налогов.

Определенная группа норм в составе института налогового права, характеризуется спецификой отношений, поскольку институт бюджетного возмещения является специальным институтом налогового права и регулирует отношения касательно

<sup>1</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів у системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту.— 2003.— Вип. 172. Правознавство.— С. 79.

<sup>2</sup> Гордін О. О. Правове регулювання бюджетного відшкодування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук / О. О. Гордін.— Х., 2009.— С. 12–39.

возвращения из бюджета переплаченных или по ошибке оплаченных сумм налогов, возвращение плательщику суммы налога на добавленную стоимость из бюджета, в связи с излишне уплаченной суммой налога в определенных случаях. Содержание отношений бюджетного возмещения сводится к обязанности передачи определенной суммы средств (переплаченных налогов, неправоммерно взысканных сумм налогов или сборов и т. д.) из бюджета плательщику. Но речь может идти как о передаче средств налогоплательщику вследствие излишне уплаченного или незаконно взысканного налога или сбора из бюджета, так и о возвращении средств из бюджета обязанному лицу вследствие подведения итогов при сравнении доли косвенного налога в цене приобретения и цене реализации у налогоплательщика, в результате которой у государства возникает обязанность возместить ему размер такого превышения. Это принципиально разные режимы перехода средств из бюджета к налогоплательщику как по особенностям правового регулирования, так и по содержанию.

Институт возмещения налогов и сборов закрепляет правовой статус участников правоотношений данного вида, одновременно регулируя упорядочение налоговых отношений согласно нуждам государства и общества. По способу регулирования отношений институт бюджетного возмещения включает в себя признаки как материально-правового института, так и процессуального, обеспечивая как размер средств, которые должны перечисляться из бюджета, так и формы, процедуры их возвращения. Основанием возникновения правоотношения по возмещению налогов и сборов, условия для получения бюджетного возмещения является факт предоставления налоговой декларации. Сумма налога на добавленную стоимость подлежит

возмещению в размере, который не превышает сумму задолженности налогоплательщика или его кредитора (кредиторов) перед Госбюджетом по кредитам и бюджетным ссудам. На основании выводов о возмещении налога на добавленную стоимость органы Государственного казначейства Украины на протяжении пяти дней своими платежными поручениями переводят средства со счета учета доходов Госбюджета на счет, указанный в решении суда. Показательно, что бюджетное возмещение осуществляется на основании сложного юридического факта, который включает в себя комплекс явлений, которые только в единстве порождают последствия, характерные для данного вида правоотношений.

Специальная однородность финансовых отношений, которые являются предметом институционального регулирования в пределах финансово-правовой отрасли, не исключает объединения институциональных норм в более значимые правовые образования, которые в то же время еще не могут претендовать на уровень отраслевой специфики. Подотраслью финансового права выступает более узкая группа норм, чем отрасль, которая является неотъемлемой составляющей всей отрасли права и отличается лишь специфическим проявлением отраслевого предмета и метода. Выделение подотраслей в финансовом праве обусловлено социально-экономической спецификой каждого звена системы финансов, его особой ролью в процессе общественного производства, а также формирования и расходования денежных фондов. На основании этого в середине 80-х гг. XX века среди структурных подразделений финансового права выделялись такие подотрасли:

а) нормы, которые регулируют общегосударственные финансы (централизованные денежные фонды);

б) нормы, которые регулируют отношения в области финансов предприятий, объединений и отраслей народного хозяйства (децентрализованные фонды);

в) нормы, которые регулируют отношения в области кредита (кредитные денежные фонды)<sup>1</sup>.

Такой подход в целом соответствует представлению того времени о структуре финансовой системы государства. Более того, финансовая система в такой ситуации фактически сводится к разновидностям определенных типов фондов, к которым имеет отношение государство как владелец средств. Едва ли на сегодня такой вывод может быть окончательным. Прежде всего мы исходим из того, что в пределах подотраслевого регулирования должны быть не только государственные фонды, а все формы публичных денежных средств, т. е. и средства территориальных громад, аккумулированные в различных формах.

I. Подотрасль общегосударственных финансов составляли три правовых института<sup>2</sup>:

1) институт бюджетного права, предметом которого являлась система денежных отношений, с помощью которых формировался и использовался основной государственный централизованный фонд денежных средств — государственный бюджет СССР. Именно поэтому этот институт характеризовался как самый важный в системе советского финансового права. В отдельную группу предлагалось отнести нормы, которые связаны с отношениями по бюджетному регулированию, т. е. отношения, которые обуславливали бы распределение бюджетных средств между бюджетами. Фактически, ис-

ходя из этой позиции, можно сделать вывод, что авторы пособия «Финансовое правоотношение» рассматривали бюджетное право как сложный институт, если внутренней его составляющей предлагалось определить институт бюджетного регулирования. Таким же образом предлагалось выделить институт бюджетного процесса как совокупность норм, которые регулировали деятельность государственных органов по составлению, рассмотрению, утверждению и выполнению бюджетов;

2) институт государственного имущественного и личного страхования как совокупность норм, которые регулировали образование и использование специального резервного денежного фонда для возмещения расходов от стихийного бедствия и несчастных случаев, проведение специальных действий по предотвращению гибели и уничтожения имущества. Этот фонд формировался за счет средств государственных предприятий и граждан;

3) институт денежного обращения и валютно-финансовых отношений охватывал отношения, которые связаны с организацией денежной системы государства и осуществлением внешнеэкономической деятельности. Принципиальной особенностью нормативного регулирования этого института была реализация государственной монополии как в сфере денежного обращения, так и в области внешней торговли и валютной монополии.

Если при таком подходе, касательно первой подотрасли, фактически, речь идет о бюджетных отношениях в том или другом виде, сегодня можно согласиться с принципиальной возможностью существования такой подотрасли в пределах финансового права (безусловно, с определенным корректированием, на чем мы остановимся при характеристике бюджетного права),

<sup>1</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы): учеб. пособие.— Л., 1985.— С. 17 (33 с).

<sup>2</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы): учеб. пособие.— Л., 1985.— С. 18–21.

то содержание других подотраслей требует уточнения.

II. «Вторую подотрасль финансового права формируют нормы, которые регулируют отношения в области финансов хозрасчетных предприятий, объединений и областей народного хозяйства (децентрализованные фонды). Эта правовая подотрасль регулирует систему денежных отношений, которые выражаются в формировании и использовании децентрализованных денежных фондов, а также взаимоотношения хозорганов с бюджетом»<sup>1</sup>. Фактически, в этой ситуации речь идет о финансах государственных предприятий. На сегодня во многих конструкциях они, действительно, остаются элементом финансовой системы. Но нам кажется, что такая позиция должна быть откорректирована. Фактически, во многом нормы этой подотрасли будут входить в состав бюджетного права. В условиях, когда средства государственных предприятий при казначейском выполнении бюджета не могут обойти соответствующих казначейских бюджетных счетов, сложно провести принципиальное разграничение норм, которые регулируют такие отношения, провести грань между ними и бюджетными нормами и структурировать в качестве отдельной финансово-правовой подотрасли.

В состав этой подотрасли входили два правовых института<sup>2</sup>:

1) институт, который регулирует финансовые отношения государственных предприятий, объединений и их высших административно-хозяйствующих органов — министерств. Даже для советского времени такая классификация порождает определенные во-

просы, потому что отношения государственных предприятий и объединений с их высшими административно-хозяйствующими органами по своей сути представляют управленческие отношения, отношения, которые выражают определенный иерархический подход в реализации власти. Безусловно, это публичные отношения, но, на наш взгляд, они больше касаются предмета административно-правового регулирования и в таком контексте их сложно связать с отношениями относительно регулирования движения публичных денежных фондов — финансово-правовыми отношениями;

2) институт, который регулировал финансовые отношения кооперативных организаций и общественных организаций в той части, в которой последние занимались хозяйственной деятельностью. Нормы финансового права регулировали порядок распределения прибыли предприятий, взаимоотношения предприятий с бюджетами — уплату обязательных платежей в бюджет, финансирование из бюджета. Такой подход на сегодня может показаться недостаточно логичным. Дело в том, что очень сложно связать финансово-правовое регулирование непосредственно с хозяйственной деятельностью. Финансовое право (в том числе с помощью институтов) регулирует движение публичных средств, а хозяйственная деятельность связана не только с этим. То есть этот институт должен был охватывать лишь те блоки хозяйственных отношений, связаны которые были с содержанием предмета финансово-правового регулирования.

III. Таким же образом можно оценить и характеристику содержания третьей подотрасли как системы норм, которая регулирует отношения в области кредита (кредитные денежные фонды)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы): учеб. пособие.— Л., 1985.— С. 21.

<sup>2</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы): учеб. пособие.— Л., 1985.— С. 21–23.

<sup>3</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы): учеб. пособие.— Л., 1985.— С. 23–24.

Кредит рассматривался как специфическая форма денежных отношений, которые возникают в процессе мобилизации и использования на основании возвращения временно свободных денежных средств бюджета, предприятий, организаций и граждан, предусматривающих существование двух институтов:

1) институтом государственного кредита государство мобилизовало часть свободных денежных средств и не применяла такой способ воздействия, как властные предписания, отношения строились на началах добровольности возврата и оплаты<sup>1</sup>. Государство выступало в роли заемщика, а граждане в роли кредитора.

Не останавливаясь на принципиальной оценке содержания этого института в системе финансового права, хотелось бы высказать некоторые убеждения относительно того времени. Вряд ли бесспорно можно согласиться с тем, что в режиме института государственного кредита государство не применяло властные предписания, а отношения строились на началах добровольности.

Во-первых, возникает принципиальный методологический вопрос: может ли в пределах отдельной подотрасли публичного права (которая опирается на императивные средства регулирования) существовать в качестве внутренней составляющей институт, который использует диспозитивные средства воздействия на поведение участников отношений. Если так — то надо вообще отказаться или от постоянных теоретических принципов разделения права на отдельные отрасли, или от принципиального разграничения права на публичное и частное.

Во-вторых, сложно согласиться с таким утверждением и по содержанию. Нет четких аргументов для доказательства существова-

ния добровольных принципов в регулировании отношений государственного кредита. Добровольность может здесь присутствовать лишь на этапе возникновения юридического факта как основания появления необходимости правового воздействия. То есть лицо может выбирать — приобрести или не приобрести государственные ценные бумаги. Но правовое регулирование предусматривает упорядочение прежде всего дальнейших отношений (приобретение, уплата процентов, возвращение государством средств, принципа эмиссии и т. п.), ни по одному из которых никаких договорных отношений не возникает. Лица, которые приобретут такие ценные бумаги, должны действовать исключительно так, как это установлено государством. К тому же в советские времена, во многих случаях государственные ценные бумаги размещались вообще без учета волеизъявления лиц, которым они предоставлялись. Облигациями государственного внутреннего займа платилась часть заработной платы, и от этого нельзя было ни отказаться, ни каким-то образом откорректировать;

2) сложный институт банковского кредита, в котором в качестве заемщиков выступали социалистические предприятия и организации, граждане. Опираясь на разграничение объекта (основные производственные фонды или оборотные средства), в институт банковского кредита входили два базовых института: институт долгосрочного кредитования и институт краткосрочного кредитования. Исходя из того, что институт банковского кредита прежде всего включал совокупность норм частного права, организация банковского кредита, его планирование обеспечивалось и финансово-правовыми нормами.

Принципиальные замечания связаны с тем, что к банковскому кредиту едва ли можно применить финансово-правовые

<sup>1</sup> Там же.— С. 23.



средства воздействия и отнести такую группу финансово-правовых норм к отдельной подотрасли финансового права. Если совокупность норм, которые регулируют отношения государственного кредита, еще можно рассматривать в качестве составляющей финансового права (и то, на наш взгляд, в качестве отдельного института), то банковское регулирование, которое упорядочивается диспозитивными методами и предусматривает действие совокупности норм частного права, едва ли может рассматриваться как финансово-правовая подотрасль или финансово-правовой институт. Анализируя позиции авторов учебного пособия «Финансовое правоотношение», нам не хотелось бы, чтобы сложилось впечатление, что мы делаем ударение на ошибочности их мыслей. Ничего подобного. Во многом с ними можно и нужно согласиться, но учитывать, что они адекватно отображали состояние советских общественных отношений периода развитого социализма. Исходя из этих позиций, действительно, можно исследовать и банковское регулирование как публичное образование (потому что негосударственных банков не было вообще), но современное состояние развития обуславливает логический взгляд на прошлое, который должен привести к адекватным выводам относительно современного развития общества.

Одними из первых среди финансистов-юристов целесообразность выделения подотраслей в системе финансового права отмечали М. И. Пискотин и Е. А. Ровинский. Первый акцентировал внимание на появлении в системе финансового права такой подотрасли, как бюджетное право. Второй предлагал более сложное образование, которое включало бы несколько подотраслей. Более того, Е. А. Ровинский предлагал включить в состав подотраслей правового регулирования государственных доходов следующие финан-

сово-правовые институты: а) обязательные платежи государственных предприятий, объединений и отраслей; б) налоговое право; в) неналоговые доходы<sup>1</sup>. На сегодня может сложиться мнение по поводу противоречивости такой структуры, потому что обязательные платежи и налоги определенным образом совпадают. Но не следует забывать, что такой подход характеризовал состояние общественного отношения 70-х гг. XX в. В то время государственные предприятия, объединения, оставляя у себя определенное количество отчислений в нормированные фонды, остальные средства пересчитывали в качестве обязательного платежа в бюджет. При этом налогов фактически они не платили. Основными плательщиками налогов и сборов были предприятия, основанные на колхозной и кооперативной собственности, и физические лица. Именно поэтому можно согласиться с таким разграничением институтов, которое было присуще тому времени.

В финансово-правовую подотрасль могут входить правовые нормы, регулирующие относительно большие группы общественных отношений, которые касаются финансовой деятельности государства, и характеризуются определенной спецификой и родовой обособленностью. Подотраслью финансового права считают более узкую группу норм, которые являются частью отраслевой сферы регулирования, в состав которой включается ряд правовых институтов<sup>2</sup>. Именно исходя из этих позиций Н. Ю. Пришва делает довольно аргументированный вывод относи-

<sup>1</sup> Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. — М.: Юрид. лит., 1978. — С. 27.

<sup>2</sup> Ермакова Т. С. О системе советского финансового права / Т. С. Ермакова // Изв. вузов. Правоведение. — 1975. — № 2. — С. 76; Финансовое право: учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. — М.: ООО «ТК Велби», 2003. — С. 28.

тельно объединения в подотрасль финансового права таких институтов как институт налогового права, институт неналоговых доходов бюджета, институт доходов внебюджетных фондов<sup>1</sup>.

Современный этап развития финансово-правовой науки еще не привел к окончательным выводам относительно количества подотраслей в системе финансового права, их содержания и соотношения с другими финансово-правовыми группировками. Принципиальная причина этого заключается, на наш взгляд, в определенной приблизительно, нечеткости общетеоретического подхода к выяснению природы подотрасли права. В подавляющем большинстве исследований подотрасль права характеризуется как более крупная группа правовых норм, нежели институт, которая характеризуется сложным структурированием нормативного материала.

В целом соглашаясь с этим и исходя из того, что такой подход может быть применен и к нашему исследованию, хотелось бы все-таки достичь большей четкости и обоснованности с акцентом на существование подотрасли в финансово-правовой системе. Исходить из того, что подотрасль — это более крупная группа, чем институт, вряд ли достаточно, потому что непонятным является критерий «большинства или же меньшинства». К тому же не выясненным остается аспект количественного или качественного значения этого критерия. Н. Ю. Пришва логически подчеркивает, что «... любое объединение финансово-правовых институтов нельзя автоматически рассматривать в качестве подотрасли. Если институт беспрекословно

можно отнести к одному разделу финансового права, то для объединения их в одну подотрасль нет достаточных оснований»<sup>2</sup>. Речь идет об объединении в подотрасль государственных доходов институтов налогового права, института неналоговых доходов бюджета, института доходов внебюджетных фондов. Следует согласиться, что едва ли в этой ситуации мы можем аргументированно доказать существование такой подотрасли.

К такому выводу приводят следующие аргументы. Прежде всего подотраслевое нормативное регулирование должно касаться обособленной сферы отраслевых финансово-правовых отношений, которые отвечали бы признакам однородности. При объединении указанных институтов едва ли это возможно. В этой ситуации можно даже подчеркивать и рассматривать принципы переплетения подотраслевых отношений, которые осуществляются на грани бюджетного и налогового права, а не характеризовать их как целостные однородные системы. К тому же и отрасль, и подотрасль, и даже сложный институт должны характеризовать совокупность общих норм, с помощью которых были бы внедрены основные принципы подотраслевого регулирования. Это, безусловно, характерно и для бюджетного права, и для налогового права, но едва ли такой знаменатель можно сформировать при объединении указанных институтов в подотрасль регулирования государственных доходов. И в конце концов, очень приблизительно и условно можно говорить о перспективе выделения совокупности отношений, которые регулируются этими институтами как подотраслево однородными, т. е. очень сложно в этой ситуации

<sup>1</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів у системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту.— 2003.— Вип. 172. Правознавство.— С. 78.

<sup>2</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів у системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту.— 2003.— Вип. 172. Правознавство.— С. 78.

сформировать доскональное определение предмета такой подотрасли.

Нам кажется, что, доказывая существование подотраслей в системе финансового права, необходимо выделить несколько признаков, которым должны соответствовать такие группы финансово-правовых норм. В наиболее обобщенном виде — это определенная детализация, уточнение отраслевых признаков на низшем уровне. Эти признаки должны касаться предмета, метода, системы норм, отображать состояние действующего законодательства. Исходя из этого, на сегодня, как нам кажется, есть основания для того, чтобы говорить о существовании в финансовом праве двух подотраслей: бюджетного и налогового права. Аргументировать этот вывод можно обращая внимание на следующие моменты.

Во-первых, предмет бюджетного и налогового права характеризуется довольно специфическими общественными отношениями, которые оставаясь финансовыми, то же время характеризуются довольно специфическим характером. Если речь идет о бюджетном регулировании, мы выделяем отношения относительно движения средств, аккумулированных на уровне бюджетов, а не публичных денежных фондов в целом. В этой ситуации речь идет о преобладающем, но не исчерпывающем перечне всех отношений, которые являются предметом финансового права. Бюджетное право касается лишь тех финансовых отношений, которые обуславливают бюджетную деятельность, движение бюджетных средств. Налоговое право олицетворяет еще более узкую совокупность финансово-правовых норм, которые касаются урегулирования выполнения налоговой обязанности, взыскания налогов и сборов.

Во-вторых, метод регулирования приобретает некоторые особенности в подотраслевом регулировании, принципиаль-

но не меняя финансово-правовой смысл. Например, в налоговом регулировании он приобретает более жесткое значение и проявления, четности наступают независимо от вины.

В-третьих, структурирование норм, на наш взгляд, является одним из наиболее принципиальных критериев при обосновании существования бюджетного и налогового права как отдельных финансово-правовых подотраслей. Дело в том, что лишь в этих совокупностях на сегодня сложилось относительно завершенное и четкое сопоставление двух подсистем — материальных и процессуальных норм. Несложно в бюджетном праве выделить субинституты, которые в форме материальных бюджетно-правовых норм закрепляют конструкцию государственного бюджета, местных бюджетов, их доходной и расходной части и т. д. В то же время в качестве отдельного институционального образования на сегодня можно рассматривать сложный институт бюджетного процесса, который предусматривает возможность выделять базовые институты отдельных стадий бюджетного процесса и детализировать их относительно определенных типов бюджетов (государственного или местных) с помощью структурирования процессуальных норм. Логическое соотношение между материальными и процессуальными институтами сложилось на сегодня и в налоговом праве. Совокупностью материальных норм определяются налог, его элементы и т. д., тогда как процессуальными нормами обеспечивается регистрация плательщиков налогов и сборов, учет объектов налогообложения, расчеты и уплата налога или сбора, налоговая отчетность. Относительно этого хотелось бы оговориться, что процессуальное регулирование налоговых отношений в пределах финансово-правовой отрасли касается прежде всего доюрисдикционных процедур,

когда речь идет о регулировании поведения законопослушных плательщиков, которые своевременно и в полной мере реализуют все составляющие налоговой обязанности.

Выход процедурного регулирования на уровень обжалования, рассмотрения спора в суде уже свидетельствует об определенной границе межотраслевого регулирования, когда речь идет о применении норм налогового и административного права.

В-четвертых, законодательство, которое регулирует бюджетные и налоговые отношения, опять-таки отличается довольно принципиальной своеобразностью. Речь идет фактически о тех двух группах, которые опираются или могут опираться на кодифицированные законодательные акты. Наличие Бюджетного и Налогового кодекса нельзя не отметить в качестве одного из самых важных признаков в этих группах финансово-правовой отрасли. Едва ли любой другой институт финансового права на сегодня можно рассматривать как перспективный и логический объект кодификации. В то же время бюджетное право уже довольно продолжительный период опирается на Бюджетный кодекс, новая редакция которого была принята в 2010 году. Процесс кодификации налогового законодательства длится уже довольно давно. Начиная с 1997 года речь идет о нескольких вариантах проекта Налогового кодекса Украины. Более того фактически все постсоветские государства на сегодня существуют с действующими налоговыми кодексами. Тенденция развития законодательства в Украине привела к тому, что в 2011 год Украина вошла с кодифицированным налоговым законом.

Вывод о наличии в современной системе финансового права двух подотраслей не является постоянным и окончательным на довольно продолжительный период времени. Общественные отношения в сфе-

ре финансовой деятельности развиваются стремительными темпами, а это развитие должно отображать и соответствующее регулирование совокупностями правовых норм. По большому счету, довольно активные споры относительно самостоятельности финансового права как отраслевого образования длились еще 50–60 лет тому назад, а налогового права не было вообще. Лишь с начала 90-х годов XX века начинается развитие налогового права как существенной правовой группы, которая на сегодня привела к выводам относительно него как сложного института, подотрасли, комплексной отрасли права и т. д. Именно поэтому сегодняшняя позиция, безусловно, может и должна корректироваться и в дальнейшем это может привести к определению их в перспективе как самостоятельных отраслевых образований.

Использование конструкции раздела в финансовом праве, который объединяет несколько финансово-правовых институтов, традиционно связывали с правовым регулированием государственных доходов<sup>1</sup>. Опираясь прежде всего на метод правового регулирования, происходила детализация структуры финансово-правовой отрасли в дальнейшем. При этом пытаюсь обнаружить принципиальное различие между разделом и подотраслью, весьма сложно выбрать принципиальный и понятный подход. В свое время под разделом понималась объективно сформированная группа правовых институ-

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / С. Д. Цыпкин.— М.: Изд-во Моск. ун-та, 1983.— С. 26; Финансовое право: учебник / под ред. Н. И. Химичевой.— М.: Изд-во БЕК, 1997.— С. 22; Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів у системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту.— 2003.— Вип. 172. Правознавство.— С. 77.

тов, означавшая категорию, более широкую по объему, которая допускала меньшую степень однородности, типичности урегулированных отношений, чем правовой институт<sup>1</sup>. Самое большое количество аргументов относительно содержания и значения раздела финансового права касается структурирования Особенной части этой отрасли. В этой ситуации раздел рассматривался как структурный подраздел права, который находился между институтом и отраслью права. Отстаивая эту позицию, В. В. Бесчеревных обращал внимание на то, что определение «подотрасль права» не является удачным, поскольку оно отражает тенденцию обособления определенной группы финансово-правовых норм в самостоятельную отрасль<sup>2</sup>. Нам кажется, что такой взгляд на динамический аспект развития правовой группы (подотрасли, института) является положительным. В условиях, когда формируется объективное развитие общественного отношения, которое может привести к возникновению новой отрасли права, не предусматривать это — вряд или последовательно. Мы уже обращали внимание на то, что и финансового права как самостоятельной отрасли в свое время не было. Но на сегодняшний день ее существования никто не отрицает. Таким же образом может развиваться тенденция относительно развития отдельных структурных образований финансово-правовой отрасли в перспективе.

В любом случае, речь идет об определенной совокупности институтов, то есть и раздел, и подотрасль во многих случаях используются как синонимические понятия.

Более того, использование конструкции раздела не вносит ничего нового в систему «норма — институт — подотрасль — отрасль». Именно поэтому нам кажется последовательной позиция, что раздел права не является структурным элементом системы права<sup>3</sup>. Содержание и значение раздела права, на наш взгляд, целесообразно связывать с определенным научным абстрагированием и рассматривать его как совокупность взглядов, представлений относительно отдельных частей финансово-правовой науки, совокупность тем, которые связаны с преподаванием курса финансового права.

Довольно крупной группой финансово-правовых норм является совокупность тех норм, регулирующих отношения по аккумуляции (привлечению) средств в государственные и местные бюджеты, во внебюджетные централизованные фонды, группы, которые касаются правового регулирования государственных доходов. Эти нормы группируются по нескольким финансово-правовым институтам: институт налогового права, институт неналоговых доходов бюджета и институт доходов внебюджетных централизованных фондов. Четкого ответа на вопрос: чем является такая группа, — нет. В некоторых случаях речь идет и о подотрасли финансового права, и о финансово-правовом институте, «... а возможно, это и какой-либо другой структурный подраздел»<sup>4</sup>.

Очень специфический взгляд на бюджетное право в свое время пытался предложить С. С. Алексеев. Формируя систему права как систему, состоящую из четырех семей,

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства / С. Д. Цыпкин. — М.: Изд-во Моск. ун-та, 1983. — С. 24.

<sup>2</sup> Бесчеревных В. В. Компетенция Союза ССР в области бюджета / В. В. Бесчеревных. — М.: Юрид. лит., 1976. — С. 33.

<sup>3</sup> Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. — М., 1997. — С. 350.

<sup>4</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів у системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. — 2003. — Вип. 172. Правознавство. — С. 75 (75–81)

базируясь на методе правового регулирования, он характеризовал бюджетное право как комплексную отрасль права, которая входила в семью отраслей, которые формировались вокруг государственного права. В то же время, финансовое право относилось к отраслям права, которые ориентировались согласно методу административно-правового регулирования<sup>1</sup>. На наш взгляд такая позиция базируется на необоснованной аргументации в структурировании системы права, исходя исключительно из метода правового регулирования. Критерии отнесения тех или других норм к отдельным институтам, подотраслям, отраслям должны действовать в системе (материальный, юридический, системный) и попытка сделать выводы лишь на основании одного из них не может привести к появлению рациональной системы согласованных правовых норм. Бюджетное право является составляющей финансового права, оно направлено на урегулирование определенной разновидности финансовых отношений и осуществляется присущими именно финансовому праву методами.

При характеристике соотношения бюджетного и налогового права, на наш взгляд, принципиальным является момент выполнения налоговой обязанности. То есть предметом налогового права являются все отношения, сформированные к тому моменту, когда плательщик предоставляет средства для уплаты налога. Все это является предметом налогово-правового регулирования, которое осуществляется с помощью налогово-правовых норм. Далее налоговое регулирование прекращается и, по большому счету, предписания налогово-правовых норм не касаются того, каким образом будут тратиться средства, которые аккумулированы за счет налогов

и сборов, что с ними будет в дальнейшем. Это уже будет предметом регулирования расходных правоотношений.

В контексте этого хотелось бы обратить внимание на нелогичность утверждения С. В. Запольского, который подчеркивает, что «налогоплательщик в связи с выполнением своей налоговой обязанности приобретает право на специфическое, но все же таки имеющееся встречное удовлетворение финансового типа»<sup>2</sup>. Основанием для этого утверждения является отсутствие четкого разграничения предмета налогово-правового регулирования и отношений, которые регулируются финансовым правом в целом. Сложно согласиться с тем, что право государства — владельца полученных им доходов имеет служебный характер и его необходимо относить к юридическим фикциям как средства перевода имущественных отношений из одной стадии их развития в другую. Такая последовательность движения средств, которые принадлежат государству как владельцу характеризует предмет именно финансового права, тогда как налогово-правовое регулирование касается лишь первой стадии — формирование публичных доходов за счет поступлений от налогов и сборов. При этом важно иметь в виду, что с момента перечисления налогов и сборов в бюджеты, налоговое правовое регулирование прекращается, потому что подключаются нормы другого финансово-правового института. Ссылка по поводу этого С. В. Запольского на то, что существуют целевые налоги, которые обуславливают использование аккумулированных таким образом средств, тоже не является весомым аргументом. Целевой налог отражает направление движения налогов,

<sup>1</sup> Алексеев С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев. — М., 1979. — С. 176.

<sup>2</sup> Запольский С. В. О природе понятия «финансовая система России» / С. В. Запольский // Фин. право. — 2006. — № 8. — С. 5 (2–8).

но не связывает с использованием налоговых поступлений согласно этой цели природу налогово-правового регулирования.

Бюджетное право будет подключаться к регулированию движения этих средств, когда они уже будут поступать на соответствующие казначейские счета бюджетов, когда налоговые поступления будут трансформироваться в доходы бюджетов. Именно с этого момента и будет начинаться бюджетное правовое регулирование и соответственно действие бюджетно-правовых норм. Одним из положений, исходя из которого, сложно рассматривать налоговое право как составляющую бюджетного, является несовпадение

субъектного состава. Едва ли можно делать акцент на абсолютно идентичном субъектном составе правоотношения в бюджетном и налоговом регулировании. Дело в том, что налогово-правовые нормы в большинстве случаев направлены на регулирование поведения физических лиц, тогда как последние ни в коем случае не выступают участниками бюджетного правоотношения. То есть наличие грани бюджетного и налогового регулирования (с помощью конструкции налоговых поступлений как составляющей доходов бюджетов) совсем не является характеристикой налогового права как внутренней составляющей бюджетного.

### Библиография

1. Алексеев С. С. Проблемы теории права / С. С. Алексеев.— Свердловск, 1972.— Т. 1.;
2. Алексеев С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев.— М., 1979.;
3. Байтин М. И. Система права: к продолжению дискуссии / М. И. Байтин, Д. И. Петров // Государство и право.—2003.—№ 1.
4. Бесчеревных, В. В. Компетенция Союза ССР в области бюджета / В. В. Бесчеревных.— М., 1976.;
5. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий.— СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.—397 с.;
6. Винницкий Д. В. Финансовое право в современных условиях: традиции и инновации / Д. В. Винницкий // Фин. право.—2006.—№ 8.;
7. Древаль Л. Н. К вопросу о предмете, методе и системе финансового права / Л. Н. Древаль // Фин. право.—2005.—№ 2.;
8. Ермакова Т. С. О системе советского финансового права / Т. С. Ермакова // Правоведение.—1975.—№ 2.— С. 72–79.;
9. Запольский С. В. О природе понятия «финансовая система России» / С. В. Запольский // Фин. Право.— 2006.—№ 8.
10. Иванов Б. Н. О системе советского финансового права / Б. Н. Иванов // Вопросы советского финансового права / под ред. Е. А. Ровинского.— М.: ВЮЗИ, 1967.— Т. IX.— С. 34–67.;
11. Карасева М. В. Современные проблемы построения системы финансового права / М. В. Карасева // Правоведение.—2006.—№ 3.;
12. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права / Н. П. Кучерявенко.— Харьков: Легас, 2004.;
13. Пискотин М. И. Советское бюджетное право / М. И. Пискотин.— М.: Юрид. лит., 1971.;
14. Поленина С. В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права / С. В. Поленина // Правоведение.— 1975.—№ 3.;
15. Поленина С. В. Пограничный институт гражданского и трудового права

- (Возмещение вреда, причиненного здоровью) / С. В. Поленина // Сов. государство и право.— 1974.—№ 10.;
16. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский.— М.: Юрид. лит., 1960.—193 с.;
  17. Сильченко Н. В. Проблемы предмета правового регулирования / Н. В. Сильченко // Государство и право. 2004.—№ 12.;
  18. Система советского законодательства / под ред. И. С. Самощенко.— М., 1980.;
  19. Система советского право и перспективы ее развития // Сов. гос. и право.— 1982.—№ 7.;
  20. Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского.— М.: Юрид. Лит., 1978.— С. 27.;
  21. Теория государства и права. Курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько.— М., 1997.— С. 350.;
  22. Финансовое право: учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко.— М.: ООО «ТК Велби», 2003.;
  23. Финансовое право: учебник / под ред. Н. И. Химичевой.— М.: Изд-во БЕК, 1997.;
  24. Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права / Р. О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права.— М.: Изд-во АН СССР, 1952.— С. 182–214.;
  25. Халфина Р. О. Право как средство социального управления / Р. О. Халфина.— М.: Наука, 1988.;
  26. Худяков А. И. Основы теории финансового права / А. И. Худяков.— Алматы: Жети жаргы, 1995.—288 с.;
  27. Целостность и системность финансового права // Н. П. Кучерявенко // Фин. право.—2003.—№ 2.— С. 12–17.;
  28. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин.— М., 1955.;
  29. Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин.— М.: Изд-во МГУ, 1983.—80 с.;
  30. Яковлев В. Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства / В. Ф. Яковлев // Правоведение.—1975.—№ 1

### References (transliterated)

1. Alekseev S. S. Problemy teorii prava / S. S. Alekseev.— Sverdlovsk, 1972.— Т. 1.;
2. Alekseev S. S. Struktura sovetskogo prava / S. S. Alekseev.— М., 1979.;
3. Baitin M. I. Sistema prava: k prodolzheniyu diskussii / M. I. Baitin, D. I. Petrov // Gosudarstvo i pravo.—2003.—№ 1.
4. Bescherevnykh, V. V. Kompetentsiya Soyuza SSR v oblasti byudzheta / V. V. Bescherevnykh.— М., 1976.;
5. Vinnitskii D. V. Rossiiskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki / D. V. Vinnitskii.— SPb.: Yurid. tsentr Press, 2003.—397 s.;
6. Vinnitskii D. V. Finansovoe pravo v sovremennykh usloviyakh: traditsii i innovatsii / D. V. Vinnitskii // Fin. pravo.—2006.—№ 8.;
7. Dreval L.N. K voprosu o predmete, metode i sisteme finansovogo prava / L. N. Dreval // Fin. pravo.—2005.—№ 2.;
8. Ermakova T. S. O sisteme sovetskogo finansovogo prava / T. S. Ermakova // Pravovedenie.—1975.—№ 2.— S. 72–79.;
9. Zapol'skii S.V. O prirode ponyatiya «finansovaya sistema Rossii» / S. V. Zapol'skii // Fin. Pravo.— 2006.—№ 8.
10. Ivanov B. N. O sisteme sovetskogo finansovogo prava / B. N. Ivanov // Voprosy sovetskogo finansovogo prava / pod red.



- E. A. Rovinskogo.— M.: VYuZI, 1967.— T. IX.— S. 34–67.;
11. Karaseva M. V. *Sovremennye problemy postroeniya sistemy finansovogo prava* / M. V. Karaseva // *Pravovedenie*.—2006.—№ 3.;
  12. Kucheryavenko N. P. *Kurs nalogovogo prava: v 6 t. T. 2: Vvedenie v teoriyu nalogovogo prava* / N. P. Kucheryavenko.— Khar'kov: Legas, 2004.;
  13. Piskotin M. I. *Sovetskoe byudzhethnoe pravo* / M. I. Piskotin.— M.: Yurid. lit., 1971.;
  14. Polenina S. V. *Kompleksnye pravovye instituty i stanovlenie novykh otraslei prava* / S. V. Polenina // *Pravovedenie*.— 1975.—№ 3.;
  15. Polenina S. V. *Pogranichnyi institut grazhdanskogo i trudovogo prava (Vozmeshchenie vreda, prichinnogo zdorov'yu)* / S. V. Polenina // *Sov. gosudarstvo i pravo*.— 1974.—№ 10.;
  16. Rovinskii E. A. *Osnovnye voprosy teorii sovetskogo finansovogo prava* / E. A. Rovinskii.— M.: Yurid. lit., 1960.—193 s.;
  17. Sil'chenko N. V. *Problemy predmeta pravovogo regulirovaniya* / N. V. Sil'chenko // *Gosudarstvo i pravo*. 2004.—№ 12.;
  18. *Sistema sovetskogo zakonodatel'stva* / pod red. I. S. Samoshchenko.— M., 1980.;
  19. *Sistema sovetskogo prava i perspektivy ee razvitiya* // *Sov. gos. i pravo*.— 1982.—№ 7.;
  20. *Sovetskoe finansovoe pravo* / pod red. E. A. Rovinskogo.— M.: Yurid. Lit., 1978.— S. 27.;
  21. *Teoriya gosudarstva i prava. Kurs lektsii* / pod red. N. I. Matuzova i A. V. Mal'ko.— M., 1997.— S. 350.;
  22. *Finansovoe pravo: uchebnik* / pod red. E. Yu. Grachevoi, G. P. Tolstopyatenko.— M.: OOO «TK Velbi», 2003.;
  23. *Finansovoe pravo: uchebnik* / pod red. N. I. Khimichevoi.— M.: Izd-vo BEK, 1997.;
  24. Khalfina R. O. *K voprosu o predmete i sisteme sovetskogo finansovogo prava* / R. O. Khalfina // *Voprosy sovetskogo administrativnogo i finansovogo prava*.— M.: Izd-vo AN SSSR, 1952.— S. 182–214.;
  25. Khalfina R. O. *Pravo kak sredstvo sotsial'nogo upravleniya* / R. O. Khalfina.— M.: Nauka, 1988.;
  26. Khudyakov A. I. *Osnovy teorii finansovogo prava* / A. I. Khudyakov.— Almaty: Zheti zhargy, 1995.—288 s.;
  27. *Tselostnost' i sistemnost' finansovogo prava* // N. P. Kucheryavenko // *Fin. pravo*.—2003.—№ 2.— S. 12–17.;
  28. Tsyppkin S. D. *Pravovoe regulirovanie nalogovykh otnoshenii v SSSR* / S. D. Tsyppkin.— M., 1955.;
  29. Tsyppkin S. D. *Finansovo-pravovye instituty, ikh rol' v sovershenstvovanii finansovoi deyatel'nosti Sovetskogo gosudarstva* / S. D. Tsyppkin.— M.: Izd-vo MGU, 1983.— 80 s.;
  30. Yakovlev V. F. *Otraslevaya differentsiatsiya i mezhotraslevaya integratsiya kak osnovy sistemy zakonodatel'stva* / V. F. Yakovlev // *Pravovedenie*.—1975.—№ 1