

## **Налоговое право как внутренняя структурная часть финансово-правовой отрасли**

---

В наиболее общем виде к предмету финансового права должны относиться однородные общественные отношения, связанные с движением публичных денежных фондов. В последнее время такое содержание присуще многим определениям предмета финансово-правовой отрасли. Хотелось бы отметить, что в свое время (около тридцати лет назад) предмет финансового права рассматривался как система «денежных отношений, благодаря которым государство аккумулирует, распределяет и использует денежные средства, необходимые ему в соответствии с объективными потребностями социалистического общества в соответствующем этапе развития»<sup>1</sup>. Ныне уже совершенно очевидно, что финансово-правовое регулирование не всегда

связано исключительно с денежными отношениями. Существует еще много аспектов отношений в рамках финансово-правового регулирования, которые непосредственно денежными не являются (например, отношения налоговой отчетности или налогового залога и т. п.). К тому же в приведенном определении четко просматривается советский подход к предмету финансового права, предусматривающий включение отношений, связанных исключительно с регулированием оборота средств государства. В наше время не менее значимой составляющей выступает группа отношений, отражающих оборот средств территориальных общин, что и обусловило расширение предмета финансового права.

Предмет правового регулирования охватывает такие правовые по природе общественные отношения, которые упорядочивают поведение их участни-

---

<sup>1</sup> Финансовое правоотношение (теоретические проблемы) : учеб. пособие. – Л., 1985. – С. 10.

ков путем наделения субъективными правами и юридическими обязанностями. Предмет же правового воздействия обуславливает учет через интересы, мотивы определенных последствий, которые отражаются в правовом регулировании. Предмет правового воздействия более широкий, чем предмет правового регулирования, поскольку к учету действия правовых норм он добавляет и последствия действия других социальных регуляторов (испытывающих на себе возможность правовой регламентации).

Настаивая на выделении отдельных составляющих финансово-правовой отрасли как самостоятельных отраслевых образований, необходимо доказать и то, что в таком регулировании формируются и различные общественные отношения, являющиеся предметом финансового права. Необоснованными выглядят также предложения отнесения отдельных институтов или подотраслей финансового права к другим отраслям. Очень часто бюджетное право рассматривается как составляющая муниципального права. Такая позиция обосновывается ссылкой на ч. 2 ст. 143 Конституции Украины, согласно которой за областными и районными советами закреплено право утверждать районные и областные бюджеты, формируемые из средств государственного бюджета для их соответствующего распределения между территориальными громадами или для выполнения совместных проектов и из средств, привлеченных на договорных началах из местных бюджетов для реализации общих со-

циально-экономических и культурных программ, и контролировать их выполнение. Л. К. Воронова аргументированно обращает внимание на ошибочность подхода, когда исходят из того, что бюджетное законодательство как часть финансового не влияет на финансовые отношения, и на невозможность регулировать отношения в области государственного бюджета нормами муниципального права<sup>1</sup>.

Претендуя на определенные научные открытия, некоторые авторы предлагают наряду с предметом и методом правового регулирования выделить «объект отраслевой правовой регуляции», который представляет собой большую группу однородных общественных отношений и составляет отдельную, относительно самостоятельную сферу (область) общественной жизни. Объектом финансового права являются властные имущественные отношения<sup>2</sup>. На наш взгляд, такой подход не углубляет знаний и представлений о природе финансово-правового регулирования. Во-первых, финансовое право направлено на регулирование не каких-нибудь властноимущественных отношений, а очень специфических – в отношении определенного вида имущества и специального собственника. Во-вторых, попытка определить объект фи-

<sup>1</sup> Воронова Л. К. До дискусійних питань щодо предмета і методу фінансового права / Л. К. Воронова // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2003. – № 2–3. – С. 315–316.

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

нансового права не подкрепляется никакими аргументами и выводами. Тогда как акцент на общетеоретическом подходе к объекту регулирования во многом совпадает со сферой правового регулирования.

Доказывая отраслевое своеобразие, предмет правового регулирования непосредственно связывается с методом. Более того, в некоторых случаях трудно это разграничить. Так, М. М. Рассолов подчеркивает, что «в связи с тем, что финансовое право имеет дело с неоднородными общественными отношениями и учетом содержания аспектов самих финансово-правовых отношений, здесь могут применяться различные методы правового регулирования: власти и подчинения, координации, ограничительно-запрещающий, санкционирующий, делегирующий равенство сторон, рекомендуемый и т. д.»<sup>1</sup>. Фактически эту позицию поддерживает Е. М. Ашмарина. Характеризуя приемы и средства, которыми осуществляется правовое регулирование общественных отношений в сфере финансовой деятельности государства, она делает вывод о наличии в финансово-правовом методе элементов императивно ограниченной диспозитивности, разрешений и рекомендаций<sup>2</sup>.

Если с определенными поправками еще можно согласиться с характе-

ристикой метода финансово-правового регулирования в условиях императивно ограниченной диспозитивности, то очень трудно понять подход, когда к методам финансово-правового воздействия относят почти все их разновидности. Хотя, на наш взгляд, М. М. Рассолов не ошибается. Создалась простая ситуация, когда одна ошибка накладывается на другую и в итоге формируется нечто, похожее на реальную ситуацию. Действительно, не могут финансово-правовые отношения регулироваться и императивным методом, и методом координации, рекомендаций, методом, делегирующим равенство сторон, но автор к предмету финансового права относит неоднородные общественные отношения. Иными словами, фактически речь идет обо всем многообразии как публичных, так и частных отношений, которые регулируют оборот финансов и осуществляют это разнотраслевыми режимами. В этой ситуации логично и применение всех отраслевых методов воздействия. В то же время к определению предмета финансового права такой подход не имеет никакого отношения, потому что предметом этой отрасли права являются именно однородные, типичные отношения, обуславливающие и выражающие движение средств государства и территориальных громад.

Как отдельный критерий, который определяет структурирование как системы права в целом, так и отдельной отрасли права, В. П. Мозолин выделяет тип правоотношений, отличаю-

<sup>1</sup> Рассолов М. М. Финансовое право / М. М. Рассолов. – М., 2002. – С. 11.

<sup>2</sup> Ашмарина Е. М. Структура финансового права РФ на современном этапе / Е. М. Ашмарина // Государство и право. – 2004. – № 9. – С. 90.

щийся единством структуры построения и целостностью<sup>1</sup>.

Характер правоотношений определяется и методом, который в рамках отдельного правового образования должен быть единым, применение которого исключает сочетание разнотипных средств регулирования. К тому же метод правового регулирования должен иметь зависимый характер от регулируемого типа отношений. Исходя из этих принципов, ученый подчеркивает, что «административные, налоговые, уголовные и процессуальные правоотношения имеют субординационный характер. Хотя в определенных случаях, закрепленных в законе, административные и налоговые правоотношения могут возникать и на координационной (договорной) основе. Так, согласно ст. 65 Налогового кодекса РФ налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и указанным лицом»<sup>2</sup>. Трудно согласиться с такой оценкой налоговых правоотношений. Во-первых, непонятно, почему налоговые отношения (которые имеют подотраслевую природу в рамках целостной области финансового права) выделяются наряду со сложившимися отраслевыми отношениями. Во-вторых, мы не можем согласиться с такой оценкой налогового кредита.

<sup>1</sup> Мозолин В. П. Система российского права : докл. на Всерос. конф. 14 нояб. 2001 г. / В. П. Мозолин // Государство и право. – 2003. – № 1. – С. 112.

<sup>2</sup> Там же.

Налоговый кредит определяется законодателем договором только по форме и, как нам представляется, несколько ошибочно. Отношения по налоговому кредиту выражают не согласованность позиций налоговых органов и плательщика на диспозитивных началах в форме договора, а лишь изменение срока уплаты налога, которое реализуется императивными средствами. Налоговый кредит не является каким-либо предоставлением средств одним лицом другому. Фактически в этой ситуации плательщик не кредитуются, а только корректируется срок уплаты им налогов и сборов.

Налоговый кредит предоставляется по суммам, рассчитываемым на основании налогового обязательства, которым учитываются все конкретные особенности плательщика, объекта налогообложения, и распространяется только на суммы налогов, подлежащих уплате<sup>3</sup>.

Отношения налогового кредита обуславливает анализ налогового кредита в механизме косвенного налогообложения и налогового кредита в прямых налогах. Отношения налогового кредита при уплате налога на добавленную стоимость определяют ситуацию, когда налогоплательщик кредитует государство и у него впоследствии возникает право на бюджетное возмещение. Напротив, при налоговом кредите в режиме прямого налогообложения кредитором выступает государство.

<sup>3</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – С. 344–348.

Согласно п. 181 ч. 1 ст. 14 Налогового кодекса Украины налоговый кредит представляет собой сумму, на которую налогоплательщик имеет право уменьшить налоговое обязательство в отчетном (налоговом) периоде. Налоговый кредит отчетного периода состоит из сумм налогов, уплаченных (начисленных) налогоплательщиком в отчетном периоде в связи с приобретением товаров (работ, услуг), стоимость которых относится к составу валовых расходов производства, и основных фондов или нематериальных активов, подлежащих амортизации. Датой возникновения права налогоплательщика на налоговый кредит считается (ст. 198 Налогового кодекса Украины): а) дата осуществления первого из событий: или дата списания средств с банковского счета налогоплательщика в оплату товаров (работ, услуг), или дата получения налоговой накладной, которая свидетельствует о факте приобретения плательщиком налога товаров (работ, услуг); б) для операций по ввозу (пересылке) товаров (работ, услуг) – дата уплаты налога по налоговым обязательствам; в) датой возникновения права арендатора (лизингополучателя) на увеличение налогового кредита для операций финансовой аренды (лизинга) является дата фактического получения объекта финансового лизинга таким арендатором.

Налоговый кредит при прямых налогах хотя и похож по механизму реализации на указанный, однако регулирует другие отношения. В части 16 ст. 1 Закона Украины «О налоге на доходы физических лиц», действовав-

шего до принятия Налогового кодекса Украины, налоговый кредит определялся как сумма (стоимость) расходов, понесенных плательщиком налога – резидентом в связи с приобретением товаров (работ, услуг) у резидентов – физических или юридических лиц в течение отчетного года (кроме расходов на уплату налога на добавленную стоимость и акцизного сбора), на сумму которых разрешается уменьшение суммы его общего годового налогооблагаемого дохода, полученного по итогам такого отчетного года<sup>1</sup>. Право на налоговый кредит возникает у плательщика налога по итогам отчетного налогового года при наличии оснований, которые отображаются налогоплательщиком в годовой налоговой декларации.

Перечень расходов, включаемых в состав налогового кредита, был закреплен ч. 3 ст. 5 Закона Украины «О налоге на доходы физических лиц». При этом налоговый кредит начисляется резидентом, имеющим индивидуальный идентификационный код. Законодатель устанавливает ограничительные рамки в количественном выражении регулируемых отношений – общая сумма начисленного налогового кредита не может превышать суммы общего налогооблагаемого дохода налогоплательщика, полученного им в течение отчетного года как заработная плата. Ограничительные временные рамки обуславливаются еще и тем, что право на налоговый кредит может быть реализовано

<sup>1</sup> Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

исключительно в течение отчетного года, и если налогоплательщик не использовал его по итогам отчетного налогового года, то оно на следующие налоговые годы не переносится<sup>1</sup>.

Субъектный состав кредиторов несколько расширен и в качестве таковых может выступать как непосредственно обязанное лицо – налогоплательщик, так и налоговый агент. Достаточно актуальным является замечание Н. П. Кучерявенко о том, что основанием возникновения отношений налогового кредита является сложный юридический факт, включающий как разрешительный акт налоговой инспекции, так и договор ее с налогоплательщиком<sup>2</sup>. Договор в данном случае достаточно условный и в основе такого соглашения лежит не свободное волеизъявление и выбор сторон, а императивная природа регулирования безусловного налогового долга, что фактически исключает различные аспекты диспозитивности в таких отношениях.

Действительно, отношения кредитования характерны еще и для бюджетно-правового регулирования<sup>3</sup>, хотя абсолютной идентичности с формальными отношениями кредитования в налогообложении здесь быть не может (достаточно хотя бы

того, что в бюджетном кредитовании отсутствуют физические лица и отношения четко ориентированы на однозначные промежутки времени – налоговый период).

Наиболее ярко об этом свидетельствует законодательное регулирование отношений кредитования в бюджетных и налоговых отношениях в Российской Федерации. Так, согласно ст. 76 Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетный кредит предоставляется при полном обеспечении, с предварительной проверкой финансового состояния заемщика. Выделение бюджетного кредита осуществляется в соответствии с целями, определенными в бюджете, и в пределах лимита. Заемщиками могут выступить только юридические лица, не имеющие просроченной задолженности по ранее предоставленным бюджетным средствам. Они получают бюджетный кредит на условиях возмездности, а плата за пользование им приравнивается к налогам.

Особенности, характеризующие бюджетный и налоговый кредит, вероятно, можно унифицировать. Во-первых, речь идет об аналогичном субъектном составе (кредитор – государство, заемщики – юридические и физические лица). Во-вторых, владельцем денежных средств, движение которых регулируется в отношениях бюджетного или налогового кредита, является государство. В то же время формирование определенных родовых конструкций по применению механизма кредитования в этих подотраслях финансового права, пожалуй,

<sup>1</sup> Про податок на доходи фізичних осіб : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

<sup>2</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – С. 346.

<sup>3</sup> Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева ; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2001. – С. 210–211.

своевременно. Логично сформировать единую модель, которая обеспечивала бы как поступление денежных средств в бюджеты (налоговый кредит), так и движение их из бюджета (бюджетный кредит).

Разновидностью налогового кредита является инвестиционный налоговый кредит, который характеризуется как особым субъектным составом, так и ограничениями по объекту и по основаниям предоставления<sup>1</sup>. Инвестиционный налоговый кредит призван обеспечить привлечение инвестиционных вложений, соответствующую деятельность плательщика. Характером деятельности плательщика, определяющим инвестиционные вложения, объясняется увеличение сроков предоставления инвестиционного налогового кредита до пяти лет. Инвестиционный налоговый кредит в соответствии с действующим украинским налоговым законодательством является отсрочкой уплаты налога на прибыль. Такая отсрочка предоставляется субъекту предпринимательской деятельности на определенный срок с целью увеличения его финансовых ресурсов для осуществления инновационных программ с последующей компенсацией отсроченных сумм в виде дополнительных поступлений налога путем общего роста прибыли, которая будет получена в результате реализации инновационных программ<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

<sup>2</sup> Відом. Верхов. Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.

Публичность является одним из исходных принципиальных признаков в характеристике как финансовых, так и налогово-правовых отношений. Безусловно, развитие общества вносит определенные коррективы и в эту сферу. Вместе с тем следует присоединиться к выводу Л. К. Вороновой о том, что нельзя не согласиться с мнением Ю. Тихомирова, который отмечает, что понятие публичности в обществе нужно переосмыслить. Нельзя сводить ее к обеспечению только государственных интересов. Для финансового права это означает необходимость более широкого толкования термина «публичные финансы» (централизованные и децентрализованные фонды средств государства и органов местного самоуправления), иными словами, публичные финансы следовало бы называть фондами публичной власти, т. е. государства и органов местного самоуправления<sup>3</sup>. Публичность направлена прежде всего на удовлетворение и реализацию общественных интересов. С учетом этого следует четко разграничить реализацию интересов общества, государства и территориальных громад. В подавляющем большинстве случаев они реализуются в ходе деятельности органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления. Однако интересы государства, реализация его заинтересованности не всегда ассоциируются с достижением публичных

<sup>3</sup> Воронова Л. К. До дискусійних питань щодо предмета і методу фінансового права / Л. К. Воронова // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2003. – № 2–3. – С. 316.

интересов. В этом контексте следует обратить внимание на аргументированную логику в исследовании природы налога, которую обосновывает Н. П. Кучерявенко<sup>1</sup>.

Разграничение публичного и частного права аргументированно осуществлялось уже в работах ученых Древнего мира, и римский юрист Ульпиан писал, что «публичное право есть то, что касается положения государства, частное – которое касается пользы отдельных лиц»<sup>2</sup>. Г. Ф. Шершеневич обращал внимание на то, что разница между публичным и частным правом в большей степени историческая, а не логическая категория, и она обусловлена наличием психических, экономических, политических и этических условий. Сначала правовой порядок представляет собой полное единство, и только потом в нем проявляется как господствующий то публичный, то частный оттенок<sup>3</sup>.

Концентрация организованной военной силы в государстве привела и к изменению всего финансового хозяйства. В этих условиях рост государственных потребностей способствовал отделению частных средств монарха от государственных средств. Исходя из этого сформировалось финансовое хозяйство, построенное на идее налога, а не домен или регалий, как было

раньше. Перед государством стоят задачи, которые открыли широкую сферу внутреннего управления, задача способствовать росту благосостояния населения. Поощряя экономическое, интеллектуальное, моральное развитие своих граждан, государство связывало с покровительственной деятельностью расчеты на усиление своей мощности, публичные интересы приобрели огромное значение<sup>4</sup>.

Организация государством своей деятельности в соответствии с правовыми нормами, соблюдение правопорядка не превращали его в равного по сравнению со всеми другими субъектами права. «Допустим вместе с ними, что государство подчинено правопорядку. Отличие частного и публичного права все же сохраняется, несмотря на это подчинение, поскольку различна сама форма подчинения государства праву. С одной стороны, государство, подчиняясь принципу верховенства права, может мыслиться как единое целое, включающее в себя всех противников его в правоотношениях субъектов права, и с другой – государство может подчиняться правопорядку, отвлекаясь от идеи целого, носителем которой оно является. В первом случае государство окажется субъектом публичного права, во втором случае – субъектом частного права»<sup>5</sup>.

Такая ситуация спровоцировала и более интенсивное развитие публич-

<sup>1</sup> Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3: Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас : Право, 2005. – С. 18–29.

<sup>2</sup> Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. Т. 2 / Г. Ф. Шершеневич. – М., 1995. – С. 130.

<sup>3</sup> Там же. – С. 160.

<sup>4</sup> Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. Т. 2 / Г. Ф. Шершеневич. – М., 1995. – С. 166.

<sup>5</sup> Кечекьян С. Ф. К вопросу о различии частного и публичного права / С. Ф. Кечекьян. – Харьков, 1927. – С. 5–6.

ного права, причем не столько за счет вытеснения частного, как за счет более активного участия государства в нормировании частного права. Отдельные нормы частного права становятся насквозь пронизанными публично-правовыми принципами<sup>1</sup>. «...Конечная цель и публичных, и частных отношений все равно одна и та же: разный только способ ее выполнения, осуществления. В частном праве она осуществляется путем личного самоопределения, в публичном – путем совокупной деятельности всего общества»<sup>2</sup>.

Участие государства в регулировании процессов общественного развития неизбежно приводит к властвованию – подчинению, лежащему в основе государственной организации. «Государство – властная организация и вместе с тем оно является правовой организацией, поскольку властвование строится на принципе взаимности. Только допустив то и другое предположение, можно вполне охватить настоящую реальность государства. Но это неизбежно приводит к идее публичного права»<sup>3</sup>. Реализация интересов отдельных лиц осуществляется как путем определения рамок поведения личности, закрепленных правовыми предписаниями, так и организацией устройства и деятельности органов,

обеспечивающих реализацию государственного принуждения.

Финансовые правоотношения, выступая как разновидность правоотношений вообще, характеризуются и всеми их признаками: возникают на основании финансово-правовой нормы; выступают как форма реализации финансово-правовой нормы; имеют властный характер; обусловлены интересами государства; гарантируются государственным принуждением и т. д. Правда, стоит учитывать, что эти признаки формализуются в условиях влияния на финансовую деятельность в специфическом виде, благодаря ряду средств и форм, присущих исключительно финансово-правовому регулированию. Речь идет и о содержании реализуемого интереса, соотношении видов интересов, природы принуждения в отдельных институтах финансово-правовой отрасли.

Трудно спорить с принципиальной ролью государства в организации как вообще общественного производства, так и лица, которое организует обращение финансов. В то же время вряд ли можно строить определение его роли за счет реализации только своих интересов, исключительно самостоятельно. Государство организует эти отношения, но на основании учета и согласования всех интересов в обществе, соблюдения объективных пропорций общественного производства. Поэтому вряд ли есть смысл противопоставлять мотив, побуждающий государственную деятельность (объективную экономическую необходимость), и реализацию властного

<sup>1</sup> Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие : в 2 т. Т. 2 / Г. Ф. Шершеневич. – М., 1995. – С. 167.

<sup>2</sup> Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2003. – С. 211.

<sup>3</sup> Кечекьян С. Ф. К вопросу о различии частного и публичного права / С. Ф. Кечекьян. – Харьков, 1927. – С. 8.

веления. Именно основываясь на объективных экономических реалиях, государство и имеет возможность, основания действовать императивными средствами. Во-первых, речь идет об управлении владельцем оборотом своих средств (правда, в этом случае непосредственно императивные формы регулирования касаются публичной доли общественного продукта, тогда как в отношении доли, находящейся в обращении юридических и физических лиц, в основном применяются диспозитивные методы). Во-вторых, в широком смысле любое управление благодаря использованию правовых форм уже является государственным вмешательством, средством реализации властного веления, потому что за любым правовым предписанием стоит возможность применения принуждения государства.

По этому поводу С. В. Запольский аргументированно замечает, что «в основе любых финансовых отношений лежит волевое воздействие государства на участников общественного производства с целью удовлетворения имущественных интересов государства благодаря, возможно, даже определенному ограничению имущественных интересов первых»<sup>1</sup>. При этом следует сделать два замечания. Во-первых, в таком контексте правильнее говорить о каких-либо отношениях, урегулированных финансово-правовыми нормами, финансовых правоотноше-

ниях, ибо финансовые отношения как сфера правового воздействия предусматривают участие в этом и других правовых норм, природа которых связана с диспозитивными средствами воздействия на поведение участников. Во-вторых, трудно согласиться с тем, что удовлетворение имущественных интересов государства в режиме финансовых отношений осуществляется путем ограничения имущественных интересов других участников общественного производства. Имущественные интересы государства реализуются в режиме выполнения безусловных обязанностей других участников производства, и это вовсе не означает посягательства на их интересы. Напротив, реализация безусловных обязанностей (например, уплата налогов) и является путем обеспечения их собственных интересов. На наш взгляд, не надо связывать в этом случае интерес с получением чего-то, исключительно с возможностью реализовывать права, претендовать на какую-то долю имущества или услугу. Исполнение обязанности в этом случае дает возможность сформировать фонды, собрать средства, которые смогут обеспечить государственные расходы, то есть финансировать социальные выплаты и собственно реализовать интересы других участников общественного производства.

Финансовые правоотношения возникают, изменяются и прекращаются в сфере финансовой деятельности государства, которая выступает как урегулированный нормами права процесс мобилизации, распре-

---

<sup>1</sup> Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография / С. В. Запольский. – М. : РАП : Эксмо, 2008. – С. 41–42.

деления, перераспределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств с целью выполнения государством своих функций. П. С. Пацурківський, характеризуя особенности распределения и перераспределения национального дохода и валового внутреннего продукта, составляющего содержание финансовой деятельности государства, подчеркивал, что их конечная цель состоит в развитии производительных сил страны, создании рыночных структур экономики, обеспечении высокого качества жизни широких слоев населения<sup>1</sup>.

Отдельным, очень интересным и содержательным вопросом при характеристике субъектного состава финансовых правоотношений является определение места государства в этих отношениях и вообще понятие и роль субъекта властных полномочий. Традиционно состав субъектов финансовых правоотношений включает государство, территориальные громады, государственные и местные органы власти, юридических и физических лиц. Физические лица традиционно представлены трехзвенной совокупностью: граждане, иностранцы, лица без гражданства. Это определенный постулат. И тем не менее, от него в отдельных случаях отступает законодатель.

Так, с 1992 г. в Украине действовал Декрет Кабинета Министров Украины

<sup>1</sup> Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці : Чернів. ун-т, 1997. – С. 82.

«О подоходном налоге с граждан»<sup>2</sup>, который традиционно среди плательщиков закреплял граждан Украины, иностранцев, лиц без гражданства. Однако, исходя из названия этого акта, можно было считать, что налоговый долг при налогообложении доходов физических лиц связывался не с принципом налогового резидентства, а с принципом гражданства, что является грубой ошибкой. И только с принятием Закона Украины «О налоге с доходов физических лиц»<sup>3</sup> (действовавшего еще до принятия Налогового кодекса Украины) эта формальная, но досадная ошибка была исправлена. Такая ситуация, к сожалению, не новость. Р. О. Халфина писала, что при кодификации законодательства уже в 1961–1964 гг. термин «физические лица» был заменен термином «граждане», и обосновывала целесообразность такой замены<sup>4</sup>. Однако то, что было логичным в условиях советской системы права, где действительно специальные правовые режимы касались исключительно граждан, вряд ли может полностью восприниматься в условиях развития и реформирования правовой системы Украины.

Финансово-правовое регулирование осуществляется благодаря использованию императивного метода, метода властных предписаний. Это обеспечивает решение любого вопро-

<sup>2</sup> Відом. Верхов. Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 77.

<sup>3</sup> Там же. – 2003. – № 37. – Ст. 308.

<sup>4</sup> Халфина Р. О. Общая теория правоотношения / Р. О. Халфина. – М., 1974. – С. 149.

са движения публичных финансов на основании волеизъявления властной стороны финансовых правоотношений. Такой стороной выступает государство, которое выдает властное предписание, обязательное для всех участников этих правоотношений. Императивный метод в регулировании движения публичных финансов объективно необходим и обусловлен спецификой предмета правового регулирования финансовых отношений, которым выступают денежные средства. Только с помощью властных приказов можно обеспечить адекватное регулирование отношений, которые обеспечивают финансовые основы существования государства вообще, гарантируют выполнение им соответствующих задач и функций. Абсолютно логичным при этом выглядит то, что в финансовых правоотношениях не может быть равенства субъектов, представляющих различные стороны правоотношения. Государство, реализуя публичный интерес, совершенно логично подчиняет волю других субъектов, деятельность которых в подавляющем большинстве случаев и связывается с выполнением обязательств перед государством. Именно поэтому финансовые правоотношения и выступают классическим видом государственно-властных отношений, прежде всего со стороны использования метода правового регулирования.

Императивному методу регулирования финансовых и налоговых отношений присущи определенные особенности. Во-первых, одним из участ-

ников финансовых правоотношений всегда выступает публичное образование (государство или территориальная громада). Во-вторых, в подавляющем большинстве случаев такие публичные образования выступают в лице органов, наделенных им соответствующими властными полномочиями. В-третьих, участники таких правоотношений лишены права самостоятельного выбора варианта поведения (речь идет прежде всего о представителях обязательной стороны правоотношения), которое обусловлено четко определенными предписаниями правовых норм. В-четвертых, поведение участников правоотношений ориентировано преимущественно на реализацию предписаний именно законов.

С учетом положения ч. 1 ст. 61 Конституции Украины, согласно которому никто не может быть дважды привлечен к юридической ответственности одного вида за одно и то же правонарушение, упомянутый штраф следует признать мерой самостоятельного вида юридической ответственности – налоговой ответственности.

Абсолютной идентичности системы права и системы законодательства не существует. Достаточно тщательно к обоснованию объективных оснований существования комплексных отраслей в рамках системы права подошли В. К. Райхер<sup>1</sup>, С. С. Алексеев<sup>2</sup>,

<sup>1</sup> Райхер В. К. Общественно-исторические типы страхования / В. К. Райхер. – М., 1947. – С. 109.

<sup>2</sup> Алексеев С. С. Об отраслях права / С. С. Алексеев // Сов. государство и право. – 1972. – № 3. – С. 14–15.

Ю. К. Толстой<sup>1</sup>. Следует учитывать, что в этой ситуации при обосновании комплексности в праве фактически речь шла о соотношении и согласованности элементов вторичной структуры права<sup>2</sup>. Аргументация возражения относительно существования комплексных образований в системе права развивалась по-разному<sup>3</sup>. Сначала идею комплексных отраслей права активно аргументировали В. К. Райхер, Ю. К. Толстой, О. С. Иоффе и М. Д. Шаргородский<sup>4</sup>. В то же время последние два специалиста, сначала поддержав В. К. Райхера, потом отмечали, что идея комплексности имеет перспективу для систематизации законодательства, а вхождение комплексных отраслей права в систему права считали невозможным. Возражая в начале дискуссии против существования комплексных отраслей права, С. С. Алексеев попытался подробно обосновать перспективное, на его взгляд, направление исследований – определение места и структуры комплексных (смешанных) правовых

институтов<sup>5</sup>. Позднее этот исследователь настаивал на целесообразности удвоения структуры права, которая выступает как сочетание основных (первичных) и комплексных (вторичных) отраслей права, в условиях чего использование категории комплексной отрасли права позволяло сформировать реальное средство влияния субъективного фактора на систему права.

Однако, соглашаясь с такими подходами к структурированию отраслевых образований, кажется более логичным исходить из предложений не введения новых типов отраслей, а более тщательной дифференциации структурных подразделений уже существующих отраслей. Перспективным, на наш взгляд, может быть анализ видов и системы подотраслей и видов институтов (сложных, простых и др.) в пределах одной отрасли права. Традиционно комплексные правовые институты характеризуются как институты одной отрасли, включающие ряд элементов другого метода правового регулирования<sup>6</sup>. В то же время комплексность законодательного регулирования имеет и определенные закономерные объективные основания. Наиболее принципиальным является единство общественных отношений, на которых сосредоточено влияние предписаний норм законодательства. Отраслевая специфика, ко-

<sup>1</sup> Толстой Ю. К. О теоретических основах кодификации гражданского законодательства / Ю. К. Толстой // Правоведение. – 1957. – № 1. – С. 45.

<sup>2</sup> Яковлев В. Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства / В. Ф. Яковлев // Правоведение. – 1975. – № 1. – С. 20.

<sup>3</sup> Поленина С. В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права / С. В. Поленина // Правоведение. – 1975. – № 3. – С. 71–74.

<sup>4</sup> Иоффе О. С. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М., 1961. – С. 362–365.

<sup>5</sup> Алексеев С. С. Общие теоретические проблемы системы советского права / С. С. Алексеев. – М., 1961. – С. 82–93.

<sup>6</sup> Алексеев С. С. Проблемы теории права. Т. 1 / С. С. Алексеев. – Свердловск, 1972. – С. 141.

торая заключается в однородности предмета правового регулирования, с одной стороны, выделяет из цельной совокупности общественные отношения, присущие именно этой области, с другой стороны, формирует определенные направления и принципы комплексности законодательства. Например, предмет финансового права ассоциируется с властно-имущественными отношениями.

Очень показательным в этом смысле является конструирование первых статей законодательных актов, регулирующих налоговые отношения. В них содержится много заимствований из законодательства, по природе не являющегося финансово-правовым. Например, в Законе Украины «О налогообложении прибыли предприятий» (в ст. 1 «Определение терминов») были закреплены определения таких понятий, как ценная бумага, опцион, форвардный и фьючерсный контракт, гудвилл, корпоративные права, дивиденд, депозит, лизинговая (арендная) операция, бартер (товарный обмен), аренда земли и многие другие, которые определяются гражданским законодательством<sup>1</sup>. Таким же образом в ст. 1 «Определение терминов» Закона Украины «О налоге на добавленную стоимость»<sup>2</sup> представлялись понятия поставки товаров, факторинга, сопутствующих услуг. На сегодня эти понятия закреплены ст. 14 Налогового кодекса Украины.

<sup>1</sup> Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181.

<sup>2</sup> Там же. – № 21. – Ст. 156.

Показательно, что такие определения в законодательных актах финансово-правового типа не гарантируют закрепление специфической однородности соответствующего отраслевого режима регулирования. Речь идет о классических цивилистических конструкциях, которые полностью повторяют определения соответствующих норм гражданского законодательства. Возникает вопрос – зачем в финансовом законодательном акте закрепление частноправовой конструкции, которая абсолютно дублирует норму гражданского законодательства? Совершенно логичным было бы появление в финансовом законодательном акте такого определения при условии, если бы им закреплялись определенные особенности содержания. А если этого не происходит, то, на наш взгляд, это искусственное расширение финансового закона никак не способствует повышению эффективности правового регулирования.

Принципиальной основой 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 основе комплексности исключает такую однородность. Основанием ее 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 институты. Межотраслевые институты, на ее взгляд, – наиболее распространенная разновидность комплексных правовых институтов, возникающих на границе смежных отраслей права, отраслей, имеющих определенную общность регулируемых отношений. Вместе с тем такие разновидности комплексных институтов не имеют ничего общего с формированием новых отраслей права.

Следует иметь в виду, что комплексность отрасли права или правового института должна доказываться объединением предметов регулирования и воздействием на них единых методов. Вместе с тем комплексность отраслей законодательства имеет основания объединения формализованных способов определения государственной воли (которая принимает форму законов, указов, постановлений и т. п.). Проиллюстрируем это следующим примером: давайте задумаемся, есть ли перспективы по аргументации гражданско-налоговой комплексности правового института юридического лица? Безусловно, нет. Но образование юридического лица предполагает легализацию всех его признаков, являющихся предметом гражданско-правового регулирования (название, обособленное имущество, счета в банке и т. д.). При этом открытие счета в банке не

может быть осуществлено без постановления на учет в налоговых органах, то есть классическая гражданско-правовая конструкция может получить законченную форму только при прохождении в определенных налогово-правовых режимах.

Совершенно очевидно, что, характеризуя комплексность в праве, следует исходить даже не из того, четко ли разграничиваются общественные отношения как предмет отраслевого регулирования, а из того, какую цель мы преследуем при осуществлении правового воздействия. В этой ситуации даже однородные общественные отношения, корректируясь целью правового регулирования соответствующей отрасли, могут четко и логично разграничиваться по разнотипным правовым образованиям, что будет аргументированно объяснять отсутствие оснований комплексности в системе правовых норм.

Вместе с тем это вовсе не исключает возможности комплексных образований совокупности законодательных норм. Как уже подчеркивалось, комплексность отраслей законодательства имеет основания сочетания формализованных способов определения государственной воли в регулировании определенных общественных отношений. Именно поэтому нет противоречия в ситуации, когда на стадии законотворчества образуются законодательные акты, объединяющие разнотипные по природе нормы с целью более целесообразного воздействия на соответствующий вид общественных отношений.

Комплексные межотраслевые смежные институты формируются на границе смежных однородных отраслей права на основании подвижной предметно-регулятивной связи<sup>1</sup>. Действительно, финансово-правовое регулирование обеспечивает взаимосвязанный характер влияния законодательных норм в соответствии с предметом отрасли, что не исключает и определенной институциональной дифференциации в рамках отраслевой однородности. В зависимости от институциональной принадлежности нормы может идти речь о различных стадиях или различных режимах такого регулирования, что безусловно связывается со спором, возникающим при этом, и общими принципами и особенностями его решения.

Предметом спора по выполнению обязанности по уплате определенного платежа является поведение участников отношений по взиманию его с учетом того, что он включен в перечень общегосударственных налогов, сборов (обязательных платежей). Принципиальным при этом является момент исполнения налоговой обязанности, так как до него это является предметом регулирования налоговым законодательством, и, безусловно, аргументация, доказательства, определение позиции должны строиться на налоговом законодательстве. Когда же средства в виде налога или сбора пла-

тельщиком оплачены, уже не идет речь о налоговом регулировании, включается бюджетно-правовой режим движения публичных средств и с этого времени аргументация позиций уже может опираться на нормы бюджетного законодательства.

Ряд коллизий норм, регулирующих реализацию налоговой обязанности, как подчеркивает Н. П. Кучерявенко, порождается несогласованностью при принятии законодательных актов. Имея в виду схожие понятия, законодатель закрепляет определенные противоречия с позиций формальной юридической логики. Действующее налоговое законодательство Украины использует категории «налога, сбора (обязательного платежа)»<sup>2</sup>. В то же время бюджетное законодательство базируется на категории «налоговые поступления»<sup>3</sup>. Каким образом соотносятся эти две категории, направленные на регулирование идентичных отношений, – неясно. На рубеже бюджетного и налогового законодательства, таким образом, формируются объективные основы принципиальных противоречий. Достаточно лишь взглянуть на редакцию ст. 64 Бюджетного кодекса Украины, которой закреплен исчерпывающий перечень налогов и сборов, поступающих в местные бюджеты.

Абсолютно логично включение в эту группу налога на доходы физи-

<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.

<sup>2</sup> Про систему оподаткування : Закон України // Відом. Верхов. Ради України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України // Відом. Верхов. Ради України. – 2001. – № 38–39. – Ст. 189.

ческих лиц, платы за торговый патент, но совершенно непонятно, почему сюда же отнесен и ряд других поступлений. Это неясно и с формальной стороны (их нет в перечне статей 9, 10 Налогового кодекса Украины). Обязательные платежи налогового характера, включая поступления налогов и сборов, по своей природе не имеют возмездного характера, не играют роли штрафных санкций. Именно исходя из этого, совершенно непонятно, каким образом к налоговым платежам отнесены административные штрафы или оплата определенных действий исполнительных органов соответствующих советов.

Комплексность законодательства образуется при сопоставлении институтов или подотраслей законодательных норм на границе составляющих финансового законодательства. Речь идет о соотношении структурных элементов отрасли финансового права, когда выделяются определенные нормы, отражающие динамику движения публичных денежных фондов, отношения по обращению которых являются предметом финансово-правового воздействия (например, соотношение законодательных институтов отдельных стадий бюджетного процесса), или отдельных фондов средств, которые тоже расположены на определенной границе внутриинституционального финансово-правового регулирования. Примером последнего может быть институт межбюджетных отношений. Реализация официальных трансфертов предусматривает фактическое сочетание, сопоставление и соотношение

институтов Государственного бюджета Украины, местных бюджетов и соответственно межбюджетных отношений. Последние собственно и выражают перечисление средств из одного типа бюджетов в другой.

Вместе с тем более интересными для исследования, на наш взгляд, являются комплексные финансово-правовые институты, формируемые на границе группирования финансово-правовых норм, которые уже сложились. Безусловно, речь идет опять же об однородном финансово-правовом образовании. То есть в данном случае не говорится о применении различных средств регулирования. Комплексность в этом понимании не означает сочетание императивности и диспозитивности. Регулирование осуществляется средствами власти и подчинения – императивными методами. Наиболее ярким примером такого института является институт бюджетного возмещения. Система норм, которая входит в этот институт, предполагает сочетание налогового и бюджетного регулирования при применении одинаковых по типу средств воздействия. Бюджетное возмещение предусматривает возвращение средств из бюджета налогоплательщику при наступлении определенных обстоятельств, связанных с особенностями исполнения налоговой обязанности. Иными словами, институт бюджетного возмещения образуется на границе налогового и бюджетного права. «Отношения по возврату переплаченных сумм налогов и других платежей в бюджет уре-

гулированы частично нормами налогового, а частично – бюджетного права. Порядок и сроки обращения плательщика в органы государственной налоговой службы, подготовка последней выводов по этим вопросам отнесены 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 предполагает наличие весьма специфического механизма при взимании налога на добавленную стоимость, когда сопоставляется сумма налога на добавленную стоимость, которую заплатил плательщик на этапе приобретения товаров, работ, услуг, и сумма налога на добавленную стоимость, которую он включил в свою цену реализации.

<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.

Правовой институт возмещения налогов и сборов представляет собой очень специфическую систему, которая имеет некоторые особенности. Это, в частности, регулирование отношений на границе финансово-правовых институтов – бюджетного и налогового; институт бюджетного возмещения как совокупность налогово-правовых норм противоречит предмету налогово-правового регулирования, поскольку они регулируют поступление средств от плательщиков в бюджеты, тогда как возмещение налогов и сборов предусматривает возврат средств из бюджетов к налогоплательщикам<sup>2</sup>.

Определенная группа норм в составе института налогового права характеризуется спецификой отношений, поскольку институт бюджетного возмещения является специальным институтом. Содержание отношений бюджетного возмещения сводится к обязанности передачи определенной суммы средств (переплаченных налогов, неправомерно 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 возврате средств из бюджета обязанному лицу вследствие подведения итогов при сравнении доли косвенного налога в цене приобретения и цене реали-

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

зации у налогоплательщика, в результате чего у государства возникает обязанность возместить ему размер такого превышения. Это принципиально разные режимы перехода средств из бюджета налогоплательщику как по особенностям правового регулирования, так и по содержанию.

Институт возмещения налогов и сборов закрепляет основы правового статуса участников данного вида правоотношений, одновременно регулируя упорядочение налоговых отношений в соответствии с потребностями государства и общества. По способу регулирования отношений институт бюджетного возмещения включает признаки как материально-правового института, так и процессуального, обеспечивая как размер средств, которые должны перечисляться из бюджета, так и формы, способ, процедуры их возвращения. Основанием возникновения правоотношений по возмещению налогов и сборов, условием для получения бюджетного возмещения является факт предоставления налоговой декларации. Сумма налога на добавленную стоимость подлежит возмещению в размере, не превышающем суммы задолженности налогоплательщика или его кредитора (кредиторов) перед госбюджетом по кредитам и бюджетным ссудам. На основании заключений о возмещении налога на добавленную стоимость органы Государственного казначейства Украины в течение пяти дней своими платежными поручениями переводят средства со счета учета доходов Госбюджета на

счет, указанный в заключении или решении суда. Показательно, что бюджетное возмещение осуществляется на основании сложного юридического факта, который включает комплекс явлений, только в единстве порождающих 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 отраслевого своеобразия. Подотраслями финансового права являются более узкие группы норм, чем отрасль, – это неотъемлемая составляющая всей отрасли права, отличающаяся лишь специфическим проявлением отраслевого предмета и метода. Выделение подотраслей в финансовом праве обусловлено социально-экономической спецификой каждого звена системы финансов, особой ролью права в процессе общественного производства, а также средством образования и расходования денежных фондов. На основании этого в середине 80-х гг. среди структурных подразделений финансового права выделялись такие подотрасли:

а) нормы, регулирующие общегосударственные финансы (централизованные денежные фонды);

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

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

Такой подход в целом соответствует представлению о принципиальных составляющих финансовой системы государства того времени. Более того, финансовая система в такой ситуации фактически сводится к разновидностям определенных типов фондов, к которым имеет отношение государство как собственник средств. Вряд ли сегодня такой вывод может быть окончательным. Прежде всего мы исходим из того, что в пределах подотраслевого регулирования должны быть не только государственные фонды, но все формы публичных денежных средств, то есть и средства территориальных общин, аккумулированные в различных формах.

Одними из первых среди финансово-юристов на целесообразности выделения в системе финансового права подотраслей обращали внимание 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 такие финансово-правовые институты: а) обязательные платежи государственных пред-

приятий, объединений и отраслей; б) налоговое право; в) неналоговые доходы<sup>2</sup>. Сегодня может сложиться впечатление о противоречивости такой структуры, ибо платежи и налоги определенным образом совпадают. Но не следует забывать, что такой подход характеризовал состояние общественных отношений 70-х гг. XX ст. В то время государственные предприятия, объединения, оставляя за собой определенное количество отчислений в нормированные фонды, остальные средства перечисляли как обязательный платеж в бюджет. При этом они фактически платили налоги. Основными плательщиками налогов и сборов были предприятия, основанные на колхозной и кооперативной собственности, и физические лица. Именно поэтому можно согласиться с таким разграничением институтов, характерным для того времени.

В финансово-правовую подотрасль могут входить правовые нормы, регулирующие относительно большие группы общественных отношений, касающихся финансовой деятельности государства и характеризующихся определенной спецификой и родовой обособленностью. Подотраслью финансового права считают более узкую группу норм, которая является частью отраслевой сферы регулирования, в состав которой включается ряд правовых ин-

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

<sup>2</sup> Советское финансовое право / под ред. Е. А. Ровинского. – М. : Юрид. лит., 1978. – С. 27.

ститутов<sup>1</sup>. Именно исходя из этого делает аргументированный вывод Н. Ю. Пришва об объединении в подотрасль финансового права таких институтов, как институт налогового права, институт неналоговых доходов бюджета, институт доходов внебюджетных фондов<sup>2</sup>.

Современный этап развития финансово-правовой науки еще не позволяет сделать окончательные выводы о количестве подотраслей в системе финансового права, их содержании и соотношении с другими финансово-правовыми группами. Принципиальная причина этого, на наш взгляд, в определенной приблизительности, нечеткости общетеоретического подхода к выяснению природы подотрасли права. В подавляющем большинстве исследований подотрасль права характеризуется как более крупная группа правовых норм, чем институт, со сложным структурированием нормативного материала.

В целом соглашаясь с этим и исходя из того, что такой подход может быть применен и для нашего исследования, следует все же достичь большей четкости в обосновании существования подотрасли в финансово-пра-

вовой системе. Исходить из того, что подотрасль – это более крупное образование, чем институт, вряд ли достаточно, потому что непонятен критерий «большого или меньшего». К тому же невыясненным остается аспект количественного или качественного значения этого критерия. Н. Ю. Пришва логично подчеркивает, что «любое объединение финансово-правовых институтов нельзя автоматически рассматривать как подотрасль. Если институт безусловно можно отнести к одному разделу финансового права, то для объединения их в одну подотрасль нет достаточных оснований»<sup>3</sup>. Речь идет об объединении в подотрасль регулирования государственных доходов институтов налогового права, института неналоговых доходов бюджета, института доходов внебюджетных фондов. Следует согласиться, что вряд 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, отвечающих признакам однородности. При сочетании указанных институтов вряд ли это возможно. В этой ситуации можно даже рассматривать основы переплетения подотраслевых отношений, которые

<sup>1</sup> Ермакова Т. С. О системе советского финансового права / Т. С. Ермакова // Правоведение. – 1975. – № 2. – С. 76; Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. – М. : ТК Велби, 2003. – С. 28.

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

<sup>3</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів в системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. – 2003. – Вип. 172: Правознавство. – С. 78.

осуществляются на границе бюджетного и налогового права, а не характеризовать их как целостные однородные системы. К тому же и отрасль, и подотрасль, а также сложный институт должен характеризовать совокупность общих норм, которыми были введены исходные принципы подотраслевого регулирования. Это, безусловно, характерно и для налогового права, но вряд ли на таком основании можно сформировать при сочетании указанных институтов в подотрасли регулирование государственных доходов. И наконец, очень приблизительно и условно можно говорить о перспективе выделения совокупности отношений, которые регулируются этими институтами как подотраслевые однородные, т. е. очень сложно в этой ситуации сформировать совершенное 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 общем виде – это определенная детализация, уточнение отраслевых признаков на нижнем уровне. Такие признаки должны касаться предмета, метода, системы норм, состояния законодательства. Исходя из этого, сегодня, как нам представляется, есть основания доказать существование 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 весьма специфическим кругом общественных отношений, которые, оставаясь финансовыми, в то же время имеют достаточно специфический характер. Если речь идет о бюджетном регулировании, то мы выделяем отношения, касающиеся движения средств, аккумулированных на уровне бюджетов, а не публичных денежных фондов в целом. В этой ситуации речь идет о преимущественном, но не исчерпывающем перечне всех отношений, которые являются предметом финансового права. Бюджетное право касается только тех финансовых отношений, которые обуславливают бюджетную деятельность, движение бюджетных средств. Налоговое право олицетворяет еще более узкую совокупность финансово-правовых норм, касающихся урегулирования исполнения налоговой обязанности, взимания налогов и сборов.

Во-вторых, метод регулирования приобретает некоторые особенности в подотраслевом регулировании, не меняя принципиально финансово-правового содержания. Например, в налоговом регулировании он имеет более жесткое значение, когда санкции за несвоевременное представление налоговой отчетности наступают независимо от вины.

В-третьих, структурирование норм, на наш взгляд, является принципиальным при обосновании существования бюджетного и налогового права как отдельных финансово-правовых подотраслей. Дело в том, что только в этих

совокупностях сегодня сложилось относительно завершенное и четкое сопоставление двух подсистем – материальных и процессуальных норм. Достаточно просто в бюджетном праве выделить субинституты, которые в форме материальных бюджетно-правовых норм закрепляют конструкцию государственного бюджета, местных бюджетов, доходной и расходной части их и т. д. В то же время как отдельное институциональное образование сегодня можно рассматривать сложный институт бюджетного процесса, который предусматривает путем структурирования процессуальных норм выделение базовых институтов отдельных стадий бюджетного процесса, и детализировать их по определенным типам бюджетов (государственному или местным). Логическое соотношение между материальными и процессуальными институтами сложилось сейчас и в налоговом праве. Совокупностью материальных норм определяется налог, его элементы и т. д., тогда как процессуальными нормами обеспечиваются регистрация плательщиков налогов и сборов, учет объекта налогообложения, расчет и уплата налога или сбора, налоговая отчетность. Поэтому следует отметить, что процессуальное регулирование налоговых отношений в рамках финансово-правовой отрасли касается прежде всего доюрисдикционных процедур, когда речь идет об урегулировании поведения законопослушных плательщиков, которые своевременно и в полной мере реализуют все составляющие налогового долга. Выход процедурного регу-

лирования 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, регулирующее бюджетные и налоговые отношения, опять-таки отличается достаточно принципиальным своеобразием.

Речь идет фактически о тех двух группах, которые опираются либо могут опираться на кодифицированные законодательные акты. Наличие бюджетного и налогового кодексов нельзя не отметить как одну из самых принципиальных черт в состоянии этих групп финансово-правовой отрасли. Вряд ли любой другой институт финансового права в настоящее время можно рассматривать как перспективный и логический объект кодификации. Вместе с тем бюджетное право уже достаточно длительный период опирается на Бюджетный кодекс, новая редакция которого была принята в 2010 г. Процесс кодификации налогового законодательства продолжался достаточно долго, начиная с 1997 г. говорили о нескольких вариантах проекта Налогового кодекса Украины. На сегодняшний день в Украине, как и во многих других странах мира, действует кодифицированный налоговый закон.

Вывод о наличии в современной системе финансового права двух подотраслей не является окончательным на достаточно длительный период времени. Общественные отношения

в сфере финансовой деятельности развиваются очень быстрыми темпами, а это развитие должно отражать и соответствующее регулирование совокупностями правовых норм. По большому счету достаточно активные споры о самостоятельности финансового права как отраслевого образования начались 50–60 лет назад, когда налогового права не было вообще. Только с 90-х гг. начинается развитие налогового права как заметного правового образования, что привело к выводу о нем как о сложном институте, подотрасли, комплексной отрасли права и т. д. Именно поэтому сегодняшняя позиция, безусловно, может и должна корректироваться и в дальнейшем, что может привести и к определению их в перспективе как самостоятельных отраслевых образований.

Использование конструкции раздела в финансовом праве, который объединяет несколько финансово-правовых институтов, традиционно связывалось с правовым регулированием государственных доходов<sup>1</sup>. Основываясь прежде всего на методе правового регулирования, в дальнейшем происходила детализация структуры финансово-правовой отрасли по ин-

ститутам. При этом при выяснении принципиальной разницы между разделом и подотраслью трудно выбрать принципиальный и понятный подход. В свое время под разделом понималась объективно сформированная группа правовых институтов, означавшая категорию, более широкую по объему, которая допускала меньшую степень однородности, типичности урегулированных отношений, чем правовой институт<sup>2</sup>. Значительная часть аргументов относительно содержания и значения раздела финансового права связана со структурированием Особенной части отрасли. В этой ситуации раздел рассматривался как структурное подразделение права, находящееся между институтом и отраслью права. Именно с этой позиции В. В. Бесчеревных обращает внимание на то, что название «подотрасль права» не является удачным, поскольку оно отражает тенденцию обособления определенной группы финансово-правовых норм в самостоятельную отрасль<sup>3</sup>. Представляется, что взгляд на динамический аспект развития правового образования (подотрасли, института) можно только приветствовать. В условиях, когда происходит объективное развитие общественных отношений, которое может привести к новой отрасли права, не предусматри-

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

<sup>2</sup> Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. – М. : Изд-во МГУ, 1983. – С. 24.

<sup>3</sup> Бесчеревных В. В. Компетенция Союза ССР в области бюджета / В. В. Бесчеревных. – М., 1976. – С. 33.

вать это – вряд ли последовательно. Мы уже обращали внимание на то, что и финансового права как самостоятельной отрасли в свое время не было, но существования его сегодня никто не отрицает. Таким же образом может развиваться тенденция и в отношении 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 синонимичные понятия. Более того, использование конструкции раздела не добавляет ничего нового к системе «норма – институт – подотрасль – отрасль». Именно поэтому представляется последовательной позиция, что раздел права не является структурным элементом системы права<sup>1</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 ряда тем, связанных с преподаванием курса финансового права.

Как довольно значительная группа финансово-правовых норм выступает совокупность тех норм, которые регулируют отношения по аккумуляции (привлечению) денежных средств в государственный и местные бюджеты, во внебюджетные

централизованные фонды, группы, касающиеся 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, и о некотором другом структурном подразделении»<sup>2</sup>).

Место налогового права в финансово-правовой отрасли сейчас еще не определено окончательно. Исходные положения по формированию представлений об этом необходимо связывать с работами Е. А. Ровинского, С. Д. Цыпкина. Последний в свое время рассматривал налоговое право как составную бюджетного права и на основании этого выделял два самостоятельных раздела: правовое регулирование государственных доходов и правовое регулирование государственных расходов. Такой вывод С. Д. Цыпкин делал на основании сопоставления финансовой системы государства и системы финансового права, когда финансово-правовые институты должны соответствовать основным звеньям финансовой систе-

<sup>1</sup> Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – М., 1997. – С. 350.

<sup>2</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів в системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. – 2003. – Вип. 172: Правознавство. – С. 75.

мы как части базисных отношений<sup>1</sup>. Следует согласиться с Н. Ю. Пришвой, что основанием для такого вывода является взгляд только на институт доходов государственного бюджета, а не на государственные доходы в целом<sup>2</sup>. Сегодня доходы Государственного бюджета – лишь одна из составляющих государственных доходов в целом, и в современных условиях вряд ли логична такая позиция.

Довольно интересное представление о характере налогового права, его соотношении с бюджетным сложилось при характеристике их специфической двойственности. М. Костов характеризует налоговое право, с одной стороны, как составляющую бюджетного права, регулирующего определенную категорию бюджетных доходов, а с другой – как совокупность правовых норм, которая регулирует собственный предмет (фактический состав налога, его ставку, процедуру налогового обжалования и т. д.)<sup>3</sup>. Трудно согласиться с такой характеристикой места налогового права. Считаю, что в этой ситуации смешиваются общественные отношения,

связанные с налогообложением, и их разновидности, которые выделены как предмет правового регулирования бюджетным и налоговым правом.

При характеристике соотношения бюджетного и налогового права, на наш взгляд, принципиальным является исполнение налоговой обязанности. Иначе говоря, предметом налогового права являются все отношения до того момента, когда плательщик предоставляет средства (или налоговый агент удерживает) для уплаты налога. До такого события все это является предметом налогово-правового регулирования, осуществляемого налогово-правовыми нормами. С этого времени налоговое регулирование прекращается, и, по большому счету, предписания налогово-правовых норм не касаются того, каким образом будут расходоваться средства, аккумулированные за счет налогов и сборов, что с ними будет в дальнейшем. Это уже предмет регулирования расходных правоотношений.

В контексте этого следует обратить внимание на нелогичность утверждения С. В. Запольского, который подчеркивает, что «налогоплательщик в связи с выполнением своего налогового долга приобретает право на специфическое, но все же присутствующее встречное удовлетворение финансового типа»<sup>4</sup>. Основанием для этого утверждения является отсутствие четкого разграничения предмета налогово-правового регулирования и от-

<sup>1</sup> Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. – М. : Изд-во МГУ, 1983. – С. 26.

<sup>2</sup> Пришва Н. Ю. Місце правового регулювання державних доходів в системі фінансового права / Н. Ю. Пришва // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. – 2003. – Вип. 172: Правознавство. – С. 76.

<sup>3</sup> Костов М. Конституционни основи на бюджетното право / М. Костов. – София : Изд-во на Българската Академия на науките, 1976. – С. 73–74.

<sup>4</sup> Запольский С. В. О природе понятия «финансовая система России» / С. В. Запольский // Фин. право. – 2006. – № 8. – С. 5.

ношений, которые регулируются финансовым правом в целом. Нельзя согласиться с тем, что право государства – владельца полученных им доходов имеет служебный характер и его необходимо относить к юридическим фикциям как средство перевода имущественных отношений из одной стадии их развития в другую. Постадийная последовательность движения средств, принадлежащих государству как владельцу, характеризует предмет именно финансового права, тогда как налогово-правовое регулирование касается только первой стадии – формирования 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 и подключаются нормы другого финансово-правового института. Ссылка С. В. Запольского по этому поводу на то, что существуют целевые налоги, обуславливающие использование аккумулированных таким образом средств, тоже не является весомым аргументом. Целевой налог отражает направление движения налогов, но не связывает с использованием налоговых поступлений согласно этой цели природу налогово-правового регулирования.

Бюджетное право будет подключаться к регулированию движения этих средств с того момента, когда они будут поступать на соответствующие казначейские счета бюджетов, когда налоговые поступления будут трансформироваться в доходы бюд-

жетов. С этого момента и будет начинаться бюджетное правовое регулирование и соответственно действие бюджетно-правовых норм. Одним из положений, на основании которого сложно рассматривать налоговое право как составную бюджетного, является несогласованность субъектного состава. Вряд ли можно настаивать на абсолютном совпадении состава субъектов правоотношений в бюджетном и налоговом регулировании. Дело в том, что налогово-правовые нормы в большинстве случаев направлены на урегулирование поведения физических лиц, тогда как последние ни в коем случае не выступают участниками бюджетных правоотношений. Иными словами, наличие границы бюджетного и налогового регулирования (через конструкцию налоговых поступлений как составляющей доходов бюджетов) вовсе не означает характеристики налогового права как внутренней составляющей бюджетного.

Безусловно, значимость отношений налогообложения обуславливает стремительное развитие совокупности налогово-правовых норм. Это должно привести и приводит к пересмотру места налогового права в финансово-правовой области. Но очень важно, чтобы выводы относительно этого делались на объективных, обоснованных принципах и определенное постоянство, постепенная эволюция в этой сфере были бы восприняты исследователями. Попытка совершить «революцию» в определении налогового права приводит скорее к тормо-

жению, чем к стимулированию позитивных процессов в правовом отражении и закреплении отношений, связанных с взиманием налогов и сборов. Л. К. Воронова обоснованно подчеркивает: «Никогда раньше не было среди юристов-финансистов желающих отделить “налоговое право от финансового”. Теперь такие желающие есть»<sup>1</sup>.

Аргументированно критикуя позицию Г. В. Петровой, которая отмечает существование собственного метода регулирования наряду с методом регулирования финансового права, Л. К. Воронова доказывает ошибочность этого. Безусловно, нельзя согласиться, и здесь следует поддержать Л. К. Воронову, что в нормах налоговых законов о правовом режиме налогообложения имущества и доходов в процессе осуществления предпринимательской, торговой, посреднической и других видов экономической деятельности оказывается диспозитивный метод правового регулирования. Г. В. Петрова считает, что особый метод регулирования отношений может дать возможность отделить налоговое право от финансового. Но «во всех случаях, как и во всех финансово-правовых отношениях,

а также во всех отраслях публичного права, к которым относится и финансовое, есть один метод правового регулирования – метод властных предписаний. Он представляет собой совокупность средств воздействия на участников финансово-правовых отношений, которые характеризуются юридическими фактами, с которыми связывается их возникновение, с правовым статусом их субъектов и распределением прав и обязанностей между ними, видами санкций за нарушение предписаний государства и порядком их применения»<sup>2</sup>. Наличие определенной специфичности метода правового регулирования налоговых отношений (отсутствие права оперативной самостоятельности сторон этих отношений) не дает оснований выделить совокупность налогово-правовых норм как обособленное от финансового права образование. Такое своеобразие реализации финансово-правового метода в сфере налогообложения свидетельствует именно о подотраслевом своеобразии использования отраслевого императивного метода.

*Опубликовано: Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва ; Харьков : Право, 2013. – С. 14–46.*

<sup>1</sup> Воронова Л. К. До дискусійних питань щодо предмета і методу фінансового права / Л. К. Воронова // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2003. – № 2–3. – С. 317.

<sup>2</sup> Воронова Л. К. До дискусійних питань щодо предмета і методу фінансового права / Л. К. Воронова // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2003. – № 2–3. – С. 318.