

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«НОВОСИБИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Омелёхина Наталья Владимировна

ПОЗИТИВНОЕ ОБЯЗЫВАНИЕ

В ФИНАНСОВОМ ПРАВЕ

(Специальность 12.00.04 – финансовое право, налоговое право,
бюджетное право)

**Научный консультант
доктор юридических наук,
профессор,
Заслуженный юрист
Российской Федерации
КУЧЕРОВ И.И.**

Диссертация на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Новосибирск – 2015

П Л А Н

Введение стр. 5 – 27

Глава 1. Позитивное обязывание в механизме правового регулирования

§ 1. Обязывание как правовая категория.....стр. 28 – 42

§ 2. Отличие позитивного обязывания от иных способов
правового регулирования.....стр. 42 – 48

§ 2.1 Соотношение позитивного обязывания
и дозволения.....стр. 49 – 54

§ 2.2 Позитивное обязывание и запрет в механизме
правового регулирования.....стр. 54 – 62

§ 3. Сочетание способов правового регулирования при
формировании правовых режимовстр. 62 – 78

Глава 2. Позитивное обязывание в системе финансово-правового регулирования

§ 1. Позитивное обязывание в механизме реализации
фискального суверенитета государства.....стр. 79 – 101

§ 2. Обязанность как основная форма позитивного
обязывания в финансовом праве.....стр. 101 – 130

§ 3. Финансово-правовые субъекты позитивного
обязывания.....стр. 130 – 146

§ 4. Финансово-правовые формы позитивного обязывания..стр.146 – 163

§5. Соотношение денежных и неденежных обязанностей в финансовом праве.....	стр. 163 – 185
---	----------------

Глава 3. Состав и содержание денежных обязанностей

§ 1. Денежная обязанность как категория финансового права.....	стр. 186 – 208
§ 2. Отличие денежных обязанностей от денежных обязательств.....	стр. 208 – 228
§ 3. Юридическая конструкция денежных обязанностей.....	стр. 228 – 256
§ 4. Состав и виды денежных обязанностей.....	стр. 256 – 277
§ 5. Отличие денежных обязанностей от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий...	стр. 277 – 293

Глава 4. Денежные обязательства в системе финансовых правоотношений

§ 1. Теоретические представления о денежных обязательствах.....	стр. 294 – 312
§ 2. Денежное обязательство как межотраслевой правовой институт.....	стр. 312 – 324
§ 3. Юридическая конструкция денежного обязательства.....	стр. 324 – 348
§ 4. Соотношение гражданско-правовых и финансово-правовых денежных обязательств.....	стр. 348 – 364
§ 5. Правовые признаки обязательств, связанных с расходованием бюджетных средств.....	стр. 365 – 379

Глава 5. Совершенствование финансово-правовых форм денежных обязанностей и денежных обязательств

§ 1. Проблемы законодательного определения юридических оснований денежных обязанностей по налогам.....	стр. 380 – 396
§ 2. Концептуальные вопросы изменения состава денежных обязанностей по налогам.....	стр. 396 – 412
§ 3. Дискуссионные аспекты установления денежных обязанностей по сборам.....	стр. 412 – 426
§ 4. Новые подходы к определению эффективного исполнения расходных (бюджетных) обязательств.....	стр. 426 – 439
§ 5. Целесообразность использования термина «денежные обязательства» в бюджетном законодательстве.....	стр. 439 – 452
Заключение.....	стр. 453 – 479
Список использованных источников.....	стр. 480 – 539
Приложение.....	стр. 540 – 541

Введение

Актуальность темы исследования. Большинство авторитетных исследователей в сфере финансового права признается острая необходимость для финансово-правовой науки в формировании стройного доктринального аппарата, составившего бы архитектуру отрасли, позволившему создать систему институтов общей части финансового права, на основе которых, в свою очередь, сконструировать систему институтов его особенной части. В этой связи для целей доктринальных исследований, думается, в первую очередь необходимо обратить внимание на самую суть правового регулирования, на одно из его ключевых звеньев – способы и формы воздействия, сформировавшиеся в финансово-правовой отрасли, определить теоретическую и эмпирическую основу их построения и видового многообразия, роль и степень влияния каждого на процесс упорядочения финансовых отношений.

Высокая степень значимости теоретических разработок в этой сфере особо усиливается в свете вызовов современного времени, геополитической и экономической ситуации, в которой находится наше государство. Вопросы реализации государственного суверенитета России в целом и финансового суверенитета в частности приобретают особую остроту. При этом также видится ключевая роль публичных финансов в воздействии на макро- и микроэкономические процессы в период масштабных структурных реформ, на пороге которых стоит сегодня наше государство, на качественное преобразование социальной сферы, на обеспечение стабильности как условия развития и прогресса.

Правовое регулирование процессов формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств, качество этого регулирования во многом обеспечивают возможность эффективного решения задач государственной политики, реализации функций государства и успешного противостояния вызовам времени. Это еще раз подтверждает, что финансовое право сегодня переживает непростой этап своего развития и остро нуждается в системных комплексных концептуальных доктринальных исследованиях, особенно в части ключевых звеньев системы правового регулирования финансовых отношений, одним из которых является способ воздействия на них и формы выражения последнего.

Кроме того, следует обратить внимание и на прикладной аспект поднятой доктринальной проблемы исследования для дела формирования публичных фондов денежных средств государства и общества. В Бюджетном послании Президента РФ Федеральному собранию от 13 июня 2013 года «О бюджетной политике в 2014 – 2016 годах» в качестве стратегического направления бюджетной политики определено обеспечение долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы как базового принципа ответственной бюджетной политики при безусловном исполнении всех обязательств государства и выполнении задач, поставленных в указах Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. В стратегических планово-прогнозных документах государства должны быть предусмотрены четкие ориентиры по ресурсному обеспечению государственных программ и оценке рисков бюджетной разбалансированности в различных прогнозных сценариях, а также рекомендуемый алгоритм действий при их реализации, что, в свою очередь, требует внесения адекватных изменений в законодательство.

Известно, что формирование бюджетов бюджетной системы и иных публичных фондов денежных средств основывается на использовании

позитивного обязывания в механизме финансово-правового регулирования. В рамках данного исследования автор сосредоточился на анализе тех позитивных обязываний (правовых предписаний), которые изначально укладывались в рамки различного рода публичных повинностей и отбытие которых сопровождалось издержками личного неимущественного и имущественного характера. Необходимость привлечения индивидов к личному участию, например, трудом или участием своим имуществом в деле обеспечения государства и общества всем необходимым, обусловлена самим их устройством и имеет ряд экономических и других, в частности политических, социальных (в рамках данного исследования интересующих нас в меньшей степени), а также правовых предпосылок.

В рамках данного исследования автор предполагает сосредоточиться на изучении юридических конструкций финансово-правовых форм позитивного обязывания, к числу которых следует относить юридические конструкции налогов, налоговых и фискальных сборов, а также парафискалитетов. Совершенство таких конструкций с точки зрения юридической техники фактически является одним из важнейших условий эффективного функционирования финансовой системы в части аккумуляции необходимых и достаточных денежных ресурсов. Напротив, дефекты финансово-правовых форм позитивного обязывания создают существенные проблемы в деле формирования публичных фондов денежных средств для государства и общества. Исследование правовой составляющей процесса отчуждения денежных средств в интересах государства и общества через призму исполнения организациями и гражданами денежных обязанностей представляется актуальной научной проблемой.

Не менее важным является дело эффективного расходования публичных фондов денежных средств. В частности, в Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 г. в

отношении бюджетных расходов отмечено, что ключевыми требованиями здесь должны стать бережливость и максимальная отдача, правильный выбор приоритетов, учет текущей экономической ситуации. На ближайшие три года поставлена задача ежегодно снижать издержки и неэффективные траты бюджета не менее чем на пять процентов от общих расходов в реальном выражении. Это, в свою очередь, порождает необходимость совершенствования существующих форм финансово-правовых денежных обязательств, к числу которых относятся публичные, расходные, бюджетные и иные денежные обязательства, предусмотренные бюджетным законодательством.

Основной замысел автора как раз и заключается в сосредоточенном теоретическом исследовании финансово-правовых предписаний, заключающих в себе позитивное обязывание и оформленных как определенные денежные обязанности и денежные обязательства. Подобная постановка проблемы является новой, актуальной и своевременной. Результаты исследования позволят сформировать целостную теорию использования позитивного обязывания в механизме регулирования финансовых отношений, которая, в свою очередь, формирует архитектуру отрасли финансового права, а также оказывает влияние на смежные отрасли права, формируя концепцию межотраслевых институтов.

Таким образом, актуальность выбранной темы исследования обусловлена потребностями формирования и развития как финансово-правовой доктрины, так и финансово-правового нормотворчества и правоприменения.

Степень научной разработанности темы следует оценивать с учетом того обстоятельства, что в подобной постановке позитивное обязывание применительно к сфере финансового права комплексно на монографическом уровне не исследовалось. Тем не менее нельзя не отметить, что при

подготовке работы были использованы общетеоретические исследования, а также исследования по финансово-правовой тематике и смежных отраслей права.

Так, внимательно изучались диссертационные работы, подготовленные на соискание ученой степени доктора юридических наук, по темам, проявляющим в большей или меньшей степени теоретическую близость в части предметов их исследований. Среди них следует упомянуть работы Д.В. Винницкого «Основные проблемы теории российского налогового права», В.В. Гриценко «Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства», А.С. Емельянова «Реализация охранительной функции финансового права», В.Н. Ивановой «Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства», М.В. Карасевой «Финансовое правоотношение», И.В. Рукавишниковой «Метод финансового права», Н.А. Саттаровой «Принуждение в финансовом праве», А.Д. Селюкова «Правовое обеспечение оптимизации межбюджетных отношений в Российской Федерации», Н.А. Шевелевой «Бюджетная система России: проблемы правового регулирования в период интенсивных реформ». Эти и другие диссертационные исследования послужили богатой основой для собственных научных, теоретических выводов и практических рекомендаций, представленных в данной работе.

Кроме того, некоторые финансово-правовые формы позитивного обязывания по отдельности также являлись предметом исследований, в том числе на диссертационном уровне. В качестве таковых исследований автор рассматривает работы А.А. Батарина «Правовое регулирование исчисления налога», С.Я. Боженка «Правовое регулирование неналоговых доходов государственных и местных бюджетов», В.В. Волкова «Фискальный сбор как институт финансового права», О.О. Журавлевой «Объект налога (сбора) как

категория налогового права», Д.Л. Комягина «Расходы на национальную оборону: понятие и эволюция финансово-правового регулирования», Ю.Е. Курилюк «Налоговая база как элемент юридической конструкции налога», А.Г. Пауля «Доходы бюджетов: бюджетно-правовое исследование» и др.

Непосредственно применительно к теме исследования имеют отношение отдельные научные разработки профессора И.И. Кучерова. В части юридических конструкций налогов, налоговых и фискальных сборов, а также парафискалитетов существенное влияние на теоретические воззрения автора оказали монография «Теория налогов и сборов (правовые аспекты)» и научные статьи «Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога» и «К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов». С точки зрения разработки института денежных обязанностей исключительно ценным является содержание монографии «Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания», а также научные статьи «Денежная обязанность как правовая категория», «Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств», «Обязанность по уплате налогов (налоговая обязанность) в составе денежных обязанностей», «Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации». Следует заметить, что до этого институт денежной обязанности как таковой внимание правоведов практически не привлекал и оставался малоизученным.

Финансово-правовые денежные обязательства с точки зрения совершенствования их юридических конструкций исследовались А.В. Голубевым в научных статьях «Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие», «Юридическое выражение результативности и эффективности использования бюджетных средств», «Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат».

Гражданско-правовые аспекты денежных обязательств исследовались В.А. Беловым «Денежные обязательства», Д.В. Добрачевым «Взыскание основного денежного долга и убытков в гражданском праве России», Л.А. Лунцем «Деньги и денежные обязательства в гражданском праве» и др.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе применения позитивного обязывания посредством финансово-правовых денежных обязанностей и денежных обязательств, а также отношения по поводу должного исполнения таких обязанностей и обязательств.

Предмет исследования составляют нормативные правовые акты, содержащие правовые предписания, устанавливающие и регулирующие денежные обязанности и денежные обязательства участников финансовых правоотношений, доктринальные источники финансового права, научные публикации отечественных и зарубежных ученых, посвященные исследуемой проблематике, судебная практика.

Цель диссертационного исследования заключается в изучении сущности и значения позитивного обязывания в финансовом праве, а также выработке рекомендаций по совершенствованию финансового законодательства в данной сфере.

Достижение обозначенной цели правового исследования потребовало постановки и решения следующих **задач**:

- рассмотреть позитивное обязывание как средство возложения исполнения обязанностей в механизме правового регулирования в целом и финансово-правового регулирования в частности;
- определить основные финансово-правовые формы позитивного обязывания, отграничить их от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий;

- установить соотношение денежных и неденежных обязанностей в финансовом праве;
- сформулировать определение денежной обязанности как категории финансового права, выявить отличительные особенности этой обязанности в сопоставлении с денежными обязательствами;
- исследовать юридические конструкции денежной обязанности и денежного обязательства, определить их видовой состав;
- категорировать денежное обязательство как межотраслевой правовой институт, соотнести между собой гражданско-правовые и публично-правовые денежные обязательства, сформулировать определение финансового обязательства и выявить его сущностные характеристики;
- определить правовые признаки и состав денежных обязательств, связанных с расходованием бюджетных средств;
- выявить основные проблемы законодательного определения юридических оснований денежных обязанностей по налогам и сборам;
- выработать новые подходы к определению эффективного исполнения расходных (бюджетных) обязательств;
- рассмотреть вопрос о возможности использования термина «денежные обязательства» в бюджетном законодательстве.

Теоретическую основу исследования в первую очередь составляют научные труды русских ученых – специалистов в области финансов и финансового права. К их числу следует отнести таких известных авторов, как А.Н. Гурьев, С.И. Иловайский, А.А. Исаев, П.М. Лебедев, И.Х. Озеров, А.А. Соколов, М.М. Сперанский, И.Т. Тарасов, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул.

Кроме того, нельзя не принять во внимание теоретическое наследие советской школы финансового права. К видным представителям этой школы следует отнести таких ученых, как Г.С. Гуревич, М.А. Гурвич, М.И. Пискотин, Е.А. Ровинский, Р.О. Халфина, С.Д. Цыпкин.

Теоретическую основу исследования также составили научные труды современных авторитетных ученых в области финансового права Н.М. Артемова, Е.М. Ашмариной, К.С. Бельского, С.Я. Боженка, О.В. Болтиновой, Д.В. Винницкого, Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, С.В. Запольского, Н.М. Казанцева, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Д.Л. Комягина, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, А.Г. Пауля, П.С. Пацуркивского, Г.В. Петровой, Н.А. Поветкиной, Е.В. Порохова, Н.А. Саттаровой, А.Д. Селюкова, Э.Д. Соколовой, Ю.Н. Старилова, Г.П. Толстопятенко, Г.А. Тосуняна, Н.И. Химичевой, С.О. Шохина, А.А. Ялбулганова.

Общетеоретические и межотраслевые вопросы исследования рассматривались с учетом теоретических изысканий таких известных правоведов, как М.М. Агарков, С.С. Алексеев, М.И. Байтин, В.А. Белов, Е.В. Васьковский, А.Б. Венгеров, Л.Г. Ефимова, О.С. Иоффе, В.В. Лазарев, Л.А. Лунц, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, И.А. Покровский, Е.А. Суханов, Ю.А. Тихомиров, Т.Я. Хабриева, Б.С. Эбзеев.

Отдельные правовые аспекты, касающиеся налогов, налоговых и фискальных сборов, парафискалитетов, а также бюджетных расходов рассматривались в работах А.А. Батарина, А.В. Брызгалина, А.В. Голубева, А.В. Демина, А.Ю. Долговой, Н.Н. Злобина, А.В. Ильина, Е.А. Имыкшеновой, Ю.Е. Курилюк, А.Я. Курбатова, Ю.В. Лаврова, М.Ю. Орлова, С.Г. Пепеляева, М.Ю. Чельшева, А.В. Чуркина, В.А. Яговкиной и многих других авторов.

Методологическая основа исследования базируется на современных методах научного познания, в частности диалектико-материалистическом, социологическом, системном. Комплексное применение указанных методов познания, относимых в различных науках к категории всеобщих, стало основой для раскрытия предмета исследования, достижения его цели и

решения поставленных задач, позволило выявить сущность позитивного обязывания в финансовом праве и его место в системе регулирования процессов формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств.

Кроме того, исследование выполнено при помощи методов юридической науки. Так, реализация общенаучных методов в совокупности с формально-юридическим, включающим такие приемы, как описание и анализ финансово-правовых норм и правоотношений, их толкование и классификацию, позволила сформулировать сущностные признаки исследуемых понятий денежной обязанности и денежного обязательства в финансовом праве и выявить их видовое разнообразие.

Применение историко-правового и сравнительно-правового методов позволило обогатить исследование ретроспективными оценками и учесть опыт других государств в понимании и применении позитивного обязывания в правовом регулировании финансовой деятельности публично-правовых образований, что, в свою очередь, повлияло на выработку рекомендаций по совершенствованию современного российского финансового законодательства.

Нормативную базу диссертационного исследования составляют Конституция Российской Федерации, федеральные законы, законы субъектов РФ и нормативные правовые акты органов местного самоуправления, регулирующие общественные отношения, являющиеся объектом настоящего исследования, акты Президента РФ и Правительства РФ, акты высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ и местных администраций, ведомственные нормативные правовые акты Министерства финансов Российской Федерации, финансовых органов субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Эмпирическая база исследования основывается на судебной практике Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации (в т.ч. Высшего Арбитражного суда Российской Федерации), судов субъектов РФ, а также материалах научно-практических конференций, периодической печати, интернет-ресурсов.

Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений, содержащих целостную теорию применения позитивного обязывания в механизме регулирования финансовых отношений, которая, в свою очередь, вносит вклад в формирование архитектуры отрасли финансового права, а также оказывает влияние на смежные отрасли права, формируя концепцию межотраслевых институтов. В настоящей диссертационной работе впервые проведено исследование позитивного обязывания в финансовом праве посредством денежных обязанностей и денежных обязательств, в также отношений по должному исполнению таких обязанностей и обязательств. Впервые в финансово-правовой науке выявлена специфика и значение позитивного обязывания в правовом регулировании процессов формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств, обоснована позиция о его ведущей роли, предложены авторские дефиниции денежной обязанности и денежного обязательства, выявлено их видовое разнообразие в финансовом праве, сформулировано понятие финансового обязательства. До настоящего времени в подобной постановке диссертационные исследования по финансовому праву еще не проводились.

Новизна исследования усматривается и в научном подходе, избранном автором, которая не пытается «примерить» гражданско-правовой институт денежного обязательства на существующие финансово-правовые формы позитивного обязывания и выдвигает идею существования межотраслевого института денежного обязательства.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. В целях унификации понимания научных категорий, позволяющих выстроить логически обоснованную и непротиворечивую систему правового регулирования и, как следствие, единообразную правоприменительную и правореализационную деятельность, разработано авторское понимание позитивного обязывания в финансовом праве как правового предписания, определяющего поведение лиц, признаваемое государством необходимым и должным. Государство может признавать в качестве такового самые различные варианты поведения, однако реализация фискального суверенитета связывается со строго определенными формами позитивного обязывания. Позитивное обязывание в финансовой сфере, изначально являющееся исключительно правовым средством реализации фискального суверенитета государства, со временем также становится важным инструментом экономической политики, посредством которого осуществляется управление различными как экономическими, так и социально-политическими процессами.

Реализация фискального суверенитета государства преимущественно связывается с такими формами позитивного обязывания, которые предусматривают в качестве необходимого и должного отбытие различного рода публичных повинностей, сопровождаемое издержками личного неимущественного и имущественного характера фискальнообязанных лиц. Формы позитивного обязывания, используемые в целях реализации фискального суверенитета государства, могут предусматривать исполнение обязанностей как неденежного (личного неимущественного либо имущественного, но неденежного (любое имущество, кроме денег)), так и денежного характера. К собственно финансово-правовым формам

позитивного обязывания следует отнести позитивные обязывания денежного характера.

2. Выявлено, что к финансово-правовым формам позитивного обязывания следует относить публично-правовые обязывания физических лиц и организаций по отношению к государству и обязывания государства по отношению к физическим лицам и организациям. В качестве особенностей финансово-правового регулирования установлено, что обязанные субъекты в отдельных случаях (например, в рамках бюджетных правоотношений) могут выступать также в роли обязывающих субъектов. К числу таковых относятся публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования), а также государственные органы и органы местного самоуправления.

3. Обосновано, что в вопросе понимания позитивного обязывания недопустимо исходить только из того, что в финансово-правовом регулировании, относящемся к сфере публичного права, преобладает императивный метод, с которым и связывается выбор соответствующего правового способа. Определяющее значение в данном случае имеет тот факт, что основу финансовых правоотношений составляют урегулированные нормами финансового права отношения по формированию, распределению и использованию публичных фондов денежных средств.

Механизм формирования таких фондов основывается на исполнении организациями и физическими лицами денежных обязанностей по отношению к государству, возложение которых каким-либо иным способом правового регулирования, отличным от способа позитивного обязывания, невозможно. В то же время процесс распределения и использования публичных фондов денежных средств также реализуется путем применения такого способа правового регулирования, как позитивное обязывание. Однако механизм его формирования и сущность имеет свою специфику. Так,

будучи стороной, наделенной властными полномочиями в финансовых правоотношениях, государство, иные публично-правовые образования в лице своих органов процесс расходования фондов денежных средств реализуют путем самообязывания, через принятие на себя обязываний по перечислению денежных средств другим субъектам финансовых правоотношений, основной формой которых выступают денежные обязательства.

Установлено, что такие способы правового регулирования, как дозволение и запрет, не позволят обеспечить требуемого результата в рассматриваемых правоотношениях, поскольку предполагают либо автономию поведения (в первом случае), либо воздержание от определенных действий (во втором случае).

4. Применительно к финансово-правовому регулированию автором выделены две основные правовые формы позитивных обязываний, имеющих денежный характер, – денежные обязанности и денежные обязательства. Каждая из этих форм характеризуется наличием совокупности специфических юридических признаков, позволяющих их разграничить. В свою очередь, в составе этих форм в финансовом праве выделены их отдельные виды, в частности, денежные обязанности могут иметь форму налога, налогового сбора, фискального сбора или парафискалитета, а денежные обязательства – форму расходных, бюджетных обязательств.

5. Обосновано, что финансово-правовое регулирование не исчерпывается позитивными обязываниями денежного характера. Отсутствие материальной (точнее, имущественной) составляющей в юридической конструкции того или иного финансово-правового обязывания указывает на то, что мы имеем дело с личными неимущественными обязываниями, исполнение которых предполагает совершение обязанным лицом определенных действий, не связанных с передачей какого-либо имущества. Иными словами, у таких обязываний имущественный элемент отсутствует

как таковой. Имущественные же обязывания всегда материальны, поскольку предполагают совершение обязанными лицами действий в связи и по поводу того или иного имущества.

6. Обоснован тезис о том, что основным объектом позитивного обязывания в финансовом праве являются деньги, что, в свою очередь, предопределяет их денежный характер. Установлено, что неденежные имущественные обременения субъектов финансовых правоотношений являются нетипичными для финансово-правового регулирования. Иные позитивные обязывания в финансовом праве имеют характер личных неимущественных, связанных с имущественными.

7. Сформулировано авторское понятие денежной обязанности как категории финансового права, которая представляет собой должное поведение, предметом исполнения которого являются целенаправленные активные действия обязанного лица по своевременной и полной уплате (передаче, перечислению, переводу) законных платежных средств (национальной валюты) в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством. Систематизированы юридические признаки денежной обязанности как вида публично-правовых обязанностей.

8. Выявлены отличия денежных обязанностей в финансовом праве от денежных обязательств. Денежные обязанности в финансовом праве имеют внедоговорную правовую природу, говоря о которой следует исключить не только гражданско-правовые, но и административные договоры. Последние не могут служить основанием для рассматриваемых нами денежных обязанностей, поскольку являются одним из правовых средств административного управления, призванных урегулировать общественные отношения на основе добровольного согласия сторон по принятию ими на себя определенных обязательств для достижения публичных целей и

удовлетворения общественных интересов. Если обеими сторонами договорных денежных обязательств всегда являются частные лица, то в рамках финансово-правовой денежной обязанности лишь одна сторона, а именно – фискальнообязанное лицо, может рассматриваться как частное. Вторая же сторона денежной обязанности всегда представлена публично-правовым образованием, в пользу которого и осуществляется исполнение.

9. Обосновано, что денежные обязанности, возникающие в связи с уплатой денежных взысканий (пеня, штраф), во всех случаях являются производными от тех денежных обязанностей, неисполнение которых повлекло применение соответствующей санкции. Основанием их применения является совершение правонарушения. В этом заключается принципиальное отличие рассматриваемых нами позитивных финансово-правовых денежных обязанностей от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий.

10. Доказано, что основными формами позитивного обязывания – денежной обязанности в финансовом праве являются налоги и сборы, установленные законодательством о налогах и сборах. В составе элементов юридической конструкции налога выделены те элементы, которые непосредственно отвечают за определение размера соответствующей денежной обязанности, т.е. за материальное содержание такой обязанности, к которым мы относим налогоплательщика, объект налога, налоговую базу, налоговую ставку и налоговый период. Иные же элементы – порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога юридической конструкции – определяют процедуру исполнения денежной обязанности. Обосновано существование юридической конструкции сборов, и в составе ее общих элементов также выделены отвечающие за материальное содержание соответствующей денежной обязанности, к которым мы относим плательщика, объект и ставку сбора. К процедурным элементам

юридической конструкции сбора относим порядок и сроки его уплаты, а в отдельных случаях – порядок исчисления.

Материальное содержание является определяющим в формате денежной обязанности, поскольку именно этим содержанием обусловлено, кто и какую сумму денежных средств обязан перечислить в пользу фискальнообязывающего субъекта.

11. Обосновано, что наряду с налогами и сборами, установленными законодательством о налогах и сборах, формами позитивного обязывания в финансовом праве являются фискальные сборы и парафискалитеты. Фискальные сборы имеют схожую правовую конструкцию со сборами, установленными законодательством о налогах и сборах, а выявленные различия не исключают отнесение их к финансово-правовым формам позитивного обязывания – денежным обязанностям. Парафискалитеты как правовые формы позитивного обязывания также имеют правовую природу, схожую со сборами, в частности с фискальными сборами, однако они не являются исключительно финансово-правовыми формами позитивного обязывания, а могут также применяться в рамках иных отраслей права.

12. Автором доказано, что правовая конструкция денежного обязательства имеет межотраслевой характер, институт денежного обязательства объективно выходит за рамки институтов гражданского права, становится межотраслевым и обретает особую значимость в публичных отраслях, в частности в финансовом праве.

13. Выявлено, что в финансовом праве материальным (имущественным) последствием (результатом) неисполнения денежных обязанностей либо денежных обязательств в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств одной из сторон перед другой стороной является задолженность. Применительно к денежным обязываниям (обязанностям, обязательствам) как разновидности

имущественных обязываний в финансовом праве следует вести речь о денежном долге как кредиторской денежной задолженности. С учетом отмеченных признаков в финансовом праве кредиторскую (денежную) задолженность (денежный долг) предлагается определить как часть денежных средств должника (дебитора), являющуюся предметом денежных обязываний перед кредитором, которая в результате неисполнения таких обязываний образует денежный долг. Со стороны кредитора тот же самый предмет денежных обязываний уже являет собой дебиторскую задолженность.

14. Разработано авторское определение понятия «финансовые обязательства» как категории финансового права, под которыми предлагается понимать денежные обязательства, возникающие в рамках соответствующего правового режима в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правового образования, направленные на аккумуляцию или расходование публичных фондов денежных средств. Эти денежные обязательства по своей правовой сущности могут в большей или меньшей степени соответствовать признакам частноправовых (например, заем, кредит, пожертвования) либо публично-правовых (например, межбюджетные трансферты) денежных обязательств.

15. Установлено, что основными формами позитивного обязывания – денежными обязательствами в финансовом праве являются денежные обязательства, связанные с расходованием публичных фондов денежных средств, устанавливаемые в форме расходных обязательств, публичных обязательств (публичных нормативных обязательств), бюджетных обязательств и денежных обязательств (далее – рассматриваемые обязательства). Систематизированы юридические признаки таких обязательств.

16. Обоснована необходимость внесения ряда изменений и дополнений в

действующие нормативно-правовые акты, регулирующие отношения, связанные с формированием, распределением и использованием публичных фондов денежных средств, в частности:

в целях реализации принципа определенности налогообложения высказаны предложения:

- 1) по уточнению понятия объекта налогообложения, закрепленного в ст.38 НК РФ;
- 2) по определению понятия объекта сбора и включение соответствующей статьи в НК РФ;

в целях совершенствования системы налогов и сборов в РФ, ее упрощения, исключения двойного налогообложения и антиналогообложения:

- 3) предложено унифицировать поимущественные налоги путем установления единого налога на недвижимое имущество, объединяющего налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций (в части налогообложения недвижимого имущества) и земельный налог, и внесение соответствующих изменений в НК РФ.
- 4) предложено унифицировать формулировки объектов налогообложения едиными налогами, применяемыми в рамках специальных налоговых режимов и внести соответствующие изменения в НК РФ;
- 5) обоснован тезис о тождестве объектов налогообложения налогом на добавленную стоимость и налогом с продаж, их соотношение как общего и частного и недопустимости одновременного установления этих двух налогов;
- 6) предложено уточнить объект обложения сборами за пользование

объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов и внести соответствующие изменения в ст. 333.1 НК РФ;

7) предложено уточнить объект обложения государственной пошлиной и внести соответствующие изменения в ст. 333.16 НК РФ;

8) высказаны возможные изменения действующего законодательства применительно к страховым взносам в государственные внебюджетные фонды;

в целях обеспечения эффективности использования бюджетных средств:

9) предложено в ст. 34 БК РФ при определении принципа эффективности использования бюджетных средств включить требования об обязательном установлении качественных и количественных показателей в законодательных и иных нормативных правовых актах, а также договорах и соглашениях, обуславливающих возникновение расходных обязательств публично-правовых образований;

в целях устранения правовой неопределенности, возможных коллизий норм различных отраслей права:

10) предложено в БК РФ термин «денежное обязательство» заменить термином «платежное обязательство», закрепив соответствующее понятие в ст. 6 БК РФ, поскольку денежный характер и публичная природа обязательств в этом случае не только презюмируются, но и фактически вытекают из существа расчетных отношений по исполнению бюджетов публично-правовых образований, что сможет подчеркнуть их видовое отличие в рамках межотраслевой категории.

Теоретическая и практическая значимость исследования

проявляется в том, что автором разработана современная научная концепция применения позитивного обязывания в финансовом праве, комплексно проанализирована система финансово-правовых форм, установленных посредством позитивного обязывания участников финансовых правоотношений, выявлены их сущность, отличительные признаки и видовое разнообразие. Выработаны авторские определения понятий «денежная обязанность», «денежное обязательство», «финансовое обязательство», что способствует развитию категориального аппарата финансового права. В работе обосновывается межотраслевой статус института денежного обязательства, что вносит вклад в развитие как финансового, так и смежных отраслей права, а также теории права в целом.

Авторские идеи относительно усовершенствования юридических конструкций отдельных финансово-правовых форм позитивного обязывания могут быть использованы в нормотворческой работе по совершенствованию налогового и бюджетного законодательства, а именно, положений Бюджетного кодекса РФ в части правового регулирования доходов и расходов бюджетов бюджетной системы РФ, Налогового кодекса РФ в части определения видов налогов и сборов и отдельных элементов их юридических конструкций.

Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической работе, в т.ч. в правоприменительной деятельности органов государственной власти, органов местного самоуправления.

Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем финансового права в РФ, а также в процессе преподавания соответствующих учебных дисциплин, в частности при чтении учебных курсов «Финансовое право», «Налоговое право», «Бюджетное право».

Апробация диссертационного исследования осуществлялась в деятельности Правительства Новосибирской области, Министерства финансов Новосибирской области, местных администраций и финансовых органов местного самоуправления.

Положения диссертационного исследования применяются автором в процессе чтения лекций и проведения семинарских занятий со студентами, обучающимися по юридической специальности в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет», Heilongjiang University (г. Харбин, Китайская Народная Республика), обмена опытом с The National University of Singapore (Сингапур).

Основные теоретические положения диссертации, выводы и научно-практические рекомендации представлены в публикациях автора, в т.ч. в научных журналах, указанных в перечне ведущих рецензируемых научных журналов и изданий Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации, монографиях, учебных пособиях.

По предмету исследования были сделаны доклады на международных и всероссийских научно-практических конференциях, в частности, в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия», Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА)», Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия», Российской академии народного хозяйства и государственной службы при

Президенте РФ, Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Томский национальный исследовательский государственный университет», Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет» и других, а также в рамках обсуждения проблем формирования региональных электронных правительств и информационных обществ в части повышения эффективности организации учета и обеспечения открытости процессов формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств на международном VII-ом семинаре в рамках государств, входящих в Европейский Союз (г. Париж, Республика Франция), в Федеральной земле Гессен (г. Франкфурт-на-Майне, г. Берлин, г. Висбаден, Федеративная Республика Германия), в рамках научно-практической конференции по обсуждению Модельного закона о конкуренции в части соблюдения антимонопольного законодательства в процессе принятия денежных обязательств публично-правовыми образованиями, организованной Евразийской Экономической Комиссией (г. Алматы, Казахстан) и других.

Диссертация обсуждена и одобрена на заседании Ученого совета юридического факультета Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Новосибирский национальный исследовательский государственный университет».

Структура работы обусловлена целью и задачами диссертационного исследования и включает введение, пять глав, состоящих из двадцати трех параграфов (в том числе двух подпараграфов), а также имеет заключение, список использованных источников и приложение.

Глава 1.

Позитивное обязывание в механизме правового регулирования

§ 1. Обязывание как правовая категория

Изучение права как регулятора жизни и деятельности отдельного индивида, функционирования государства, его политической и экономической систем, а так же всего общества в целом, представляется важнейшим вопросом правовой теории. Сложная структура и разносторонние взаимосвязи общественной жизни обуславливают необходимость управления многообразными процессами, проистекающими в ней. Общество, организованное с помощью государства, опосредует такое управление правом. В доктрине это явление определяется через научную категорию «правовое регулирование». В юридической науке до сих пор не выработалось унифицированного понятия правового регулирования. Активно ведутся дискуссии по этому поводу, что зачастую порождает теоретические неточности, а также некорректность в использовании соответствующего термина в различных ситуациях. Обязывание представляет собой один из подэлементов системы правового регулирования. Какую роль играет обязывание в системе правового регулирования? И что же еще включает в себя данная система?

Правовое регулирование является содержательно наполненной научной категорией, состоящей из взаимосвязанных и взаимообусловленных

слагаемых. Состав последних в научной среде видится правоведам различным образом. В частности, профессор С.С. Алексеев внутри понятия «правовое регулирование» выделяет такие категории, как предмет правового регулирования, метод правового регулирования, способ правового регулирования, типы (порядки) правового регулирования¹. В свою очередь профессор А.В. Малько рассматривает правовое регулирование, как «механизм, представляющий собой систему правовых средств, которая позволяет наиболее последовательно и юридически гарантированно бороться с препятствиями, ибо отдельно взятые юридические инструменты этого в полной мере обеспечить не смогут»². Таким образом, система механизма правового регулирования, по мнению ученого, состоит из правовых средств, т.е. инструментов (установлений) и деяний (технологий), с помощью которых удовлетворяются интересы субъектов права, обеспечивается достижения социально полезных целей³. В этой связи А.И. Бобылев полагает, что элементами правового регулирования являются нормы права, правоотношения, акты реализации прав и обязанностей⁴.

Существуют и несколько иные точки зрения на этот счет. Так, Ю.И. Новик высказывает мнение, что к числу необходимых составляющих правового регулирования, следует отнести право и правовую систему в целом, способы регулятивного воздействия, личность и взаимодействие (общение) в правовой сфере⁵. По мнению М.Ю. Осипова, правовое регулирование представляет собой систему взаимосвязанных элементов, среди которых выделяются предмет, метод, способы, цели, механизм и принципы правового регулирования. Вышеуказанные позиции

¹ Алексеев С.С. Общая теория права. Том 1. М., 1994. С. 166 – 167.

² Теория государства и права. Курс лекций /Под редакцией Матузова Н.И., Малько А.В. М., 2001. С.130 – 131.

³ Малько Л.В. Правовые средства: вопросы теории и практики // Журнал российского права. 1998. № 8. С. 66 – 67; Поветкина Н.А. Правовые средства обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 6. С. 31 – 36.

⁴ Бобылев А.И. Теоретические проблемы правового регулирования // Право и политика. 2002. № 8. С. 13.

⁵ Новик Ю.И. Психологические проблемы правового регулирования. Минск, 1989. С. 50.

представляются обоснованными. Исходя из этого можно сделать вывод, что система правового регулирования включает в себя такие слагаемые, как способ правового регулирования, метод, а так же некоторые другие правовые средства в качестве его составных частей.

Совокупность способов правового регулирования подразделяется на три главных составляющих - три вида способов - обязывание, дозволение и запрет. С учетом нашей причастности к данному исследованию конечно правильно было бы утверждать, что особое место среди этих способов занимает именно обязывание. Ведь проблемы, связанные с его теоретическим обоснованием и практическим применением, являются основными в представленном исследовании. Однако рассмотрение способов правового регулирования изолированно друг от друга невозможно, поскольку мы имеем дело с взаимообуславливающими друг друга правовыми явлениями, тесно взаимодействующими между собой. Именно благодаря сочетанию указанных способов правового регулирования претворяется в жизнь его механизм в целом. Эти «три кита» правового регулирования составляют фундамент права, в частности, его регулятивной функции.

Безусловно, в условиях стремительно развивающихся рыночных отношений, активного формирования гражданского общества и правового государства влияние императивных способов, а именно обязывания и запрета, постепенно ослабевает под воздействием активно реализующихся диспозитивных способов, которые представлены дозволением. Тем не менее, современные реалии указывают на то, что обязывание все еще очень активно применяется в правовой среде. Это обусловлено потребностями государства в контроле и надзоре за протекающими общественными процессами, эффективном управлении всеми сферами жизни социума, что невозможно

без сильной «государственной руки», оформленной посредством обязывающих норм. Практически невозможно представить великое и мощное государство без основательной финансовой системы и бюджета. Ведь именно они составляют финансовую базу его существования. Львиная доля доходов бюджета формируется посредством поступления налогов и иных фискальных взиманий. В свою очередь взимание налогов и сборов опосредовано нормами, обязывающими граждан и организации к их уплате. Через эти правовые предписания и реализуется обязывание, как способ правового регулирования. Это наиболее яркий и значимый, но далеко не единственный пример влияния обязывания на существование, функционирование и развитие общества и государства.

Способы правового регулирования имеют важное значение, как социальное, так и юридическое, для правовой системы каждого государства. Эти способы направляют поведение и деятельность субъектов права, создают для них возможности реализации своих прав и свобод, а иногда и служат средством защиты от негативных проявлений действительности. В современных условиях нестабильности, значительных экономических издержек и потерь государства, напряженной внешнеполитической ситуации, давления извне значительно повышается роль обязывания как стабилизирующего механизма. Именно обязывание способно без лишнего негативного давления, в отличие от запрета, реализовать волю государства и направить активность граждан в приоритетное для страны русло. Известно, что обязывание – наиболее мягкий способ правового регулирования, во всяком случае в сопоставлении с запретом. Активно эксплуатируя данный способ при осуществлении правового регулирования государство может уверенно функционировать и решать свои основные задачи, не нагнетая социальное недовольство чрезмерным «ущемлением» прав и свобод граждан. Все это в очередной раз указывает на актуальность исследования

позитивного обязывания как правовой категории и подтверждает правильность нашего выбора в части темы исследования.

Понять сущность обязывания без объяснения таких важных правовых категорий, как правовое регулирование и способ правового регулирования, составной частью которых оно является, невозможно. Необходимо осуществить анализ указанных правовых категорий, выявить их зависимость друг от друга и взаимообусловленность. Как уже было отмечено, вопрос о понятии «правовое регулирование» не получил однозначного ответа в юридической науке. Так, С.С. Алексеев указывает, что правовое регулирование – это осуществляемое при помощи правовых средств (юридических норм, правоотношений, индивидуальных предписаний и т.д.) результативное, нормативно организационное воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения, охраны, развития в соответствии с общественными потребностями⁶. По мнению П.Е. Недбайло, правовое регулирование выражается в установлении соответствующего правила, в организации и согласовании поведения людей в соответствии с ним, в оценке и разрешении фактов общественной жизни с точки зрения этого правила⁷. Определение правового регулирования А.И. Бобылевым сводится к воздействию права на общественные отношения при помощи юридических средств: норм права, правоотношений, актов реализации права⁸. Вышеприведенные определения объединяет то, что они указывают в качестве главного признака правового регулирования способность регламентирования и упорядочения общественных отношений.

Кроме того, С.С. Алексеев обращает внимание также на такое немаловажное свойство, как соответствие правового регулирования

⁶ Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом обществе. М., 1966. С. 3.

⁷ Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1950. С. 95.

⁸ Бобылев А.И. Теоретические проблемы правового регулирования. // Право и политика. 2002. № 8. С. 10.

общественным потребностям, то есть такое регулирование должно не просто воплощать волю государства, возведенную в закон, но и учитывать интересы всего общества. По утверждению В.И. Гоймана, правовое регулирование охватывает как деятельность государства, его компетентных органов, связанную с выработкой юридических установлений и определением юридических средств обеспечения их деятельности, а также деятельность непосредственных участников общественных отношений, направленную на поиск и привлечение средств юридического регулирования для согласования своего поведения с правом, его принципами, целями, назначением⁹. Данный автор рассматривает правовое регулирование с позиции деятельности, которая осуществляется государством в лице его властных структур или же обществом, т.е. правовое регулирование – это конкретные действия или полномочия, осуществляемые определенными лицами. Однако с таким определением можно отчасти не согласиться, так как все-таки правовое регулирование реализуется непосредственно через нормы права, которые уже в последующем воплощаются в жизнь конкретными субъектами. Вот почему деятельность по реализации норм права скорее вторична по отношению к установлению и существованию самих регулирующих норм. Наконец, А.В. Малько считает, что правовое регулирование – это осуществляемое всей системой юридических средств воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения¹⁰.

Проанализировав приведенные выше трактовки термина «правовое регулирование», можно сделать вывод, что они содержат как некоторые сходные признаки, так и различия. Единой устоявшейся научной дефиниции не сформировалось, вот почему ученые в области юриспруденции заполняют этот «теоретический пробел» своими трактовками давно сложившегося

⁹ Гойман В.И. Действие права (методологический анализ). М., 1992. С. 56.

¹⁰ Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2004. С.24

правового явления. В этой связи посмеем предложить свое определение правового регулирования, которое видится нам как регламентирование и упорядочение общественных отношений, поведения субъектов при помощи правовых средств, закрепленное в нормах права, реализуемое участниками общественной жизни, государством и направленное на достижение социально-значимых целей и задач.

Одним из элементов системы правового регулирования является способ правового регулирования. Единого подхода к его пониманию в науке тоже не сложилось. Иногда понятие способ правового регулирования считают синонимичным с понятием метод правового регулирования, и наоборот. Однако это вряд ли можно воспринимать в качестве истинного суждения, поскольку, исходя из лексической наполненности, слова «способ» и «метод» можно было бы признать синонимами. Так, в одном из известных толковых словарей метод определен как способ¹¹. В другом не менее известном словаре слово «метод» наполнено следующей смысловой нагрузкой – это способ теоретического исследования или практического осуществления чего-нибудь¹². Однако зачастую при переходе из общеупотребительной лексики в лексику научную, в особенности юридическую, слова, имеющие схожее значение, приобретают исключительно собственный смысл. С позицией разграничения понятий метод и способ правового регулирования согласно подавляющее большинство ученых в области права¹³. В данном исследовании так же используется указанный подход и отрицается синонимичность данных терминов.

¹¹ *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. М.: АС, 2006. С.922.

¹² *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка. М., 1993. С. 670.

¹³ См., например: *Игнатенкова К.Е.* Дозволение как способ правового регулирования: дис. ...канд. юрид. наук. Саратов, 2006; *Алексеев С.С.* Общая теория права. Том 1. М., 1994; *Хохлова И.С.* Способ правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009; *Осинов М.Ю.* Правовое регулирование как динамическая система: понятие, структура, функции: дис.... канд. юрид. наук. М., 2008; *Сорокин В.Д.* Правовое регулирование: предмет, метод, процесс. СПб., 2003. С. 102 – 115.

Представляется, что понятие «метод правового регулирования» является более широким по смысловому значению, нежели «способ правового регулирования». Например, С.А. Теряевский понимает под методом правового регулирования систему средств, приемов и способов правового регулирования, закрепленную в нормах права, на основе которой осуществляется правовое регулирование общественных отношений¹⁴. По мнению А.М. Витченко, понятие метода ни в коей мере не следует связывать только с одной юридической особенностью, это всегда совокупность юридических приемов, способов, комплексно отражающих своеобразие воздействия отрасли права на общественные отношения¹⁵. В свою очередь В.В. Лазарев указывает на то, что метод – это совокупность юридических способов правового регулирования, а способы – это своего рода «строительный материал», «юридическое вещество», составляющее метод¹⁶.

Приведенные теоретические позиции еще раз подтверждают, что метод правового регулирования по смыслу более объемное понятие, нежели способ. Кроме того, «объемность» данного понятия лишний раз подтверждает тот факт, что метод правового регулирования – один из основных критериев подразделения права на отрасли, тогда как способ правового регулирования такого сильного критериального значения не имеет. Метод каждой отрасли включает в себя свойственные именно ей виды способов правового регулирования в различных соотношениях дозволений, обязываний и запретов. Чаще всего выделяются императивный и диспозитивный метод правового регулирования. Внутри каждого из них могут быть использованы и реализованы как дозволения, так и запреты и обязывания. Вот почему метод и способ правового регулирования представляют собой различные, но,

¹⁴ *Теряевский С.А.* Понятие метода правового регулирования в отечественной юридической науке // Новая правовая мысль. 2005. № 4. С.18.

¹⁵ *Витченко А.М.* Метод правового регулирования социалистических общественных отношений / Под ред. М.И. Байтина. Саратов, 1974. С.70-73.

¹⁶ *Лазарев В.В.* Общая теория права и государства: учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 1996. – 472 с.

безусловно, взаимосвязанные элементы правового регулирования. В научной литературе понятию метод правового регулирования отводится гораздо больше внимания, чем способу правового регулирования. Однако проблемы трактовки и понимания способов правового регулирования заслуживают не менее тщательного анализа и отдельного подробного изучения.

При анализе понятие способа правового регулирования уместно дословно привести несколько соответствующих трактовок ученых – юристов. Полагаем, что это позволит выявить основные признаки способа правового регулирования как правовой категории, критерии отнесения того или иного явления к данной категории, определить виды способов, а так же цель каждого способа.

С точки зрения К.Е. Игнатенковой, способ правового регулирования – это установленная в нормах права юридически значимая информация, содержащая позицию государства касательно существующих или будущих общественных отношений (недопустимость, необходимость, желательность либо нейтральная позиция – запрет, позитивное обязывание и дозволение соответственно), обладающая свойством оказывать при помощи общего психологического и специального юридического механизма воздействие на поведение людей. Кроме того, ученая указывает на то, что это государственно-властное суждение о должном порядке функционирования правовых связей и явлений, облаченное в форму юридической категории¹⁷. В этой связи И.С. Хохлова считает, что способ правового регулирования – это основанная на государственной оценке социально значимых явлений система правовых предписаний, фиксирующих комплекс правовых средств, приемов и процедур их использования, с помощью которых осуществляется регулятивное воздействие на сознание и волю людей с целью достижения

¹⁷ Игнатенкова К.Е. Дозволение как способ правового регулирования: дис. ...канд. юрид. наук. С. 18 – 19.

социально полезного результата¹⁸. По мнению М.Ю. Осипова, способ правового регулирования – приемы юридического воздействия, регламентирующие правовое поведение субъектов общественных отношений¹⁹.

С.С. Алексеев же под способом правового регулирования понимает те пути юридического воздействия, которые выражены в юридических нормах, в других элементах правовой системы²⁰. Нельзя не отметить, что наиболее пристальное изучение способов правового регулирования осуществлено именно С.С. Алексеевым. Этот известнейший ученый отмечает, что само существование запретов, дозволений, позитивных обязываний послужило толчком к формулированию и изучению категории правового регулирования, так как данная «триада» относится к более глубокому слою правовой материи, который дает о себе знать преимущественно в процессе действия права, в правовом регулировании²¹.

С учетом этого можно предположить, что именно способы правового регулирования лежат в основе всей системы правового регулирования, образуют первичный исходный материал ее функционирования и реализации. В своей работе, посвященной дозволению как способу правового регулирования, К.Е. Игнатенкова пишет, что способ правового регулирования характеризуется конкретностью нормативного предписания, то есть определяет не состояние воли вообще, а конкретный результат²².

Подводя предварительный итог, можно сказать, что способ правового регулирования как таковой характеризуется следующими основными признаками:

¹⁸ Хохлова И.С. Способ правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 9.

¹⁹ Осипов М.Ю. Правовое регулирование как динамическая система: понятие, структура, функции: дис.... канд. юрид. наук. С. 88.

²⁰ См. подроб.: Алексеев С.С. Общая теория права. Том 1. М., 1994.

²¹ Алексеев С.С. Общие теоретические проблемы системы советского права. М., 1965. С. 48.

²² Игнатенкова К.Е.. Дозволение как способ правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. С. 21-22.

- является базисным элементом правового регулирования, его фундаментом;
- взаимодействует с методом правового регулирования, как часть с целым;
- воздействует на поведение общества, оказывает регулирующее влияние;
- закрепляется с помощью правовых норм (формальное юридическое закрепление), юридически значимых действий, юридических фактов;
- общеобязателен и обладает четкостью;
- наполнен государственными требованиями к поведению субъектов;
- наделен государственно-волевым характером;
- реализуется через конкретное поведение субъектов, которые «подвергаются» воздействию того или иного способа правового регулирования;
- устанавливает конкретную последовательность действий субъекта;
- обладает сложным, системным характером – состоит из правовых средств;
- направлен на достижение общественно полезных целей, на организацию жизни и деятельности людей;
- отличается адресностью – обращенностью к конкретному кругу субъектов с определенными характеристиками;
- характеризуется спецификой применительно к определенным видам ситуаций;

- невозможно существование одного способа правового регулирования отдельно от других.

Традиционно в литературе выделяют три способа правового регулирования: обязывание, дозволение и запрет. В отношении этих способов С.С. Алексеев высказал мнение, что указанная «троица» образует глубинный слой механизма правового регулирования²³. Можно также заметить, что именно эти три способа позволяют раскрыть глубинные механизмы правового регулирования. Соответственно, каждый из способов правового регулирования обладает вышеуказанными признаками. Однако обязывания, дозволения и запреты, каждый в свою очередь, имеют свои специфические характеристики, которые более обстоятельно будут рассмотрены нами в последующем изложении.

Все вышеперечисленное указывает на то, что позитивное обязывание представляет собой способ правового регулирования, который, в свою очередь, является элементом метода правового регулирования и подэлементом всей системы правового регулирования.

Рассмотрев всю структуру правового регулирования, обуславливающую выделение способов правового регулирования, последовательно перейдем к анализу основной темы исследования – позитивному обязыванию. Ведь этому способу правового регулирования в данной работе должно быть уделено первостепенное внимание. Остальные способы правового регулирования будут рассматриваться нами через призму взаимодействия с этим способом и только в той части, которая необходима для лучшего его понимания.

Обязывание как правовая категория представляет собой способ правового регулирования, заключающийся в возложении на субъекта права

²³ Алексеев С.С. Восхождение к праву: поиски и решения. 2 изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2002. С. 270.

обязанности совершить определенные действия. Обязанность совершить какие-либо действия может быть предусмотрена нормативно-правовым актом или договором. Существует большое количество норм в законодательстве, через которые реализуется позитивное обязывание. Например, лица, осуществляющие ввоз транспортного средства (шасси) на территорию России либо осуществляющие производство (изготовление) транспортных средств (шасси) на территории России, обязаны с 1 января 2014 г. уплачивать утилизационный сбор в соответствии со статьей 24.1 Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»²⁴. Лица, заключившие договор, предусматривают в нем обязанности сторон, которые должны быть выполнены. Например, при заключении договора займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возратить займодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Это лишь некоторые случаи обязываний, закрепленные в правовых нормах или в договоре. Соответственно, обязывания реализуются посредством действий, а не бездействий сторон, что предполагает активное поведение субъекта.

Понятие обязывания трактуется юридическим сообществом достаточно единообразно. Так, уже упоминавшаяся нами К.Е. Игнатенкова характеризует обязывание как признанную государством необходимость определенного поведения²⁵. В одной из своих работ М. Н. Кобзарь-Фролова указывает, что обязывание – это предписание совершить какие-то действия²⁶. По мнению С.С. Алексеева, обязывание есть возложение на лиц обязанности к активному поведению²⁷. По этому поводу С.В. Бошно также утверждает,

²⁴ Собрание законодательства РФ. 1998. № 26. Ст. 3009.

²⁵ *Игнатенкова К.Е.* Дозволение как способ правового регулирования: дис. ... канд. юрид. наук. С. 21 – 22.

²⁶ *Кобзарь-Фролова М.Н.* О методах правового регулирования отношений в области таможенного дела. // Таможенное дело, 2012, № 3. С. 1.

²⁷ *Алексеев С.С.* Общая теория права. Том 1. М., 1994. С. 170.

что воздействие обязывания проявляется в требовании к субъекту осуществить определенное действие. При этом, по мнению ученого, в правоотношении имеется управомоченная сторона, которой предоставлено право требовать исполнения соответствующей обязанности²⁸.

Представляется, что обязывание, установленное законодательно, содержит в себе государственную волю. Именно через обязывание государство обеспечивает исполнение своих потребностей, а так же реализует свои интересы, о чем мы еще будем вести речь в последующем. Обязывание закрепляет желания и стремления государственной власти, которые устанавливаются в обязывающих нормах права, правовых предписаниях. Обязывание, закрепленное в нормах права, обеспечивается принудительной силой государства. Такое обязывание ориентируется на интересы управомоченного субъекта и представляет собой специфический приказ, долг совершать определенные действия. Важно то, что обязывание подкрепляется именно должным активным поведением субъекта. В отличие от запрета, исполняя закрепленное в норме права обязывание, субъект должен совершить действие, а не воздержаться от его совершения. В этой связи Т.Н. Колесникова в своей работе высказала точку зрения о том, что обязывания по своим характеристикам являются не социально-правовым регулятором, а государственно-правовым, другими словами, формой государственно-властного функционирования²⁹. Безусловно, обязывание обладает мощным государственно-властным эффектом, однако именно это позволяет государству выполнять социально-значимые функции, регулировать поведение людей, направлять их деятельность в «русло» законности и правопорядка, предотвращать противоправные деяния. Все это

²⁸ *Бошно С.В.* Способы и методы правового регулирования // Право и современные государства. 2014. № 3. С. 52 – 60.

²⁹ *Колесникова Т.Н.* Понятие и роль норм права в механизме правового регулирования // Государственная власть и местное самоуправление. 2013. № 4. С. 200 – 205.

обусловлено необходимостью стабильного и благоприятного развития социума. Поэтому нельзя говорить об «однобокости» обязывания, как исключительно властно направленного механизма, ведь оно приносит в социум необходимый порядок и дисциплину.

Одной из вариаций термина «обязывание» в юридической литературе является термин «предписание». На первый взгляд можно даже подумать, что эти термины идентичны. Однако это не совсем верно. Следует принять во внимание, что обязывание, запрет и дозволение предписывают определенное поведение субъекту. То есть выделение предписания как способа правового воздействия представляется уже даже лексически необоснованным. Ведь предписание представляет собой скорее обобщающее понятие относимое одновременно ко всем указанным способам правового регулирования.

§ 2. Отличие позитивного обязывания от иных способов правового регулирования

Выше нами уже отмечалось, что в правовой науке в отношении рассматриваемой категории довольно часто встречается употребление такого словосочетания как «позитивное обязывание». По своей сути оно идентично понятию обязывания как способа правового регулирования. Однако это

словосочетание, по нашему мнению, позволяет более рельефно показать механизм реализации данного способа правового регулирования в виде активного поведения субъектов права, исключив при этом некую карательную и сугубо принудительную функцию. Субъект, воплощая установленное нормой права обязывание, самостоятельно производит указанные в ней действия, в отличие от запрета, когда ему не разрешено совершать какие-либо действия в принципе. Иными словами, результат запрета выражается в бездействии. В свою очередь позитивное обязывание характеризуется возникновением нового обременения, так как лицам предписывается совершить то, чего они, быть может (если бы не было такого обременения) и не совершили или же совершили, но путем, отличным от конкретизируемого в обязывающей норме³⁰. По мнению В.М. Сырых, позитивное обязывание представляет собой закрепленное нормами права предписание гражданам и иным лицам³¹.

С учетом этого можно заключить, что термины обязывание и позитивное обязывание имеют односмысловое значение. Тем не менее, в научной среде иногда употребляется такой термин как «негативное обязывание». Оно отождествляется с запретом и наделяется всеми его сущностными характеристиками. Так, по мнению отдельных авторов, негативное обязывание заставляет субъекта воздержаться от совершения определенных действий под угрозой применения санкций в случае неисполнения такого требования. Соответственно негативное обязывание не реализуется без государственного принуждения. Тем самым можем сказать, что негативное обязывание фактически представляет собой такой способ правового регулирования, как запрет.

³⁰ *Игнатенкова К.Е.* Дозволение как способ правового регулирования: дис. ...канд. юрид. наук. С. 21-22.

³¹ *Сырых В.М.* Теория государства и права: учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юридический дом «Юстицинформ», 2004. С. 158.

Как было сказано, «позитивное обязывание» реализуется посредством активных действий самого субъекта права, однако за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязывающих предписаний всегда устанавливается юридическая ответственность. Так, Н.И. Матузов в одной из своих работ называет обязывания властно-повелительной формой социальной регуляции, обеспечиваемой «силовым» началом, возможностью заставить, наказать³². Именно таким «силовым» началом, как известно, отличается юридическая ответственность. Как пишет Д.А. Липинский для юридической ответственности как правового института свойственно наличие властных предписаний, содержащихся в запретах и позитивных обязываниях³³. По его мнению, обязывание наряду с запретом представляют собой основные способы правового регулирования для реализации юридической ответственности, а дозволение – дополнительный. В результате наступления юридической ответственности у субъекта, совершившего нарушение, возникает обязанность претерпеть правоограничения, предусмотренные санкцией. В связи с вышесказанным немаловажным представляется сочетание способов правового регулирования при наступлении юридической ответственности. Известно, что юридическая ответственность делится на позитивную и негативную. Так, при реализации позитивной ответственности одинаковую роль играют все три способа правового регулирования. Однако при нарушении нормы права реализуется негативная ответственность, и действуют только императивные способы – обязывание и запрет.

Таким образом, можно заключить, что существование терминов «позитивное обязывание» и «негативное обязывание» имеет место быть. Зачастую можно встретить подобную терминологию не только в научных

³² Матузов Н.И. Актуальные проблемы теории права. Саратов, 2004. С. 285.

³³ Липинский Д.А. Юридическая ответственность как институт права // Юрист. 2013. № 12. С. 28 – 33.

источниках, но и в правоприменительной практике и в судебных актах. Например, налоговое право как составная часть публичного права подразумевает правовое регулирование в большей части с помощью позитивного обязывания, поскольку в законодательстве о налогах и сборах устанавливаются конкретные обязанности налогоплательщика. Однако в одном из Определений Конституционного Суда РФ сказано, что наряду с позитивным в налоговом праве может применяться и негативное обязывание. Негативное обязывание предполагает возложение обязанности на налогоплательщиков к определенному поведению с помощью общих запретов³⁴. Однако не стоит забывать, что если мы разграничиваем эти понятия, то позитивное обязывание в литературе отождествляется с обязыванием вообще, а негативное – с запретом. Соответственно противопоставление позитивного и негативного обязываний с точки зрения теории не имеет большого смысла, поскольку эти обязывания относятся к различным способам правового регулирования. В данном исследовании нами будут использоваться соответственно термины «обязывание» или «позитивное обязывание» в отношении рассматриваемой категории, а вместо термина «нагативное обязывание» – «запрет».

Как же соотносятся между собой обязывание и иные способы правового регулирования?

По мнению профессора С.С. Алексеева, общие дозволения и общие запреты определяющим образом влияют на содержание и структуру права, на всю правовую систему, однако они еще не осмыслены наукой, да и не всегда вычлняются из суммы феноменов правовой действительности³⁵. Несмотря на то, что авторитетный правовед сделал данное утверждение еще в 1989

³⁴ Заявление Секретариата Конституционного Суда РФ «Об Определении Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 года № 169-О». Электронный ресурс. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/News/Pages/ViewItem.aspx?ParamId=2586>.

³⁵ Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М.: Юрид. лит., 1989. С. 3 – 4.

году, оно не теряет актуальности и по сей день. Нельзя не заметить, что обязывание тоже представляет собой пока еще недостаточно изученную правовую категорию. Научных работ предметно посвященных позитивному обязыванию нам обнаружить не удалось. А если обязывание и исследуются, то чаще всего в рамках изучения правового регулирования вообще, в частности, способов правового регулирования, правовых режимов, а также в сопоставлении при осуществлении анализа дозволения или запрета как способов правового регулирования.

Анализ «триады» способов в их взаимосвязи и взаимодействии, их сравнение и сопоставление совершенно оправданы и представляются верным научным подходом. Невозможно рассматривать один из способов изолированно от двух других, необходимо изучать их в единстве, а также показать их сходства и различия. Чтобы понять сущность обязывания, специфические, присущие только ему черты, важно проанализировать обязывание в сравнении с дозволением и запретом. Проанализировав научные воззрения правоведов, мы можем сформулировать суждение о том, что три способа правового регулирования имеют одинаковую направленность на урегулирование поведения субъектов, упорядочение общественно важных явлений и процессов. Однако они также имеют и существенные различия.

Одно из таких различий проявляется в том, что три способа правового регулирования строго соответствуют трем разновидностям правовых норм, которые разделяются в зависимости от характера прав и обязанностей субъектов на запрещающие, управомочивающие и обязывающие. Такую позицию высказывает, например, С.С. Алексеев, и с данным выводом невозможно не согласиться. Кроме того, бесспорно то, что обязывания и запреты реализуются посредством юридических обязанностей,

разновидностями которой они являются. Тогда как дозволения – с помощью субъективных прав.

Юридическая обязанность и субъективное право как составляющие содержания правоотношения тоже составляют разграничивающий критерий для способов правового регулирования. Так, В.Ф. Яковлев указывает на то, что способы правового регулирования определяют доминирующую ориентацию отраслей права, общий профиль отраслевого метода правового регулирования. По мнению ученого, гражданское право и ряд других отраслей – отрасли преимущественно дозволительного профиля, административное и к нему примыкающие – отрасли преимущественно обязывающей ориентации, уголовное право – запретительной³⁶. Соответственно, преимущественная отраслевая принадлежность того или иного способа тоже является дифференцирующим критерием для их разделения.

Различают способы правового регулирования и в зависимости от того, какую из регулятивных функций права они выполняют. В этой связи С.С. Алексеев совершенно справедливо указывает, что через дозволения и запреты осуществляется статическая функция права, которая направлена на закрепление господствующих общественных отношений, а через обязывания реализуется динамическая функция, которая призвана обеспечить динамику, движение общественных процессов юридическими средствами³⁷. Кроме этого, можно установить следующую зависимость: обязывания обычно реализуются активными деяниями, запреты – пассивными, а дозволения могут быть осуществлены как действиями, так и бездействиями.

³⁶ Яковлев В.Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений. Свердловск, 1972. С. 70 – 71.

³⁷ Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 46-47.

По целям правового регулирования запрет противопоставляется обязыванию и дозволению, так как запрет прежде всего направлен на недопущение совершения определенных деяний или предотвращения их повторной реализации. Тогда как дозволения и обязывания имеют своей целью непосредственно указать возможное или должное правомерное поведение для субъектов, урегулировать их отношения, создать определенный унифицированный порядок взаимодействия лиц. Кроме вышперечисленных критериев дифференциации и соотношения способов правового регулирования были выделены и иные. Выводы по результатам анализа были систематизированы нами и сведены в таблицу (см. Приложение).

Исходя из представленной систематизации признаков обязывания, дозволения и запрета можно прийти к выводу, что каждый из них обладает собственным специфичным набором характеристик, которые благодаря различному соотношению правовых средств отражают сущность конкретного способа правового регулирования.

Как уже не раз пояснялось, обязывание как способ правового регулирования взаимодействует с запретом и дозволением. Рассмотрение его во взаимосвязи с каждым из этих двух способов позволит сформулировать его сущностные характеристики как правовой категории и поможет понять, что же из себя представляет правовое явление «обязывание» как таковое.

§ 2.1 Соотношение позитивного обязывания и дозволения

Если сравнивать обязывание и дозволение как способы правового регулирования в историческом контексте, то можно заключить, что обязывание в праве стало использоваться много ранее. Ведь дозволение как способ правового регулирования начинает распространяться в механизме правового регулирования лишь с момента перехода общества к производящему товарному хозяйству, сопровождаемому развитием товарно-денежных отношений, появлением частной собственности. Как точно подметила К. Е. Игнатенкова, в данный период времени появляются нормы, которые прежде всего базируются на предоставлении гарантированных обществом мер возможной деятельности, свободы пользования соответствующими социальными благами³⁸. В указанных нормах, судя по всему, и воплощается дозволение. Можно сказать, что изменение правового регулирования в направлении постепенного перехода от исключительно запретительного варианта к механизму, сочетающему дозволения, запреты и обязывания, осуществлялось постепенно по мере становления общества и развития права.

Как утверждает С.С. Алексеев, с юридической точки зрения дозволения выражаются преимущественно в субъективных правах на собственное активное поведение. При этом правовед также заключает, что дозволение в праве – это субъективное юридическое право со свойственными ему

³⁸ *Игнатенкова К.Е.* Дозволение как способ правового регулирования: дис. ...канд. юрид. наук. С. 34 – 35.

характеристиками³⁹. Проблема сочетания способов правового регулирования не достаточно исследована в юридической науке. В связи с этим дефиниций, применительно к способам правового регулирования, обнаруживается не так много, что является и причиной сравнительно небольшого состава цитируемых научных работ в этой части исследования.

Итак, рассмотрим существующие в науке понятия дозволения. Так, К.Е. Игнатенкова, посвятившая правовому исследованию дозволения свое диссертационное исследование, определяет дозволение как выражающийся посредством юридических норм способ правового регулирования, заключающийся в предоставлении субъекту в очерченных законом рамках свободы выбора варианта поведения, стимулирующий его правовую активность, творческие и созидательные качества, способствующий наиболее полному удовлетворению интересов личности, общества и государства⁴⁰. Другие авторы полагают, что дозволение отличается тем, что предоставляет субъекту свободу выбора вида и меры деятельности в пределах допустимого и тем самым олицетворяют независимость и творчество в правовом регулировании⁴¹. С.В. Бошно предлагает рассматривать дозволение, как предоставление субъекту права возможности действовать определенным способом и закреплять результаты этой деятельности⁴².

Анализируя приведенные определения дозволения как способа правового регулирования можно заключить, что все они сводятся к некоторым единым его характеристикам. Во-первых, это предоставление свободы выбора субъекту права, то есть некая диспозитивность. Во-вторых, это активная деятельность субъекта для осуществления своего права. В-третьих, в них выражено отсутствие зависимости от чужих интересов,

³⁹ Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 54 – 55.

⁴⁰ Игнатенкова К.Е. Дозволение как способ правового регулирования: дис. ...канд. юрид. наук. С. 37 – 38.

⁴¹ Хохлова И.С. Способ правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. С. 23.

⁴² Бошно С.В. Способы и методы правового регулирования. С. 52- 60.

проявление своей воли и желаний. И, наконец, во всех случаях имеет место реализация субъектом своих созидательных способностей.

Ранее нами было приведено сравнение способов правового регулирования. Тем не менее, хотелось бы еще раз обратить внимание на соотношение дозволения и обязывания. В уже упоминавшейся нами работе М.Ю. Осипов высказал мнение, что дозволение – это разрешение субъекту права совершать какое-либо действие, а обязывание – это предписание совершить какое-либо действие. Кроме того, результатом дозволения, по мнению ученого, будут субъективные права, а результатом обязывания – юридические обязанности активного типа⁴³. В этой связи можно однозначно сказать, что дозволения выражаются в управомочивающих нормах права, а обязывания в обязывающих. Дозволение представляет собой возможность субъекта совершать самостоятельно определенные действия в его собственных интересах.

Полагаем, что главное отличие дозволения от обязывания и запрета в том, что оно дает лицам свободу выбора поведения, тогда как иные способы указывают на необходимый вариант поведения. Кроме того, при дозволении субъективное право образует содержание данного способа, а при обязывании и запрещении право принадлежит другим лицам, а не субъекту активного (при обязывании) или пассивного (при запрете) поведения.

Тем не менее, можно отметить и некоторые общие черты, которые присутствуют у дозволения и обязывания. Они заключаются в том, что эти способы оказывают мотивационное воздействие на человека, а так же воплощаются в виде активных действий. Различие заключается в том, что при дозволении имеют место активные действия в собственных интересах, а при обязывании – активные действия, но в чужих интересах. Так же при

⁴³ *Осипов М.Ю.* Правовое регулирования как динамическая система: понятие, структура, функции: дис.... канд. юрид. наук. С. 90.

соотношении дозволения и обязывания можно обратить внимание на то, что дозволения более мягко воздействуют на сознание людей, при помощи убеждения, а обязывания основным способом воздействия «выбирают» принуждение. Таким образом, дозволения олицетворяют собой независимость и самостоятельность субъекта права в правовом регулировании, тогда как обязывания содержат категорические предписания.

По мнению Е.К. Варийчук, дозволение – это «визитная карточка» механизма правового регулирования России XXI века, определяющее правовое средство, призванное обеспечить свободу и активность граждан, осуществление прав человека, творчество и созидательную деятельность⁴⁴. Данное утверждение отчасти истинно, но нельзя воспринимать его буквально как полностью соответствующее правовым реалиям. Действительно, в условиях укрепления независимости и индивидуализации индивидов, гуманизации правового регулирования, права и свободы человека представляют наивысшую ценность. В этих условиях свободы гражданина, предоставляемые нормами права, необходимо рассматривать как выражение дозволительного способа правового регулирования. Приоритет этого способа может отчасти свидетельствовать о привилегированном положении дозволений в механизме правового регулирования.

Тем не менее, полагаем, что ни один из трех рассматриваемых способов правового регулирования не может рассматриваться как главенствующий по сравнению с остальными. Так, обязывание и запрет зачастую уравнивают дозволение. Дозволения не могут существовать без обеспечения их обязывающими или запретительными нормами. Такое существование может привести к социальному дисбалансу, правовому беспределу, нарушениям законности и правопорядка. Например, главой 26.2

⁴⁴ Варийчук Е.К. Место дозволений в налогово-правовом регулировании. //Российский юридический журнал. 2009. № 5. С. 245 – 250.

Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) организациям и индивидуальным предпринимателям предоставляется возможность перехода на упрощенную систему налогообложения при условии соответствия их законодательно определенным критериям. Данная норма предоставляет право для организаций и индивидуальных предпринимателей, дает свободу выбора и тем самым отражает дозволение как способ налогового-правового регулирования. Однако применение такого специального налогового режима не освобождает налогоплательщиков от предусмотренной статьей 23 НК РФ обязанности уплатить законно установленные налоги. В данном случае изменяется лишь способ исполнения указанной обязанности. Таким образом указанное дозволение обеспечивает исполнение соответствующей обязанности. Представленный пример, а он не единственный в правовой материи, ярко показывает как дозволение «зависит» от обязывания. Именно поэтому следует еще раз подчеркнуть мысль о том, что недопустимо рассматривать способы правового регулирования изолированно друг от друга и тем более выделять какой-либо наиболее важный из них. Такой подход, со всей очевидностью, не позволит реализовать сбалансированность правового регулирования на практике.

Безусловно, на определенных этапах развития правовой культуры, правосознания и правовой системы в целом один из способов правового регулирования может преобладать. Но для соблюдения баланса интересов общества и государства нельзя допустить, чтобы один из способов стал главенствующим, а то и единственным в правовом регулировании.

В современных условиях государства стремятся стать правовыми, демократическими и социальными, что все-таки обуславливает некоторое ослабление роли запретов и обязываний как способов правового регулирования общественных отношений. В связи с этим возрастает

потребность в дозволениях как более либеральном правовом институте. Для становления правового государства необходимо строгое обеспечение прав и свобод гражданина, а так же наличие большей свободы в выборе возможностей поведения, свободы пользования соответствующими социальными благами. Как отмечает профессор Ю.А. Тихомиров, соотношение сторон «государство – гражданин» является мерилем демократизма или тоталитаризма⁴⁵. Именно с увеличением роли гражданина в выборе вариантов поведения, может быть сформировано демократическое правовое государство. Это объясняет усиливающуюся роль дозволений как способа правового регулирования.

§ 2.2 Позитивное обязывание и запрет в механизме правового регулирования

Если рассматривать взаимодействие позитивного обязывания и запрета, то можно сказать, что запрет – это тоже обязанность, но пассивного типа. При реализации запрета субъект обязан воздержаться от определенных, указанных в норме права, действий, тогда как при реализации обязывания лицо наоборот должно совершить активные действия, указанные в правовой

⁴⁵ См. подробнее: *Тихомиров Ю.А.* Правовое государство: модели и реальность // Журнал российского права. 2011. № 12. С. 5 – 20.

норме. Термин запрет, как закрепленное правовой нормой требование воздерживаться от определенного негативного поведения, использовался еще в работах Платона и Аристотеля, св. Августина и Фомы Аквинского, Дж. Локка и Ш. Монтескье. Так, М.М. Султыгов пишет, что запреты возникли одновременно с человеческим обществом и представляли собой первые социальные нормы, содержавшие общеобязательные правила поведения, закреплявшие права и обязанности членов общества⁴⁶. Еще в первобытном обществе запреты существовали в форме табу и были первыми социальными нормами. Самые древние нормы поведения были направлены на обеспечение приоритета интереса всей общины над личным интересом. Именно это обуславливает историческую первостепенность запрета как способа правового регулирования. В своей работе о дозволениях и запретах С.С. Алексеев пишет, что во многих случаях запреты представляют собой «переведенные на юридический язык» и оснащенные юридической санкцией моральные запреты⁴⁷.

Наиболее показательным является действие запретов в уголовном законодательстве. В этих запретах отражены основные моральные и духовные нормы человечества, изначально получившие свое отражение в нравственности людей, которые затем материализовались в религиозных нормах. Это такие правила, как «не убивай», «не прелюбодействуй», «не кради», «не произноси ложного свидетельства на ближнего твоего» и другие. В любом уголовном законодательстве мира, в том числе и в российском, имеются нормы, запрещающие под угрозой строжайшего наказания совершать подобные деяния. Подобные нормы всегда обеспечиваются принудительной силой государства.

⁴⁶ Султыгов М.М. Запрет как метод правового регулирования: дис.... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 1996. С. 85 – 88.

⁴⁷ Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 47 – 48.

В современном обществе до сих пор сохраняется необходимость в запретах как способе правового регулирования. В работах А.Г. Братко встречается утверждение, что запрет – важное юридическое средство обеспечения высокой организованности общественных отношений, закрепления достижений и идеологических ценностей, охраны прав и законных интересов граждан⁴⁸. З.Д. Иванова указывает на то, что значение запретов в правовом регулировании общественных отношений состоит в укреплении правопорядка, определяется характером содержащегося в правовой норме предписания – не совершать нежелательных для государства действий⁴⁹. С данными утверждениями невозможно не согласиться. Безусловно, с помощью запретов обеспечивается функционирование общества, защита основных прав и свобод человека, а так же создаются препятствия для противоправного, нежелательного и вредного для общества поведения. Так, Л. В. Коваль совершенно верно заметил, что несоблюдение запретов, правовых актов, виновное посягательство на интересы, охраняемые правом, дезорганизуют охранительные правоотношения⁵⁰. В этой связи А.П. Попова считает, что правовые запреты по своей сущности есть не что иное, как императивные, государственно-властные требования воздерживаться от определенного поведения, поэтому их следует рассматривать как явления, относящиеся к сфере юридического долженствования⁵¹. В свою очередь Н. С. Малеин указывает, что правовые запреты приобретают важнейшее значение в системе законодательства. Внешне запрет может казаться недемократической формой регулирования, в действительности же является правовым средством осуществления свободы поведения, поскольку

⁴⁸ Братко А.Г. Запреты в советском праве: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Саратов, 1979. С. 94 – 96.

⁴⁹ Иванова З.Д. Запрещающие нормы в механизме правового регулирования // Советское государство и право. 1975. № 11. С. 108 – 112.

⁵⁰ Коваль Л. В. Административно-правовое деликтное отношение: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Киев, 1979. С. 23.

⁵¹ Попова А.П. Природа запрещающих норм российского права // Вестник ТИСБИ. 2008. № 2. URL: <http://old.tisbi.ru/science/vestnik/2008/issue2/Low/Popova.html>.

представляет полную и равную для всех свободу за пределами запрета⁵². Резюмируя мнения различных ученых в области юриспруденции, можно прийти к выводу, что запрет в первую очередь направлен на устранение нежелательных общественных отношений для поддержания правопорядка в государстве в целом. Тогда как обязывание, тоже в какой-то мере решая вышеуказанные задачи, все же смещает свою целевую направленность именно на непосредственное регулирование правомерных общественных отношений. И лишь при переходе таких отношений в плоскость несоответствия нормам права их регулирование начинает осуществляться через запрет.

Нами уже отмечалось, что запреты всегда непосредственно связаны с юридической ответственностью. Это обусловлено их основной задачей, которая заключается в предотвращении совершения противоправного поступка, нарушения общественного благополучия и спокойствия, поддержании приемлемого социального климата.

Необходимо понимать, что при реализации обязываний юридическая ответственность играет не первостепенную роль, тогда как при реализации запрета – это основной механизм, обеспечивающий его воплощение. Однако не всегда запрет выполняет карательную функцию в отношении членов общества. В отдельных случаях государство использует запреты как способ правового регулирования, направленный против себя. Иллюстрирующим данное утверждение примером является законодательное установление системы разделения властей. Подобная система сдержек и противовесов состоит из совокупности правовых запретов, которые реализуются в процессе взаимодействия ветвей власти. Краеугольным для этой системы является запрет на вторжение в сферу деятельности той или иной власти.

⁵² Малеин Н. С. Современные проблемы юридической ответственности // Государство и право. 1994. № 6. С. 23.

Это, с одной стороны, не дает каждой из ветвей захватить все властные полномочия, а с другой, – служит укреплению и стабилизации власти, создает цельный и слаженный механизм государственного функционирования. Таким образом, запрет может быть направлен не только на сдерживание неправомерного поведения отдельного гражданина, но и на обеспечение сбалансированности и устойчивости государства в целом. Однако, безусловно, в большинстве своем и обязывания, и запреты направлены на реализацию преимущественно публичного интереса во благо всего общества.

Интересна классификация запретов, так как она позволяет расширить представление относительно их сущности. В частности среди запретов некоторые теоретики в области права выделяют несколько видов. Так, О. С. Иоффе пишет о том, что запреты по своему содержанию делятся на всеобщие и специальные. Всеобщий запрет, по его мнению, подлежит соблюдению всегда, тогда как специальный рассчитан на конкретную ситуацию и подлежит соблюдению в строго определенных условиях⁵³. Исходя из данной классификации общий запрет – это, например, нормы уголовного права, подлежащие соблюдению всеми без исключения. А специальные запреты содержатся, например, в локальных нормативных актах организаций, в воинских уставах, то есть адресованы строго определенному кругу лиц.

Другие правоведы различают узкий и широкий смысл понятия запрета⁵⁴. В широком смысле слова запрет присутствует в любой правовой норме. В данном случае подвергается сомнению существование дозволений в результате невозможности сочетания в правовой норме и запрета и

⁵³ Иоффе О. С. Юридические нормы и человеческие поступки //Актуальные вопросы советского гражданского права. М., 1964. С. 16.

⁵⁴ Братко А. Г. Запреты в советском праве: автореф. дис.... канд. юрид. наук. С. 34.

предоставления права. Соответственно запреты классифицируются на абсолютные и относительные⁵⁵.

При сравнении обязываний и запретов можно обнаружить у них еще некоторые различия, в том числе некоторые из тех, которые нами упоминались. Так, запреты реализуются в запрещающих правовых нормах, тогда как обязывания в обязывающих. Запреты, как уже было сказано, требуют пассивного поведения субъекта, то есть бездействия, что обеспечит предотвращение неправомерного поведения. Тогда как обязывания реализуются только путем совершения активных действий. Способ реализации обязывания – исполнение, а запрета – соблюдение.

Обязывания и запреты представляют два вида юридической обязанности – активную и пассивную. Поэтому они характеризуются рядом схожих признаков, в том числе:

- это должное поведение, от исполнения (для обязывания) или неисполнения (для запрета) которого нельзя отказаться;
- это должное поведение имеет границы, в рамках которых допускается действовать;
- предписанное поведение реализуется в интересах другого лица или других лиц;
- неисполнение указанного правила влечет юридическую ответственность, т.е. оно обеспечено государственным принуждением.

Таким образом, сравнив обязывания и дозволения, а также обязывания и запреты, мы можем сделать вывод о том, что каждая составляющая рассматриваемой «триады» имеет как присущие исключительно ей черты, так и существенные сходства с другими способами правового регулирования.

⁵⁵ Султыгов М. М. Запрет как метод правового регулирования: дис... канд. юрид. наук. С. 62; Попова А. А. Запреты в современном российском праве // Вестник Волжского ун-та им. В. Н. Татищева. Тольятти, 2007. С. 137.

Безусловно, обязывание по своей правовой природе более связано с запретом. Недаром запрет и обязывание представляют собой две стороны обязанностей вообще. Только, как мы уже отмечали, запрет – это негативное обязывание, а обязывание – позитивное. Все три способа правового регулирования существуют во взаимосвязи и взаимодействии между собой. Вариативности их сочетания проявляются в методах правового регулирования для конкретных отраслей, а также при формировании правовых режимов.

Обязывания и запреты обычно превалируют при централизованном методе правового регулирования, а при децентрализованном главенствующую роль играют дозволения. Метод правового регулирования – один из критериев разграничения отраслей права. Как уже нами было отмечено, метод и способ правового регулирования соотносятся как общее и частное, как целое и часть. Соотношение внутри метода правового регулирования его способов служит важным классифицирующим признаком при разделении отраслей. В гражданском праве приоритетным способом правового регулирования, несомненно, является дозволение. Однако другие способы тоже присутствуют, но в меньшем количестве. Обязывания в гражданском праве в большинстве своем направлены на фиксацию права одного лица через обязанность другого либо на охрану субъективных прав. Отрасли уголовного и административного права как публичные отрасли находятся под строгим влиянием императивного метода. Соответственно, они чаще всего используют обязывания и запреты как главенствующие способы правового регулирования. Обязывания в этих отраслях предназначены, прежде всего, для обеспечения правомерного поведения лиц, а так же защиты их от неблагоприятных действий или бездействий нарушителей норм права.

Опережая изложение посмеем предположить, что позитивное обязывание является основным способом финансово-правового регулирования. Ведь финансовое право является публичной отраслью и характеризуется императивным методом правового регулирования. Обязывания определяют функционирование данной отрасли. Вряд ли можно найти более эффективный способ воздействия на сознание людей в финансовой сфере, чем обязывание. Однако в настоящее время и в финансовом праве роль дозволения как способа правового регулирования увеличивается. Вводятся так называемые «императивно-диспозитивные конструкции»⁵⁶. Например, горизонтальный мониторинг в налоговых правоотношениях, институт представительства, добровольность применения некоторых специальных налоговых режимов, налоговых льгот и преимуществ. Безусловно, использование дозволения в финансово-правовом регулировании, в особенности в налоговых отношениях, позволяет учитывать интересы не только государства, но физических лиц и организаций, как более слабых сторон данного правоотношения. В некотором роде такая свобода выбора для, например, плательщика налогов дает ему возможность грамотно спланировать свою финансовую деятельность, и повышает шансы государства получить налоговые платежи в бюджет своевременно и в полном объеме. Поэтому совмещение обязывания и дозволения в сфере финансовых, в том числе налоговых, отношений очевидно необходимо и полезно не только для частного лица, но и для государства.

Тем не менее, следует оговориться, что нельзя исходить из того, что для той или иной отрасли права характерен только определенный способ правового регулирования, ни в коем случае не должно подразумеваться, что другие способы в той или иной отрасли не применяются. Выбор способа в большей мере зависит от содержания регулируемых общественных

⁵⁶ *Варийчук Е.К.* Место дозволений в налогово-правовом регулировании. С. 245 – 250.

отношений, а также от некоторых других условий. Именно взаимодействие способов правового регулирования может обеспечить эффективное управление обществом. Анализируя сочетание способов правового регулирования в ведущих отраслях права в современном обществе, выявляется направленность государственных органов на демократизацию управления общественными отношениями. Это обусловливается увеличением дозволительных способов. Однако роль обязываний тоже не ослабевает. Обязывания наряду с запретами представляют собой гарантию эффективного функционирования дозволений, и, таким образом, обеспечивают реализацию прав и свобод человека и гражданина. Обязывания не позволяют обществу стать саморегулируемым и неуправляемым объединением, тем самым содействуют государству и создают благоприятную атмосферу в обществе.

§ 3. Сочетание способов правового регулирования при формировании правовых режимов

Вариативность сочетания способов правового регулирования ярко отражается при установлении тех или иных правовых режимов. Правовой режим в настоящее время является специальным механизмом, способным своевременно реагировать на социальные отклонения, а так же

предотвращать сбои в правовом регулировании. Создание оптимального порядка правового регулирования, который может позволить максимально эффективно и законно решить ту или иную государственную задачу или социальную проблему, обеспечить правопорядок в обществе – важная цель правового регулирования.

Возрастание потребностей современного общества и государства требует расширения сферы правового регулирования общественных отношений, улучшения его качества и эффективности, создания особого юридического механизма, а именно правового режима, позволяющего гармонично сочетать различные юридические средства, приспособляясь к установленным условиям, адаптируясь к текущей ситуации. Кроме этого, правовой режим должен соответствовать целям и задачам правового регулирования, установленным государственной властью и обусловленным динамикой общественного развития. Выше нами перечислены основные задачи, которые должен быть способен выполнить рационально созданный правовой режим с разумным, научно и практически обусловленным сочетанием в нем способов правового регулирования. Именно поэтому важно понять, как способы правового регулирования формируют правовой режим, и, возможно, предложить их оптимальное соотношение в условиях нынешней действительности для достижения максимально высоких результатов во всех сферах функционирования государства и общества, а также для выполнения всех правовых задач, которые поставлены на современном этапе развития.

Что же представляет собой научная категория «правовой режим»?

В целом, понятие правового режима является часто употребляемым в российском законодательстве. Существуют, например, таможенные режимы, режим собственности супругов, режим землепользования, правовой режим

договора, деятельности, режим чрезвычайной ситуации и многие другие. Это показывает, что большинство отраслей российского права используют в обозначении определенных правовых ситуаций данный термин. Хотя даже если в тексте правового акта нет словосочетания «правовой режим», то это еще не свидетельствует об его отсутствии в регулируемых этим актом общественных отношениях. Анализируя приведенные примеры правовых режимов, можно сделать вывод, что становление любого правового режима обязательно обуславливается какими-либо факторами и условиями. Кроме того, многочисленность терминологии, включающей словосочетание «правовой режим» в различных правовых актах, указывает на то, что единого и цельного определения ему в юридической доктрине еще не выработано. Так, Э.Ф. Шамсумова утверждает, что само государственное управление испытывает острую потребность в особых специфических свойствах правовых режимов, позволяющих эффективно организовывать деятельность государственных органов. В этой ситуации проблемой номер один становится отсутствие системного подхода, характеризующего качество правовой регуляции. Началом его формирования и может служить концепция «правового режима»⁵⁷.

В связи с насущной необходимостью определиться с понятием правового режима, в том числе в целях применения оптимального сочетания способов правового регулирования, проведем анализ дефиниций, предложенных известными теоретиками в области юриспруденции. В частности категория «правовой режим» не первый год привлекает пристальное внимание правоведов. В частности, правовой режим предлагается рассматривать как функциональную характеристику права, определенный распорядок действия права. Схожее мнение обнаруживается у

⁵⁷ Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы :Теоретический аспект: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. С. 3.

Г.С. Беляевой, которая указывает на то, что правовые режимы олицетворяют функциональную характеристику права – определенный порядок правового регулирования, воплощаемый в комплексе правовых средств, с помощью которых и достигаются цели правового регулирования⁵⁸. При этом ученая в другой своей работе приводит определение правового режима как особого порядка правового регулирования общественных отношений, основанного на определенном сочетании правовых средств (в том числе способов правового регулирования), гарантий и принципов, создающего благоприятные (неблагоприятные) условия для удовлетворения интересов субъектов права и направленного на достижение оптимального социально значимого результата⁵⁹. Как мы видим, правовой режим – это прежде всего порядок регулирования, т.е. как и с помощью чего решаются те или иные задачи правового регулирования, какие функции оно выполняет и в какой последовательности. Данное определение представляется истинным.

Однако в правовом режиме кроме вышеперечисленного заложены еще и идеи, которые с помощью него становятся реальными правовыми явлениями. В этом смысле большой интерес представляет разработка Э.Ф. Шамсумовой, которая в своем исследовании предложила концепцию «правового режима». По её утверждению, правовой режим имеет два значения. В широком смысле он определяется как особый порядок законодательного урегулирования деятельности, действий или поведения физических и юридических лиц в различных сферах общественных отношений либо на определённых объектах, включающий в себя установление механизма обеспечения фактической реализации системы дозволений, стимулов, нормативов, гарантий, запретов, ограничений, обязываний, а также их компетентное исполнение и применение мер

⁵⁸ Беляева Г.С. Правовой режим: общетеоретическое исследование: автореф. дис.... док. юрид. наук. Курск, 2013. С. 4.

⁵⁹ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима // Государственный Советник. 2014. № 3. С. 9 – 10.

принуждения и привлечения виновных к ответственности. А вот правовой режим в узком смысле – это закреплённое в нормах права особое сочетание юридического инструментария (юридических средств), характеризующееся наличием определённых условий, конкретностью (определённостью) общественных отношений, относительностью к определённому объекту и преследующее благоприятную, полезную для общества и государства цель⁶⁰. Правовой режим в узком смысле сходным образом понимают и некоторые другие авторы. Так, указывается, что правовой режим – это социальный режим некоторого объекта, закреплённый правовыми нормами и обеспеченный совокупностью юридических средств⁶¹. Из этого определения можно заключить, что социальный режим – это родовое понятие по отношению к правовому режиму. Кроме того, определение строго привязывает правовой режим к конкретному объекту.

Строгую привязку правового режима к определённым общественным отношениям делает Л.А. Морозова, которая понимает под ним результат регулирующего воздействия на общественные отношения систем (определённого набора) юридических средств, присущих конкретной отрасли права и обеспечивающих нормальное функционирование данного комплекса общественных отношений⁶². В свою очередь О.С. Родионов предлагает категорировать правовой режим как установленный законодательством особый порядок регулирования, представленный специфическим комплексом правовых средств, который при помощи оптимального сочетания стимулирующих и ограничивающих элементов создает конкретную степень

⁶⁰ Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы :Теоретический аспект: автореф. дис.... канд. юрид. наук. С. 8 – 9.

⁶¹ Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы. // Проблемы теории государства и права. 1987. С. 258 – 259.

⁶² Морозова Л.А. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2002. С. 224.

благоприятности либо неблагоприятности в целях беспрепятственной реализации субъектами права своих интересов⁶³.

Таким образом, правовой режим – это прежде всего порядок регулирования общественных отношений, складывающихся как внутри государства, так и вне его. Кроме того, немаловажно, что правовой режим имеет и свою идейную направленность, свои задачи и цель. Эти свойства правового режима определяются государством исходя из намеченных векторов его развития. Поэтому соглашаясь с рядом ученых⁶⁴, в представленном исследовании для понимания правового режима используется функциональный подход, раскрывающий данное явление как динамическую категорию, состоящую из структурных элементов и стадий реализации.

В правовой литературе приводятся различные характеристики правового режима. Так, Г.С. Беляева устанавливает следующие характеристики правового режима:

- обязательное нормативно-правовое закрепление;
- цель правового режима – специфическое регулирование общественных отношений, создание особого порядка правового регулирования;
- особый порядок регулирования, состоящий в особом сочетании правовых средств: дозволений и запретов, позитивных обязываний и рекомендаций, стимулов и ограничений и т.д.;
- создание благоприятных (неблагоприятных) условий для удовлетворения интересов субъектов права;

⁶³ Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: автореф. дис.... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 16.

⁶⁴ См. наприм.: Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 185; Бабаев В.К., Баранов В.М., Гойман В.И. Словарь категорий и понятий общей теории права. Н.Новгород, 1992. С. 29; Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Известия вузов. Правоведение. 1996. № 4. С. 17 – 18; Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: автореф. дис.... канд. юрид. наук. С. 28.

- системный и комплексный характер, проявляющийся в том, что правовой режим, будучи инструментом в системе правового регулирования, сам является системным образованием, состоящим из подсистем, характеризующихся целостностью, целесообразностью, логичностью, сочетаемостью и т.д.;
- особая структура правового режима – включение правовых средств различного состава и уровня (простые и комплексные)⁶⁵.

С выделением указанных признаков стоит безоговорочно согласиться. Однако для выполнения цели данного исследования, наиболее важными из них представляются такие свойства правового режима, как сочетание правовых средств при его реализации и системность правового режима. Как отмечал С.С. Алексеев, правовой режим выражается в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а так же позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования⁶⁶.

Действительно, именно дифференцирующаяся комбинация способов правового регулирования и создает особый правовой режим. Обосновано мнение М.М. Султыгова о том, что в рамках правового режима проявляются различные способы правового регулирования, но в каждом режиме это во многом определяет его специфический настрой – один из способов зачастую выступает как приоритет или доминанта над другим, вследствие чего этот приоритетный способ играет определяющую роль в правовом регулировании и создает при этом особое специфическое направление или удобную для себя атмосферу, «климат»⁶⁷.

В зависимости от сочетания способов правового регулирования отдельными авторами предлагается дифференцировать правовые режимы на

⁶⁵ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима. С. 10-13.

⁶⁶ Алексеев С.С. Общая теория права. Том 1. М., 1994. С.175.

⁶⁷ Султыгов М.М. Запрет как метод правового регулирования: дис.... канд. юрид. наук. С. 45-46.

стимулирующие и ограничивающие⁶⁸. Схожее видовое разделение предлагает Г.С.Беляева, по ее мнению, выделяются правовые режимы, создающие преимущество для субъектов и ограничивающие субъективные права и свободы субъектов⁶⁹.

Приведенные классификации правовых режимов представляются удачными и рациональными. Поэтому для детального понимания распределения дозволений, обязываний и запретов в рамках того или иного правового режима необходимо рассмотреть каждый вид отдельно.

Первый вид правового режима – создающий преимущества для субъектов или стимулирующий. Очевидно, что при установлении такого режима большую роль играет дозволение как способ правового регулирования. С помощью него устанавливаются субъективные права, льготы и привилегии, поощрения и компенсации, иммунитеты, гарантии, которые обеспечивают интересы субъекта в целях ослабления правового упорядочения возникающих у него правоотношений.

В свою очередь среди стимулирующих правовых режимов предлагается выделить дозволительный, рекомендательный, льготный и др.⁷⁰ Очевидно, что критерием для их выделения является преобладающий стимул. Все эти преимущественные права дают возможность сформировать благоприятные условия для жизни субъекта. Роль обязываний и запретов при данном правовом режиме существенно ограничивается. Главная же роль принадлежит дозволениям. Правовой режим создающий преимущества ориентирован на преодоление возможного правового и социального неравенства между гражданами, стимулирует результативное выполнение лицами возложенных на них государством функций. Например, правовой

⁶⁸ Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1. С. 25.

⁶⁹ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режима. С. 10 – 13.

⁷⁰ Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики. С. 26.

режим налогового льготирования заключается в предоставлении определенной категории налогоплательщиков установленных налоговым законодательством преимуществ. Налоговые льготы обладают стимулирующей и регулирующей функцией, первая из которых побуждает налогоплательщика вкладывать сэкономленные в результате применения налоговой льготы средства в осуществление своей деятельности, которая может представлять интерес для развития государства. Ведь чаще всего льготятся приоритетные для экономики страны сферы деятельности.

Основываясь на представленной в исследовании логике правоведов, можно прийти к выводу, что одним из современных примеров режима наибольшего благоприятствования является создание особых экономических зон (далее – «ОЭЗ») на территории Российской Федерации. Главный нормативно-правовой акт, регламентирующий порядок создания и функционирования таких зон, – Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»⁷¹. В соответствии с ним ОЭЗ создаются для развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей экономики, развития туризма, санаторно-курортной сферы, портовой и транспортной инфраструктур, разработки технологий и коммерциализации их результатов, производства новых видов продукции. Данный законодательный акт наряду с другим законодательством, регулирующим отношения, касающиеся ОЭЗ, предоставляет субъектам, ведущим деятельность, отвечающую целям государственной политики, на территории таких зон целый ряд стимулов для ее развития. Например, предоставляется дополнительно благоприятный таможенный режим, льготное налогообложение, смягчение государственного контроля и некоторые другие преимущества. Таким образом, стимулирующий правовой режим строится на прочном фундаменте из

⁷¹ Собрание законодательства РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3127.

дозволений как основного способа правового регулирования. Однако не стоит забывать, что дозволения зачастую обеспечиваются обязываниями и запретами, что показывает их взаимосвязь и взаимодействие даже в условиях преобладания в правовом режиме одного из способов.

Второй вид правового режима, который нам хотелось бы рассмотреть, является ограничительным. В этом режиме сочетаются запреты и позитивные обязывания, в частности, разного рода приостановления деятельности, лимиты, цензы, меры принуждения и наказания. В рамках данного вида предлагается выделять обязывающий, запрещающий, наказывающий и прочие правовые режимы⁷². Данный правовой режим в большей мере ориентирован на удовлетворение интересов государства, однако иногда может устанавливаться и в интересах частных лиц. Например, в наказании лица, совершившего преступление, заинтересовано не только государство в целях снижения показателей преступности, но и лицо, в отношении которого такое преступное деяние было совершено, а также все общество для установления правопорядка и защищенности. В таком режиме, сочетаются разные виды ограничивающих средств – это и запреты, и обязанности, и приостановления, и наказания, и т.п. Одним из примеров подобного режима представляется режим чрезвычайного положения. В соответствии с Конституцией Российской Федерации и Федеральным конституционным законом от 30 мая 2001 г. № 3-ФКЗ «О чрезвычайном положении»⁷³, чрезвычайное положение – это вводимый на всей территории государства или в отдельных местностях особый правовой режим деятельности органов государственной власти, органов местного самоуправления, организаций независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, их должностных лиц, общественных объединений, допускающий

⁷² Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики. С. 26.

⁷³ Собрание законодательства РФ. 2001. № 23. Ст. 2277.

установленные законом отдельные ограничения прав и свобод граждан, иностранных граждан, лиц без гражданства, прав организаций и общественных объединений, а также возложение на них дополнительных обязанностей. Так, при введении такого режима может быть ограничена свобода передвижения по территории, на которой введено чрезвычайное положение; ограничено осуществление отдельных видов финансово-экономической деятельности; установлен особый порядок продажи, приобретения и распределения продовольствия и предметов первой необходимости и другие ограничения.

Также следует обратить внимание на то, что правовые режимы и сочетание способов правового регулирования внутри них могут различаться в зависимости от отрасли права, в рамках которой данный правовой режим устанавливается. Так, Г.С. Беляева выделяет публично-правовые и частно-правовые правовые режимы. При этом у каждой отрасли свой особый правовой режим, который наряду с предметом и методом правового регулирования признается отграничивающим критерием для каждой отрасли. Если рассматривать отрасли под призмой правового режима, то они представляют собой не просто совокупность норм, объединенных по родовому признаку, но комплексные нормативно-правовые образования. В такие образования ученая включает правовые инструменты и механизмы, способы и методы правового регулирования⁷⁴. Таким образом, в соответствии с вышеуказанной позицией отраслевой правовой режим основывается, в том числе, и на определенной комбинации дозволений, запретов и обязываний в рамках отраслевого предмета и метода правового регулирования. И, действительно, анализируя различные отрасли права, можно прийти к выводу, что распределение внутри них того или иного способа правового регулирования всегда неравномерно. Тут явно

⁷⁴ Беляева Г.С. К вопросу о сущности правового режим. С. 12 – 13.

проявляется и взаимосвязь методов и способов правового регулирования, о которой говорилось ранее. Например, в гражданском праве, безусловно преобладают дозволения, тогда как в уголовном – запреты, а в финансовом – обязывания.

На сочетании способов правового регулирования определяющим образом сказывается то, к какому виду относится тот или иной правовой режим – к публично-правовому или частноправовому. Деление права на частное и публичное, как известно, выработано еще в древности. Публично-правовые режимы всегда носят преимущественно императивный характер, что объясняет преобладание в них запретов и обязываний. Данные запреты и обязывания прежде всего представляют регулирующие механизмы в целях установления централизованного правового регулирования, построения четкой вертикали власти, режима соподчинения, взимания выплат в пользу государства, поддержания благоприятной социальной обстановки, предотвращения совершения правонарушений и другое. Частноправовые режимы имеют диспозитивный характер и в качестве приоритетного способа правового регулирования в них проявляется дозволение. Такие режимы нацелены на укрепление равенства между субъектами правоотношений, построения отношений по схеме координации, установление децентрализованного регулирования, предоставление свободы выбора варианта поведения.

Как указывает И.С. Барзилова, правовой режим позволяет праву как государственно-властному регулятору быть высокочувствительным к природе и имманентной нормативности регулируемых им объектов, не подменяя развитие социальной среды, а усиливая, охраняя ее, создавать необходимые условия и ориентиры, давать общее направление и общие

цели⁷⁵. Действительно, с помощью правовых режимов государство упорядочивающе воздействует как на общество в целом, так и на отдельных индивидов, поддерживает авторитет власти, стабильность экономики и финансовой системы, обеспечивает согласованность поведения граждан, гармонизирует социальный климат, защищает законные права и интересы лиц. Все эти значимые функции правовой режим выполняет благодаря рациональному и эффективному сочетанию способов правового регулирования, среди которых для каждой конкретной ситуации выбирается доминирующий, определяющий характер режима. Именно грамотное сочетание способов позитивно воздействует на отношения, регулирование которых осуществляет установленный правовой режим, и повышает качество правореализационного процесса.

В результате анализа обязывания как способа правового регулирования было выявлено, что его изучение и понимание невозможно изолированно от достаточно большого количества правовых категорий. Именно поэтому помимо термина обязывания, его правовой цели, функций и специфических характеристик, были исследованы такие правовые явления, как правовое регулирование, метод правового регулирования, правовой режим, способ правового регулирования, в единстве и взаимодействии рассмотрена «триада» способов правового регулирования, выявлены специфические черты каждого, а так же идентичные с обязыванием. Комплексное системное изучение указанных вопросов позволило сформулировать ряд выводов в исследуемой области.

Во-первых, правовой науке нет единообразного и четко сформулированного подхода к пониманию таких юридических категорий, как правовое регулирование, способ правового регулирования, правовой

⁷⁵ Барзилова И.С. Понятие и юридическая природа правовых режимов // Lexrussica. 2013. № 11. С. 10 – 13.

режим. Автор каждого нового исследования в данной области старается по-своему охарактеризовать данные понятия, что зачастую вносит лишь известную сумятицу и неразбериху в деле построения правовой доктрины. Точность и единство в формулировании юридических дефиниций и правовых позиций позволит избежать возникновения разночтений, неоднозначности, многоаспектности в понимании правовых текстов, а в дальнейшем, исключит коллизии и пробелы в праве. Выработка уважаемыми учеными в области юриспруденции единых понятий основных правовых категорий во многом бы способствовала их результативному употреблению как в доктрине, так и в нормативно-правовых актах. Отсутствие понятийного единства как в науке, так и в законодательстве Н.А. Власенко в своей статье относит к одному из проявлений кризиса права. Объясняет он это тем, что при разработке закона не учитываются правила юридической техники, а так же отсутствием новаторских, проблемных работ в современной юридической науке⁷⁶.

Во-вторых, отсутствие единства в понимании состава элементов системы правового регулирования нередко приводит к «изобретению» все новых составных частей данной правовой категории. Выявлено, что способ правового регулирования представляет собой часть правового регулирования вообще наряду с его методом. Был сделан вывод, что хотя способ и метод синонимичные по лексическому значению понятия, однако для юридической науки они представляют собой не одно и то же. Метод правового регулирования – родовое понятие по отношению к способу. Метод и способ правового регулирования соотносятся как целое и частное. Эти наблюдения важны в целях исследования обязывания. Они показывают, что обязывание представляет собой способ правового регулирования, т.е. является составной частью метода правового регулирования и правового регулирования вообще.

⁷⁶ Власенко Н.А. Кризис права: проблемы и подходы к решению. // Журнал российского права. 2013. № 8. С. 43 – 54.

В-третьих, в результате анализа доктринальных трактовок понятия способа правового регулирования, выявлены основные его характеристики. В частности, установлено, что способ правового регулирования отличается упорядочивающим воздействием на поведение общества, формальной определенностью и нормативностью, общеобязательностью, наполненностью государственными требованиями, адресностью, системностью и другими характеристиками. Выявление данных признаков имеет значение для исследования обязывания, так как все они присущи данной правовой категории как одному из способов правового регулирования.

В-четвертых, при рассмотрении понятия обязывания было установлено, что оно достаточно активно применяется в правовой среде, что обусловлено необходимостью упорядочения общественных процессов, контроля и надзора со стороны государства. Выяснено, что обязывание реализуется должным активным поведением субъектов, обеспечено принудительной силой государства, обладает социально значимым эффектом. Разграничены понятия обязывания и предписания, а также сделан вывод относительно синонимичности терминов «обязывание» и «позитивное обязывание» в юридической науке. Кроме того, выявлено, что обязывание обеспечивается «силовым» началом в виде юридической ответственности.

В-пятых, проанализированы взаимосвязь и взаимодействие внутри «триады» способов правового регулирования – обязывания, дозволения и запрета. Автором сделан вывод о том, что обязывание и запрет – это два вида юридической обязанности, которые различаются активностью и пассивностью поведения субъекта соответственно. Обязывания и запреты также можно называть соответственно как «позитивные» и «негативные» обязывания. Высказано мнение об особо значимой роли дозволений в праве на современном этапе развития общества. Причиной тому стало направление

развития страны по пути формирования демократического, социального и правового государства. При этом указано, что дозволения наиболее мягко воздействуют на сознание людей, нежели обязывания или запреты. Одновременно и дозволения, и обязывания реализуются в активном поведении лиц. Важно отметить, что в целях избежания декларативности дозволений они должны быть обеспечены корреспондирующими обязываниями и запретами.

В-шестых, установлено, что сочетание способов правового регулирования используется и при разграничении отраслей права в зависимости от метода правового регулирования. Если основных методов всего два – императивный и диспозитивный, то способы можно сочетать в различном соотношении, что обеспечивает индивидуальность и неповторимость отраслей. Обращено внимание на демократизацию публичных отраслей права (на примере финансового права), что выражается в увеличении роли дозволений и появлении «императивно-диспозитивных» конструкций.

В-седьмых, доказано, что вариативность сочетания способов правового регулирования ярко проявляется в установлении правовых режимов. В связи с этим проанализировано понятие правового режима и выявлено, что это определенный порядок регулирования общественных отношений, реализуемый в комплексе правовых средств. Главными такими правовыми средствами являются дозволение, обязывание и запрет. В зависимости от их комбинирования выделяются два основных вида правовых режимов – создающие преимущества и ограничивающие права. Кроме того, в доктрине выделяются отраслевые, публично-правовые и частно-правовые режимы. Установлено, что правовой режим тогда эффективен, когда в нем рационально совмещаются способы правового регулирования, среди которых

для каждой конкретной ситуации выбирается доминирующий, определяющий характер режима.

Способы правового регулирования дифференцируются в зависимости от своей направленности, форм выражения, процедур осуществления, характера мотивационного воздействия. Однако они всегда образуют единую «триаду», способную при гармоничном сочетании образовывать результативный правовой механизм, обладающий мощным регулирующим, корректирующим, стабилизирующим и управляющим эффектом. Именно такие комбинации способов расширяют возможность участников отношений и определяют степень удовлетворенности общества в государстве. Обязывания среди способов правового регулирования играют роль сдерживающего механизма, а также обеспечивают реализацию основных функций государственной власти, способствуют установлению законности и правопорядка.

Глава 2.

Позитивное обязывание в системе финансово-правового регулирования

§ 1. Позитивное обязывание в механизме реализации фискального суверенитета государства

Как мы уже знаем из предыдущего изложения, в позитивных обязываниях или обязываниях заключается признанная государством необходимость определенного поведения субъектов, а именно – неких их активных действий. Государство может и признает в качестве необходимых, самые различные варианты поведения, которые даже не поддаются простому перечислению. Однако несколько опережая изложение, позволим себе отметить, что нас в рамках данного исследования интересуют лишь те позитивные обязывания (правовые предписания), которые изначально укладывались в рамки различного рода публичных повинностей, отбытие которых сопровождалось издержками личного неимущественного и имущественного характера. Необходимость привлечения индивидов к личному участию, например, трудом или участием своим имуществом в деле обеспечения государства всем необходимым, обусловлена самим устройством последнего и имеет ряд экономических, правовых и других, например, политических, социальных (в рамках данного исследования интересующих нас в меньшей степени) предпосылок. Обойти вниманием эти вопросы, принимая во внимание титул и содержание данной работы, было бы абсолютно неправильно. Ведь наука о финансах, как отмечал Ф.С. Нитти, как

раз и исследует, «какими способами государство и местные учреждения самоуправления добывают необходимые для их существования и деятельности материальные средства <...> в круг ее исследования входят все те отношения, которые возникают на почве добывания и употребления средств собираемых с граждан»⁷⁷. Полагаем, что в значительной степени это суждение, во всяком случае в правовом аспекте, можно отнести и на счет науки финансового права.

Очевидно, что предмет науки финансового права тесно связан с предметом самого финансового права. В современной же трактовке предметом последнего являются общественные отношения, складывающиеся в процессе формирования, распределения, перераспределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств государством и муниципальными образованиями, а также уполномоченными ими субъектами для достижения общественных целей и решения задач, стоящих перед обществом⁷⁸. Из этого определения усматривается, что для достижения целей и задач, стоящих перед обществом, необходимы средства, которые аккумулируются в форме публичных денежных фондов. Для более точного понимания существа поставленной проблемы, полагаем необходимым предметно рассмотреть вопросы, касающиеся существа государства, его функционирования в целом, и в сфере экономики в частности, а также вопросы, связанные с удовлетворением материальных потребностей государства.

С точки зрения общей теории права под государством понимается соединение людей под одной политической властью, содействующей преимущественному осуществлению конкретных общечеловеческих,

⁷⁷ Нитти Ф.С. Основные начала финансовой науки / Под ред. и с доп. А. Свирищевского. М., 1904. С. 1.

⁷⁸ Грачева Е.Ю. История становления и развития науки финансового права // Очерки финансово-правовой науки современности / Под общ. Ред. Л.К. Вороновой и Н.И. Химичевой. М.; Харьков, 2011. С. 14.

классовых, национальных и других интересов в пределах одной территории. Конкретнее, государство – выделившаяся из общества и обусловленная его социально-экономическим укладом, традициями, культурой политическая организация суверенной публичной власти. Возникнув как продукт эмпирической (опытной) социальной жизнедеятельности, государство не совпадает с обществом и выступает по отношению к нему управляющей системой⁷⁹.

Существует понимание государства и как особой организации публичной, политической власти господствующего класса (социальной группы, блока классовых сил, всего народа), располагающей специальным аппаратом управления и принуждения, которая, представляя общество, осуществляет руководство этим обществом и обеспечивает его интеграцию⁸⁰.

Наконец, государство определяется и как единая политико-правовая организация общества, которая распространяет свою власть на все население в пределах территории страны, издает юридически обязательные веления, имеет специальный аппарат управления и принуждения, обладает суверенитетом⁸¹.

Как мы видим, во всех трех приведенных выше определениях в качестве определяющих признаков государства значатся термины «организация» и «управление». Это указывает на сущностный характер соответствующих элементов, которые в основе своей и составляют искомое определение. По мнению Д.М. Гвишиане, существо деятельности человека раскрывается через два понятия – «организация» и «управление». В какой бы форме ни совершалась человеческая деятельность, она принципиально отличается от деятельности всех других живых существ. Труд даже в

⁷⁹ См., наприм.: Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учеб. М., 2001. С. 51.

⁸⁰ Лазарев В.В. Общая теория государства и права. М., 2001. С. 27.

⁸¹ Чистяков Н.М. Теория государства и права: учеб. пособие. М., 2010. С. 33.

простейших своих проявлениях есть сознательная целесообразная деятельность, которая предполагает целеполагание, выбор средств для достижения поставленной цели, их планомерное применение⁸².

Таким образом, принимая во внимание все изложенное, государство прежде всего следует представить как организацию, осуществляющую управление общественными процессами. Именно это, судя по всему, и составляет сущность рассматриваемой категории, так как государство – главная, надстроечная, наивысшая система управления обществом. Формируя полезную для общества модель управления, государство обеспечивает полноценное и непрерывное развитие общества⁸³. По мнению авторитетных правоведов, государственное управление существует для общества, в нем себя реализует и по его состоянию себя характеризует⁸⁴. Иными словами, от эффективности управления непосредственно зависит положение дел в важнейших сферах жизни общества. Адекватное объективной действительности государственное управление, основанное на взвешенных управленческих решениях, фактически является залогом успеха в деле обеспечения достойного существования каждого члена общества в отдельности и успешного общественного бытия и развития в целом.

В одной из своих работ авторитетнейший российский правовед Т.Я. Хабриева отмечает: «Общество представляет собой сложнейший механизм, совокупность разнообразных отношений, которые без упорядочивания вряд ли способны эффективно развиваться. Такую функцию призвано выполнять социальное управление как целенаправленное воздействие на общественные процессы с целью придания им стабильности и сохранения качественных

⁸² Гвишиане Д.М. Организация и управление. М.: Наука, 1972. С. 33.

⁸³ Старилов Ю.Н. Из публикаций последних лет: воспоминания, идеи, мнения, сомнения...: сб. избр. науч. тр. Воронеж, 2010. С. 277.

⁸⁴ Эбзеев Б.С., Айбазов Р.А., Красноярцев С.Л. Глобализация и государственное единство России / Отв. ред. Б.С. Эбзеев. М., 2006. С. 305.

параметров»⁸⁵. В свою очередь управление рассматривается как процесс организованного воздействия на состояние социальных, экономических, культурных и иных отношений в обществе со стороны компетентных структур в целях обеспечения эффективного функционирования всех подсистем общества и упорядочения социальных процессов через постановку целей и реализацию механизмов их организационного достижения⁸⁶. Управление как вид социальной деятельности возникло еще до государства, и в этом смысле государственное управление является лишь одной из разновидностей социального управления (помимо него могут рассматриваться экономическое, духовно-идеологическое, политическое управление). Роль социального управления в обществе чрезвычайно велика. К числу его функций, безусловно, может быть отнесена организация людских и материальных ресурсов, улаживание конфликтов интересов членов общества, объединение их усилий для достижения общественно полезных целей, установление правил общественного поведения и многое другое⁸⁷.

В данном случае нас интересует не просто управление, но именно государственное управление, представляющее собой очень сложное, многогранное общественное явление, характер, возможности и действие которого определяются людьми⁸⁸. При этом нельзя не принять во внимание, что к обязанностям государства специалисты относят создание условий для формирования и развития экономических свобод, стратегических ориентиров, предоставление населению качественных государственных услуг и эффективное управление государственной собственностью. Таким образом, государственное управление по своей сущности представляет собой

⁸⁵ Юридическая техника / Под ред. Т.Я. Хабриевой, Н.А. Власенко. М., 2009. С. 7.

⁸⁶ Мухаев Р.Т. Система государственного и муниципального управления. М., 2007. С. 38.

⁸⁷ Комаров К.Б. Государственное управление: средства в экономике: Дис... канд.юр.наук. Екатеринбург, 2000. С. 9.

⁸⁸ Атаманчук Г.В. Государственное управление. Организационно-функциональные вопросы: учеб. пособие. М.: Экономика, 2000. С. 6.

организующее и регулирующее воздействие государства на поведение субъектов общественных отношений⁸⁹.

При выявлении отличительных особенностей государственного управления необходимо учесть существование двух основных подходов к определению соответствующего понятия. Первый подход основан на том, что государственное управление есть деятельность органов государства. С этих позиций предлагается воспринимать государственное управление как организаторскую деятельность, направленную на объединение, координацию усилий людей, государственных органов, учреждений, предприятий, организаций в целях решения задач экономического, научно-технического, социально-культурного и административно-политического характера⁹⁰. Второй подход предполагает определение государственного управления как воздействия. Соответствующую точку зрения разделял Ю.А. Тихомиров, по мнению которого, любое управление, в том числе и государственное, необходимо понимать как целенаправленное, опирающееся на познание объективных закономерностей воздействия управляющей системы на происходящие процессы для оптимального достижения поставленных целей⁹¹. Как целенаправленное воздействие государства, его органов на общественную систему в целом или на отдельные ее сферы на основе познания и использования присущих обществу объективных закономерностей его развития государственное управление воспринимали и другие авторы⁹².

В широком смысле государственное управление – разновидность социального управления, специфический вид государственной деятельности, отличный от иных проявлений, которая носит всеобъемлющий характер,

⁸⁹ Короткова О.И. Государственное управление как необходимый процесс в условии эффективного развития собственности // Государственная власть и местное самоуправление. 2012. № 4. С. 25.

⁹⁰ Лунев А.Е. Теоретические проблемы государственного управления. М.: Наука, 1974. С. 5.

⁹¹ Тихомиров Ю.А. Научная организация управления. М.: Сов. Россия, 1973. С. 4.

⁹² См., например: Корельский В.М. Проблемы теории государства и права. М.: Юр. лит., 1987. С. 141.

представляет собой целостную институциональную систему, действующую полифункционально, реальность, без которой не может работать государственно-властный механизм⁹³. В свою очередь, непосредственно управленческая деятельность от имени государства осуществляется посредством функционирования механизма государства. Последний включает в себя государственный аппарат, государственные учреждения и предприятия, а также государственных служащих⁹⁴. В этой связи отмечалось, что государственное управление – прерогатива специальных субъектов, обобщенно обозначаемых в качестве исполнительных и распорядительных органов государственной власти или же органов государственного управления⁹⁵. С этих позиций справедливым следует признать суждение о том, что государственное управление – это категория, отражающая деятельность всех органов государства по управлению делами общества⁹⁶.

Не требует какого-либо дополнительного обоснования утверждение, что функционирование государственного механизма основывается на использовании соответствующих ресурсов, которые потребляются государственным аппаратом. К сожалению, во всех приведенных выше определениях фактически выпадает из поля зрения эта сторона государственной деятельности. Ресурсное обеспечение, хотя и является важным, судя по всему, не является настолько существенным с позиций общей теории права, чтобы попасть в соответствующие теоретические формулировки. Во всяком случае на этом обстоятельстве внимание представители теории права не заостряют. С позиций же науки финансового

⁹³ Черкасов К.В. К вопросу о содержании понятия «государственное управление» в российской юридической науке // Административное и муниципальное право. 2008. № 11. С. 10 – 14.

⁹⁴ Чистяков Н.М. Теория государства и права. С. 57.

⁹⁵ Гавриленко Д.А. Соотношение понятий: управление, государственное управление, исполнительная власть // Административное право и административный процесс: актуальные проблемы / Отв. ред. Л.Л. Попов и М.С. Студеникина. М.: Юрист, 2004. С. 53.

⁹⁶ Куреев С.С. О термине «государственное управление» в современном административном праве // Административное право и процесс. 2011. № 6. С. 10 – 12.

права вопросы ресурсного обеспечения государства являются ключевыми. Ведь, как мы уже знаем, добывание этих ресурсов и их потребление в принципе и составляют предмет этой правовой науки. Тем не менее отдельные авторы не упустили это обстоятельство из виду и обратили внимание на материальную основу государственной власти. Так, Д.Н. Бахрах, говоря о государственной власти, указывает, что она опирается не только на государственный аппарат, но, помимо прочего, и на материальные ресурсы⁹⁷.

Итак, не вызывает сомнений тот факт, что государственное управление, как весьма затратный процесс, сопровождается известными материальными издержками. Это обстоятельство изначально, еще на самых ранних этапах становления общества и государства, вызвало необходимость вмешательства последнего в экономику, хотя бы в целях изыскания источников покрытия этих издержек. Однако не следует забывать о том, что государство также призвано осуществлять управление в соответствующей сфере. Государство, являясь главенствующим элементом политической системы общества, осуществляет управление наиболее значимыми сферами социальной жизнедеятельности, к которым с полным на то основанием можно отнести и экономику. Государственная политика в сфере экономики представляет собой совокупность концепций, механизмов, отношений, посредством которых и в рамках которых осуществляется государственное воздействие на поведение субъектов хозяйственной деятельности⁹⁸.

С позиций теории отмечается, что экономика представляет собой систему отношений по производству, распределению, обмену и потреблению материальных благ. Цикл экономических отношений начинается с

⁹⁷ Бахрах Д.Н. Административное право России. М.: Эксмо, 2008. С. 20.

⁹⁸ Серов К.Н. Социально-экономическая политика государства и политический режим: некоторые проблемы взаимосвязи // Юридический мир. 2007. № 4. С. 50 – 53.

производства материальных благ и завершается их потреблением. Отношения, связанные с распределением и обменом произведенной продукции, носят промежуточный характер. Становление экономических отношений породило новые институциональные формы их закрепления, стабилизации и развития. Государство и право – это социально-политические институты, вызванные к жизни экономикой, потребностями ее развития и регулирования⁹⁹. Ведь гораздо легче повысить эффективность деятельности общества в целом с помощью принудительной силы закона, чем полагаться на стихийные соглашения между регулярно взаимодействующими индивидами. Принятие законов и контроль за их исполнением являются прерогативой государства, которое имеет монопольное право на «законное принуждение». Обладая таким правом, государство может гарантировать более эффективный результат деятельности и более продуктивное использование ресурсов¹⁰⁰.

По мнению уже упоминавшегося выше известного правоведа Ю.А. Тихомирова, устойчивое развитие экономики во многом зависит от эффективности ее государственного регулирования и применяемых юридических режимов. С их помощью достигается динамичный баланс государственного воздействия и экономической саморегуляции¹⁰¹. Отдельные авторы полагают, что современное государство не вправе и не должно оставаться полностью безучастным к процессам планомерной законодательной и институционально-функциональной организации хозяйственно-экономической жизни управляемого им общества. Более того, для надлежащего выполнения своих правособразных и целесообразных

⁹⁹ Теория государства и права: учеб. для вузов / Под ред. В.М. Корельского, В.Д. Первалова. 2-е изд. М., 2001. С. 61 – 62.

¹⁰⁰ *Арье Л. Хиллман.* Государство и экономическая политика: возможности и ограничения управления / Пер. с англ. науч. ред. пер. В.В. Бусыгин, М.И. Левин. М., 2009. С. 52.

¹⁰¹ *Тихомиров Ю.А.* Юридические режимы государственного регулирования экономики // Право и экономика. 2000. № 5. С. 3 – 6.

функций государство обязано вести активную экономическую, налоговую и таможенную политику, иметь стабильный бюджет для создания достаточных возможностей по материально-технической и организационной реализации намеченных общесоциальных программ и задач¹⁰².

Безусловно, государство само не может существовать, нормально функционировать и развиваться без экономического фундамента, базиса, под которым обычно понимаются система экономических (производственных) отношений данного общества, существующие в нем формы собственности. В свою очередь, от базиса во многом зависит и собственно государственная финансово-экономическая основа (государственный бюджет). Мировая история свидетельствует о том, что на разных этапах развития государство имело различную экономическую основу и по-разному относилось к экономике¹⁰³.

Как уже отмечалось нами выше, изначально деятельность государства в экономике преимущественно была нацелена именно на собственное обеспечение необходимыми ресурсами. Представляется, что интерес государства как потребителя ресурсов к экономике в значительной степени вступал в противоречие с выполнением им функции управления в соответствующей сфере. Это объясняется тем, что в первом случае государство заинтересовано в поступлении доходов в максимальном объеме, и именно в этих сугубо фискальных целях активно вмешивается в процесс производства, распределения и потребления продукта, а во втором – должно обеспечивать нормальное положение дел в экономике, а также ее стабильное поступательное развитие, что также невозможно представить без соответствующего ресурсного обеспечения. Более того, чрезмерные

¹⁰² См., например: *Осипян Б.А.* Социально-экономическая роль правомерного государства // Законодательство и экономика. 2012. № 4. С. 29 - 37.

¹⁰³ Теория государства и права: учеб. для вузов /Под ред. В.М. Корельского, В.Д. Первалова. С. 124.

фискальные изъятия могут поставить экономику на грань полного разрушения. Тем не менее вопрос о ресурсном обеспечении самого государства с учетом поставленных нами задач представляется более важным, и мы попытаемся рассмотреть его с позиций науки финансового права.

Невозможно возражать против утверждения о том, что государство как система может эффективно содействовать общественно полезным целям лишь при достаточном материальном обеспечении, поскольку деятельность любой организации предполагает определенные затраты. Принципиальная разница в данном случае заключается в том, что государство в отличие от всех других потребителей материальных благ обладает полным суверенитетом в отношении всех лиц на своей территории и может полностью реализовывать его, в том числе в целях своего обеспечения. Функционирование и развитие государства, по справедливому выражению И.И. Кучерова, требует должного ресурсного обеспечения. В этих целях государство вынуждено призывать к такому обеспечению всех, кто пребывает в его юрисдикции и способен участвовать в этом лично или своим имуществом. В этом и заключается реализация государством своего фискального суверенитета¹⁰⁴. Представляется, что именно реализация фискального суверенитета имеет своей главной задачей обеспечение государства всем необходимым. Что же представляет собой фискальный суверенитет как категория финансового права?

Известно, что общее понимание суверенитета сведено к верховенству и независимости государственной власти. Это такое свойство (а точнее, «состояние») власти, которое обеспечивает государству возможность свободно, самостоятельно осуществлять свою внешнюю и внутреннюю

¹⁰⁴ Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. М.: Центр ЮрИнфоР, 2012. С. 8.

политику. Суверенитет предполагает независимость государства во внешнеполитической сфере (в области международных отношений) и верховенство, непререкаемость его решений в делах внутренних¹⁰⁵. Наличие суверенитета является важнейшим фактором, позволяющим выступать конкретному государству в качестве самостоятельного субъекта внутригосударственных и международных отношений¹⁰⁶. Фактически суверенитет представляет собой некую политико-правовую форму выражения самостоятельности обособленного публичного образования – субъекта национального и международного права. Однако все эти знания являются слишком общими для понимания интересующих нас вопросов, поэтому в структуре государственного суверенитета следует обратить внимание на отдельные его составляющие.

По мнению признанного специалиста в области теории суверенитета И.Д. Левина, опыт нашей эпохи свидетельствует о том, что политическая независимость, опирающаяся на известный минимум экономических предпосылок, создает относительно наилучшие условия для борьбы государства за укрепление своих экономических позиций, чем, в свою очередь, создается более прочная основа и для политической независимости, обеспечивается большая действенность суверенитета. Суверенитет необходимо понимать именно в таком диалектическом, а не в абсолютном, метафизическом смысле, динамически, а не статически, во взаимосвязи экономического базиса и политической надстройки¹⁰⁷. В этом аспекте следует обратить внимание на категорию экономического суверенитета. В рассматриваемом выше случае государство абсолютно независимо в выборе соответствующих источников, поскольку обладает абсолютным

¹⁰⁵ См., например: *Пиголкин А.С., Рахманина Т.Н.* Суверенитет России и верховенство федерального законодательства // *Право и экономика*. 1998. № 2. С. 9 -11.

¹⁰⁶ *Григонис Э.П.* Теория государства и права: курс лекций. СПб.: Питер, 2002. С. 27.

¹⁰⁷ *Левин Д.И.* Суверенитет. СПб., 2003. С. 78.

экономическим суверенитетом. Будучи составной частью государственного суверенитета, экономический суверенитет предполагает суверенное право государств свободно распоряжаться своим имуществом и ресурсами, осуществлять экономическую деятельность и являться равноправными участниками международных экономических отношений¹⁰⁸.

Право реализации экономического суверенитета базируется на изначально противопоставляемой ему осознанной необходимости всех и каждого участвовать своим трудом и имуществом в делах общества. Один из корифеев отечественной финансовой науки Н.И. Тургенев писал, что все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оногo. Каждый из граждан, находясь под защитою правительства и законов, обязан делать пожертвования, соразмерные его состоянию, для поддержания сего правительства и сих законов. Одним словом: все должны споспешествовать благу всех¹⁰⁹. Вместе с тем, как отмечает профессор И.И. Кучеров в одной из своих работ, осознанное желание делиться с кем бы то ни было результатами своего труда, изначально вряд ли было присуще человеку в первозданном его состоянии. Необходимость в распределении плодов стала утверждаться в человеческом сознании много позже, одновременно с развитием процесса объединения людей в семьи, рода, племена. Объективной предпосылкой этого явилось разделение труда, а главным побуждающим мотивом – возникновение неких общих потребностей, удовлетворение которых требовало объединения усилий соплеменников, в том числе посредством участия каждого из них в общих делах своим имуществом¹¹⁰. К числу самых первых перераспределительных механизмов в догосударственную эпоху

¹⁰⁸ Блищенко И., Дориа Ж. Понятие экономического суверенитета государства // Правоведение. 2000. № 1. С. 200 – 217.

¹⁰⁹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права / Под ред. А.Н. Козырина. М., 1998. С. 137.

¹¹⁰ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). М.: ЮрИнфоР, 2009. С. 7.

специалисты относят натуральные взимания, используемые с целью потребления на традиционных празднествах; формирования общего продовольственного фонда для массовых раздач в голодные периоды; покрытия затрат на обеспечение различных общественных работ; обеспечения персонального потребления вождя, его домочадцев, слуг и приближенных¹¹¹. Лишь спустя время такое участие было узаконено и уже в форме различных повинностей легло в основу экономической системы, доставляющей государству необходимые ресурсы.

С позиций выделения внутреннего и внешнего выражения отмечается, что государственный суверенитет отдельных суверенных образований или международных сообществ суверенных государств имеет пространственные пределы правового регулирования, в том числе в сфере экономических отношений. При этом во внутригосударственной сфере экономический суверенитет выступает как верховенство и самостоятельность публичной политической власти в решении вопросов организации государственного хозяйства и управления им. Внутренний экономический суверенитет государства определяется, по сути, предметом ведения федерального центра (если речь идет о федеративном государстве, например о России) во внутриэкономической сфере. Внешнее же проявление государственного экономического суверенитета определяется компетенцией федерального центра (государства в целом) в области международных экономических взаимодействий. Утрата государством экономического суверенитета означает утрату им своего материального базиса и экономической правосубъектности, следствием чего является исчезновение данного государства с политической карты мира¹¹². Полагаем, что интересующая нас деятельность государства

¹¹¹ *Крадин Н.Н.* Политическая антропология: учеб. пособие. М., 2001. С. 92.

¹¹² См., например: *Грачев В.С., Серов К.Н.* Правовые средства обеспечения экономического суверенитета современного государства // История государства и права. 2007. № 8. С. 4 – 5.

осуществляется именно в рамках реализации внутреннего экономического суверенитета.

По мнению И.И. Кучерова, суверенитет государства имеет различное отраслевое содержание. Из общего суверенитета выделяется экономический суверенитет, составной частью которого, в свою очередь, является суверенитет фискальный – суверенитет государства в области налогообложения, основывающийся на праве государства устанавливать, вводить и взимать налоги и сборы с физических и юридических лиц в пределах своей территории¹¹³. Фискальный суверенитет имеет наряду с внутренним также и внешнее проявление. В последнем случае фискальный суверенитет проявляется через независимость государств в участии в международных отношениях и заключении международных договоров, объектом которых служат отношения, складывающиеся по поводу разграничения налоговой компетенции государств (случаи налоговой конкуренции), сотрудничества государств в фискальной сфере, а также по поводу любых других вопросов, регулируемых международным налоговым правом. Одним из таких вопросов может быть, например, предоставление налогового иммунитета отдельным лицам другого государства или международной организации, ее служащим и др.¹¹⁴ Очевидно, что и в этом случае следует сосредоточиться на внутренней стороне исследуемого феномена.

Важным качеством суверенитета, по мнению А. Яценко, является его юридическая неограниченность. Вместе с тем эту неограниченность не следует рассматривать как абсолютность власти, ее неограниченность и независимость от общих материальных условий жизни. Юридическая

¹¹³ Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 101.

¹¹⁴ Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С. 27 – 31.

неограниченность не значит фактическая независимость¹¹⁵. Это суждение вполне согласуется с выводом о том, что цивилизованный подход исходит из необходимости учета при формировании бюджета финансовых интересов не только государства, но и фискальнообязанных лиц. Следовательно, действия по формированию доходов бюджета не должны приобретать чрезмерно выраженный фискальный характер и должны соотноситься с законными правами и интересами физических лиц и организаций и их имущественным положением¹¹⁶.

Непосредственно реализация фискального суверенитета осуществляется в самых различных формах. Часть суверенитета государства реализуется посредством взимания налогов как законного принудительного изъятия на его территории части собственности¹¹⁷. Как отмечает М.Ю. Орлов, фискальный суверенитет государства реализуется в правах государства самостоятельно и в полном объеме принимать решение о взимании налогов, определять объекты налогообложения, круг налогоплательщиков, размеры налоговых отчислений, способы взимания налогов и т.п.¹¹⁸

Можно сказать, что установление налогов – это тот самый случай, где государство действительно ничем не ограничено, разве что базовыми конституционными принципами. Тем не менее необходимо помнить, что суверенитет государства ограничивается материальными условиями жизни и суверенитетом других государств. По сути дела, государство может

¹¹⁵ Цит. по: *Ушаков И.А.* Суверенитет в современном международном праве. М.: ИМО, 1963. С. 23.

¹¹⁶ См., например: *Певницкий С.Г.* Собственность: некоторые налоговые аспекты. Соотношение конституционных гарантий и фискального интереса // *Финансовое право.* 2005. № 7. С. 13 – 16; *Фадеев Д.Е.* Налоговые споры: от правосудия к фискальным интересам, или чем завершится очередной этап судебно-административной реформы // *Финансовое право.* 2005. № 7. С. 17 – 19.

¹¹⁷ *Толстомятенко Г.П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001. С. 162.

¹¹⁸ См. подробнее: *Орлов М.Ю.* Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // *Финансовое право.* 2006. № 2. С. 18 – 23.

применять принуждение только на своей территории, отсюда возможность собирать налоги и принимать меры для выполнения обязанностями лицами их обязанностей только в пределах его территории. При этом государство обладает территориальной налоговой юрисдикцией, т.е. вправе устанавливать и собирать налоги с доходов, источник которых связан с экономикой данного государства, и фактов, имеющих место только в пределах данного государства. Государство в рамках территориальной юрисдикции облагает налогами доходы, полученные от источников в пределах его территории, реализацию товаров и услуг, имущество, факты открытия наследства и т.д.¹¹⁹ Таким образом, фискальный суверенитет с точки зрения его реализации имеет преимущественно внутреннюю направленность и непосредственно заключается в праве установления налогов и сборов в пределах территории соответствующего государства и взимания этих обязательных платежей со своих подданных – налоговых резидентов.

Налоги как одна из форм обязательных взиманий с граждан известны со времен появления древнейших государств. Упорядочение системы взиманий, т.е. создание налоговой системы, шло рука об руку с образованием и становлением всей государственной системы. Задаваясь вопросом, что первично государство или налоги, С.Г. Верещагин отмечает, что «государство с его политической волей, так как его образование сопровождается образованием поля власти, т.е. пространства, в котором различные политические силы борются между собой за власть, в том числе и за право принудительно взимать налоги с населения»¹²⁰.

¹¹⁹ Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С.33 – 43.

¹²⁰ См. подробнее: Верещагин С.Г. Правовые формы легализации политики налогов в Древней Греции и Древнем Риме // Право и политика. 2007. № 5. С. 100 – 110.

Вместе с тем полагаем, что реализация фискального суверенитета не ограничивается установлением и взиманием только налогов и налоговых сборов. В более широком значении такая реализация включает в себя эксплуатацию государством всех возможных форм ресурсного обеспечения. С этой точки зрения к источникам доходов государства, в частности, можно причислить различного рода натуральные личные и имущественные (не денежные) повинности, обязательные неналоговые взимания – фискальные сборы и паракскалитеты, пени и штрафы, экспроприацию, в том числе конфискацию, национализацию, реквизицию и т.п. В свое время И.Ю. Патлаевский заметил, что все, что нужно государству для выполнения его задач – средства ли материальные (вещи, деньги) или силы личные (физические, умственные и нравственные), государство может требовать от своего народа и народного хозяйства. Государство, заботясь о благосостоянии и развитии своих подданных, может требовать от каждого из них и его имущества и его личных сил. <...>...без этих жертв со стороны отдельных лиц существование государства невозможно; поэтому-то государство и имеет безусловное право на эти условия своего существования¹²¹. Все перечисленные выше формы взиманий действительно можно отнести к правовым средствам реализации фискального суверенитета государства. Однако финансово-правовая сторона вопроса заставляет нас сосредоточиться лишь на тех формах, которые имеют в своем основании позитивные обязывания денежного характера.

С позиции определения пределов участия частных лиц своим имуществом в делах государства, также довольно широко трактуются источники государственного финансирования. В частности отмечается, что государственные расходы финансируются из налоговых сборов, государственных займов или продажи государственных ценных бумаг. В

¹²¹ Патлаевский И.Ю. Курс финансового права. Одесса, 1885. С. 82.

некоторых государствах источником средств также является эмиссия денег или проведение лотерей. Все эти разнообразные источники объединяет то, что бремя расходов ложится на плечи налогоплательщика. Индивиды оплачивают и частные, и государственные расходы. Налоги – это форма текущих обязанностей платить деньги государству. Выплата процентов за продаваемые сегодня государственные ценные бумаги будет производиться из налоговых средств, собранных в будущем. Эмиссия денег – это тоже один из видов налогообложения путем обесценивания денег и других номинальных активов, принадлежащих частному владельцу. Лотереи приносят государству доход, пробуждая в гражданах необоснованный оптимизм или пользуясь тем, что граждане часто не осознают, каковы их реальные шансы выиграть¹²². По нашему мнению, подобное суждение, хотя и является в определенной степени верным по сути, не во всех позициях сочетается с позитивными обзываниями. Во всяком случае признанная государством необходимость определенного поведения, заключающего в себе участие деньгами в формировании государственных финансов, имеет крайне опосредованное отношение к денежной эмиссии и лотереям. Что касается налогов, то они, как «форма текущих обязанностей платить деньги государству», вполне вписываются в интересующий нас формат позитивного обзывания.

Налоги, понимаемые в широком смысле, возникают вместе с цивилизацией общества и являются неотъемлемым элементом этой цивилизации на протяжении всей многотысячной истории ее развития. Это результат разрешения противоречия между возрастающей степенью индивидуализации труда и наличием коллективных потребностей общества в целом, без которого дальнейшее движение вперед было бы невозможно. Они представляют собой форму отчуждения определенной части индивидуальной

¹²² *Арье Л. Хиллман. Государство и экономическая политика. С. 40.*

собственности для удовлетворения общественных потребностей. Исходной формой налогообложения становятся разного рода натуральные общественные повинности, выполняемые лично свободными членами общества, включая участие в общественном управлении и судопроизводстве, которое было не только их правом, но и обязанностью. Длительное время они являлись главной, если не единственной формой удовлетворения общественных потребностей. Публичные же финансы в более или менее развитой форме возникают несколько позднее¹²³. При несложном государственном устройстве, при слабом развитии общественных потребностей и при удовлетворении последних личной службой и натуральными повинностями подданных налоги или вовсе не были нужны или имели очень скромное значение в государственном хозяйстве, как писал профессор С.И. Иловайский¹²⁴. Действительно, история человечества свидетельствует о том, что добывание правителями государств необходимых ресурсов посредством привлечения к этому процессу своих подданных издревле осуществлялось под самыми различными предлогами, зачастую по надуманным основаниям, и характеризовалось исключительным многообразием способов отчуждения труда и имущества. Лишь со временем соответствующие притязания казны были в известной степени упорядочены и первоначально обрели форму преимущественно натуральных, а позднее – денежных повинностей, отбываемых в пользу публичной власти¹²⁵.

Важнейшей объективной предпосылкой возникновения налогов признается формирование первобытных сообществ, с которыми связывается все более возрастающая индивидуализация труда и потребления. При обособлении частных интересов внутри сообществ сохраняются и общие для

¹²³ *Коровкин В.В.* Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. М., 2009. С. 13 - 14.

¹²⁴ *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Одесса, 1904. (<http://www.allpravo.ru/Library/doc4396p0/instrum4397/print4417.html>).

¹²⁵ *Кучеров И.И.* Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 9.

всех общинников нужды и потребности, которые можно обеспечить лишь совместными усилиями, сообща. Прежде всего речь идет об охране территории, собственности, доходов, жизни и здоровья от внешних посягательств, а также о поддержании устойчивости и упорядоченности внутриобщинных взаимоотношений. Эти затраты носят публичный характер, для их финансирования требуется, чтобы собственники отдавали часть своих доходов в общий, централизованный фонд. Одной из наиболее ранних форм перераспределения доходов является создание общинных съестных припасов, упомянуты также обмен подношениями, культовые жертвоприношения, церковная десятина, литургия, контрибуция, дань и другие древние протоналоговые формы, а также подушное налогообложение физических лиц. Физические лица на самых ранних этапах возникновения налогообложения выступали в качестве налогоплательщиков – субъектов налогов, чья налоговая способность и осознанное исполнение налоговых обязанностей являлись определяющими факторами первоначально при формировании общинно-племенных фондов имущества для совместного потребления, а позднее – государственных доходов¹²⁶.

Со временем налог как основная форма возложения денежных обязанностей стал не только основным источником доходов государства, но и инструментом его экономической политики. В процессе налогообложения государство воздействует на экономику организаций, возлагая на них налоговые обязательства. Последние заключаются в обязательном взносе в государственный бюджет части дохода (прибыли) плательщика. При этом, применяя механизм налогообложения, государство регулирует не только обеспечение поступления налоговых доходов бюджета, но и регулирует экономическое и финансовое состояние плательщиков. Налоговое регулирование экономики организаций объективно по той причине, что

¹²⁶ Сандырев Г.Г. Правовое регулирование налогообложения физических лиц в Российской Федерации: Автореф. дис. ... степени канд. юр. наук. М.: ВГНА Минфина России, 2012. С. 13 – 14.

налоги как плата части дохода (прибыли) в бюджет снижают их финансовые возможности. В целях сохранения платежеспособности плательщиков государство должно регулировать налогообложение посредством применения оптимальных ставок налогов, льгот по налогам и т.п.¹²⁷

Итогом изложения в этой части являются следующие основные выводы и суждения.

1. Позитивное обязывание, или иначе – правовое предписание, оформляет определенное поведение лиц, признанное государством необходимым и должным. Государство может признавать в качестве такового самые различные варианты правового поведения, однако реализация фискального суверенитета связывается со строго определенными формами позитивного обязывания. Позитивное обязывание в финансовой сфере, изначально являющееся исключительно правовым средством реализации фискального суверенитета государства, со временем также становится важным инструментом экономической политики, посредством которого осуществляется управление различными как экономическими, так и социально-политическими процессами.

2. Существование государства и общества и их развитие предполагают наличие экономического базиса, формирование которого осуществляется, в том числе, посредством реализации государством своего фискального суверенитета. Последний представляет собой юридически не ограниченное право государства требовать от своих подданных активных действий по участию в деле формирования необходимых ресурсов. Этому праву противопоставляются соответствующие обязанности фискальнообязанных лиц.

¹²⁷ Абдулгалимов А.М., Казимагомедова З.А. Фискальная деятельность государства и экономический рост // *Налоги*. 2008. № 4. С. 2 – 4.

3. Реализация фискального суверенитета связывается преимущественно с такими формами позитивного обязывания, которые предусматривают в качестве необходимого и должного отбытие различного рода публичных повинностей, сопровождаемое издержками личного неимущественного и имущественного характера фискальнообязанных лиц.

4. Формы позитивного обязывания, используемые в целях реализации фискального суверенитета государства, могут предусматривать исполнение обязанностей как неденежного (личного неимущественного либо имущественного, но неденежного (любое имущество, кроме денег)), так и денежного характера. К собственно финансово-правовым формам позитивного обязывания следует отнести позитивные обязывания денежного характера.

§ 2. Обязанность как основная форма позитивного обязывания в финансовом праве

Предыдущее изложение уже подвело нас к мысли о том, что денежная обязанность является основополагающей формой позитивного обязывания в финансовом праве, во всяком случае – в деле преследования государством своего фискального интереса. Однако адекватного научного интереса со стороны правоведов категории обязанности вообще и денежных обязанностей в частности до настоящего времени не вызывали. Наиболее комплексно и полно с позиций финансово-правовой науки категория

денежных обязанностей исследована лишь в трудах И.И. Кучерова. В одной из своих многочисленных работ ученый обращает внимание на то, что «обязанность» по странному стечению обстоятельств относится к числу наименее исследованных в теории права. Прежде всего это объясняется тем, что при рассмотрении чьего-либо правового статуса традиционно основное внимание уделяется правам и свободам человека и гражданина, но не его обязанностям¹²⁸. В теории права отмечается, что правовое регулирование общественных отношений предполагает целенаправленное воздействие на социальные процессы посредством различных правовых средств, среди которых основное место как раз и принадлежит субъективным правам и юридическим обязанностям. Эти правовые средства сочетают в себе самые разнообразные стимулы и ограничения, выполняют значительную часть регулятивной правовой нагрузки. В то же время эти средства взаимообуславливают друг друга, так, субъективное право не может не поддерживаться конкретной юридической обязанностью, в свою очередь, обязанность без корреспондирующего субъективного права становится искусственно созданным понятием¹²⁹. Представляется, что правовое регулирование общественных отношений являет собой целенаправленное воздействие на общественные процессы посредством эксплуатации правовых средств, которые подразделяются на две основные группы, а именно – субъективные права и юридические обязанности. Составляющие эти группы правовые средства являются взаимообусловленными, поскольку реализация одними субъектами своих прав достигается через исполнение своих обязанностей другими субъектами, и, напротив, обязанность утрачивает смысл без корреспондирующего ей субъективного права.

Тем не менее до последнего времени правовая наука преимущественно

¹²⁸ Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 84.

¹²⁹ Малько А.В., Субочев В.В. Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // Юридический мир. 2007. № 3. С. 21 – 28.

концентрировалась на исследовании субъективных прав. Другими авторами в этой связи также констатируется, что для прошлого и настоящего характерны энергичные провозглашения прав личности, сопровождаемые акцентированием внимания на ее правах при оттеснении на второй план обязанностей. При этом обращается внимание на то, что правовой предпосылкой подобного положения дел является то, что большинство демократических конституций мира и международных актов ограничивается сегодня установлением минимума обязанностей. Подобный «перекос» между правами и обязанностями имеет, кроме того, и историческое объяснение. Ведь на протяжении столетий нетерпимое отношение к унижению человеческого достоинства потребовало к себе внимания широких слоев населения с той целью, чтобы искоренить подобную практику, подняв на щит институт прав человека (но никак не обязанностей). В силу этого и на нормативном уровне при формировании правовых статусов граждан стали лидировать права, но не обязанности. При этом столь лаконичное перечисление в правовых документах обязанностей по сравнению с правами имеет еще одно объяснение¹³⁰. Так, известный теоретик права Н.И. Матузов указывает, что если права охватывают все сферы жизнедеятельности людей, то обязанности связаны главным образом с поддержанием общественного порядка, который как таковой может быть обеспечен путем использования небольшого количества юридических средств – установлением минимума запретов и обязываний¹³¹.

В интересующем нас разрезе обращает на себя внимание постановка на теоретическом уровне вопроса о так называемых «денежных правах» человека. В частности, отмечается, что вместо жалкого термина

¹³⁰ См. подробнее: *Глухарева Л.И.* Обязанности человека и гражданина в контексте теории прав человека // История государства и права. 2009. № 7. С. 25 – 27.

¹³¹ *Матузов Н.И.* Теория и практика прав человека в России // К 50-летию Всеобщей декларации прав человека. СПб., 1998. С. 35.

«прожиточный минимум» финансовое право должно пользоваться иным понятием, более достойным человека, не говоря уже о личности. Отсутствие же в общей части финансового права того, что можно назвать финансовыми условиями человеческого достоинства, является важным препятствием для успешного функционирования не только финансовой системы, но и социально-экономического развития государства. При этом то, что человеческое достоинство само по себе требует инвестиций, впервые глубоко обосновал еще австрийский социолог права Рудольф Гольдшайд¹³².

Действительно, с точки зрения реализации того или иного правового статуса категория прав более выигрышна по сравнению с обязанностями, с которыми связывается лишь подчиненное поведение субъектов. По мнению Дж. Финниса, обсуждение обязанности осложняется культурной особенностью слова «обязанность». Философы и моралисты считают субстантивную грамматическую форму «обязанность» подходящей для обозначения широкого множества понятий: есть вещи, делать или не делать которые в нашей власти и которые (чего бы мы ни желали) нам следует делать (но не потому, что мы вынуждены), полагается делать, подобает делать или предосудительно не делать, стыдно не делать, вещи, которые мы морально (или по закону) должны делать. С другой стороны, слово «обязанность» этимологически соотносится в особенности со «связывающей силой» обязательств или квазиобязательств. При этом ученый приводит одну из трактовок, которая сводится к пониманию обязанности как следствия воли законодателя, при объяснении которой необходимо сослаться на движущую силу этой воли, заключающейся в том, что законодатель может наложить или

¹³² См., подробнее: *Королев С.В.* «Денежные права» человека в перспективе сравнительной теории права: германо-российский аспект // *История государства и права.* 2013. № 18. С. 16 – 21.

не налагать ее по своему выбору, когда указывает норму или общий образец действия, по его мнению, желательный для общего блага¹³³.

В разрезе рассматриваемой проблемы важно правильно соотнести термины «обязан» и «должен». Это связано с тем, что непосредственно возложение на кого-либо каких-либо юридических обязанностей, с точки зрения этимологии слов, может в принципе осуществляться посредством использования обоих этих терминов в тексте соответствующего нормативного правового акта. Однако возникает вопрос относительно их взаимозаменяемости и эквивалентности с правовой точки зрения.

В этой связи нельзя не обратить внимания на то, что категории «обязанность» и «долженствование» также являются очень близкими правовыми понятиями¹³⁴. Так, метафизический и феноменологический анализ многомерной структуры права привел в свое время П.И. Новгородцева к признанию основным ее элементом человека, а основной ценностью – личность. Среди же неотделимых от любого правового феномена предикатов им выделены правомочия и правообязанности (долженствования)¹³⁵.

Интересующий нас теоретический вопрос осложняется еще и тем, что определение сущности обязанностей и обязательств зачастую осуществляется с использованием термина «долженствование». Не случайно в одной из публикаций отмечается, что правовое долженствование мыслится как обязанность совершать или не совершать действия под угрозой санкции¹³⁶. «Долженствование» норм права имеет абсолютный характер безусловного и всеобщего правила – то, что «каждый должен делать», что

¹³³ Финнис Дж. Естественное право и естественные права /Пер. с англ. В.П. Гайдамака и А.В. Панихиной. М., 2012. С. 371, 409.

¹³⁴ Краснов М.А. Христианское мировоззрение и права человека // Lex russica. 2013. № 5. С. 465 – 477.

¹³⁵ См.: Крусс В.И. Доктринальные инновации в контексте конституционализации российской правовой системы // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 4. С. 2 – 11.

¹³⁶ Антонов М.В. О некоторых теоретических вопросах «прецедентной революции» в России // Журнал конституционного правосудия. 2013. № 4. С. 9 – 14.

распространяется равным образом на всех¹³⁷.

По определению, долженствование – это стремление жить в определенных рамках, в границах известного порядка. Правота, чувство долга, служение, честность, нравственность, порядочность составляют сущность долженствования. Трансгрессивность вместе со своей противоположностью – идеей долженствования, нахождения в известных поведенческих рамках – представляет собой качества, лежащие в основе существования социальных регуляторов, в том числе права, а также их эффективности¹³⁸. Тем не менее соотношение рассматриваемых категорий, даже с учетом этого знания, не становится более однозначным и ясным.

Так, рассматривая структуру обязательственного отношения, А.В. Егоров отмечает, что понятие долженствования введено в германский юридический лексикон в целях придания необходимой четкости понятийному аппарату. Задача этого понятия заключается в том, чтобы развести в обязательстве обязанности, имеющие разный правовой режим, а точнее, вывести некие обязанности из-под режима основных обязанностей, входящих в структуру обязательственного отношения. Подобные долженствования отличаются тем, что не устанавливают для управомоченного лица ни притязания на исполнение, ни права на возмещение убытков в случае их нарушения¹³⁹.

С позиции науки гражданского права также отмечается, что юридическая обязанность – правовая форма, выражающая социальную необходимость практической деятельности субъектов гражданского

¹³⁷ Шустров Д.Г. Иерархия конституционных ценностей // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 6. С. 6 – 15.

¹³⁸ Конарев С.В. Ценностные элементы в содержании правомерного поведения // Юридический мир. 2011. № 5. С. 54 – 56.

¹³⁹ Егоров А.В. Структура обязательственного отношения: наработки германской доктрины и их применимость в России // Вестн. гражданского права. 2011. № 3. 271 – 274.

правоотношения¹⁴⁰. В учебнике «Гражданское право» под ред. А.П. Сергеева и Ю.К. Толстого под субъективной обязанностью понимается мера необходимого поведения обязанного лица в гражданском правоотношении, требуемого от него в целях обеспечения реализации принадлежащего другому субъекту субъективного права. В связи с чем сделан вывод о том, что в обеих указанных юридических конструкциях необходимость выражает не неизбежность поведения обязанного лица, а его долженствование¹⁴¹.

С позиции же науки финансового права отмечается, что субъективное финансовое право вообще не входит в круг инструментов традиционного финансово-правового регулирования. Взимание налогов и сборов, бюджетный процесс, эмиссионные отношения, даже финансовый контроль выступают предметом «старого» финансового права лишь в ключе технологических процессов, без учета субъективных факторов правового регулирования. Юридическим алгоритмом взаимодействия органа государства с юридическим или физическим лицом становится долженствование – состояние, абсорбирующее в себе ответственность, субъективное право, обязанность, позитивную ответственность, принципы права¹⁴².

С учетом всего изложенного можно сделать вывод о том, что термины «обязанность» и «долженствование», хотя и проявляют известную близость, имеют тем не менее не совпадающие смысловые значения.

Представляется, что ответ на интересующий нас вопрос можно получить проанализировав тексты соответствующих законодательных актов, в частности – Бюджетного кодекса РФ (далее – БК РФ). Так, в ст. 33 БК РФ

¹⁴⁰ *Ем В.С.* Категория обязанности в советском гражданском праве (вопросы теории): дис. ... канд. юрид. наук. М., 1981. С. 209.

¹⁴¹ *Насиров Х.Т.* Содержание субсидиарных обязательств // *Вестн. Перм. ун-та.* 2012. № 1. С. 149 – 156.

¹⁴² *Запольский С.В.* К вопросу о роли финансового права в правовой системе России // *Финансовое право.* 2010. № 8. С. 2 – 3.

обнаруживается положение, согласно которому принцип сбалансированности бюджета означает, что объем предусмотренных бюджетом расходов должен соответствовать суммарному объему доходов бюджета и поступлений источников финансирования его дефицита, уменьшенных на суммы выплат из бюджета, связанных с источниками финансирования дефицита бюджета и изменением остатков на счетах по учету средств бюджетов. При составлении, утверждении и исполнении бюджета уполномоченные органы должны исходить из необходимости минимизации размера дефицита бюджета. В свою очередь в ст. 106 БК РФ прописано, что предельный объем заимствований субъектов Российской Федерации, муниципальных заимствований в текущем финансовом году не должен превышать сумму, направляемую в текущем финансовом году на финансирование дефицита соответствующего бюджета и (или) погашение долговых обязательств субъекта Российской Федерации, муниципального образования. Казалось бы в обоих указанных случаях речь идет скорее не о конкретной обязанности, а о состоянии необходимости или должном положении дел, что могло бы служить своеобразным основанием для разграничения исследуемых терминов. Однако термин «должен» используется и в некоторых других статьях БК РФ. Так, гарант должен уведомить бенефициара об отказе удовлетворить его требование (Ст. 115 БК РФ. Государственные и муниципальные гарантии), а это уже однозначно юридическая обязанность.

В п. 1 ст. 3 НК РФ определено, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Как мы видим, в этой налогово-правовой норме фактически воспроизводящей соответствующую норму Конституции Российской Федерации (ст. 57), вместо термина «обязан» употреблен термин «должен».

С учетом всех этих примеров можно сделать вывод о том, что

использование термина «должен» в тексте актов финансового законодательства при формулировании той или иной юридической обязанности аналогично использованию термина «обязан». Иными словами, финансово-правовое обязывание может осуществляться на основе употребления в юридической конструкции обязанности любого из этих двух терминов.

Состав обязанностей как таковых довольно пестр, на это указывает наличие целого ряда оснований их классификации, предлагаемых в различных трудах. Так, известный отечественный правовед Б.С. Эбзеев называет гражданские, этико-социальные, социально-культурные и экологические обязанности¹⁴³. Существует подход, согласно которому можно выделять обязанности общие и конкретные¹⁴⁴. Тем не менее для сферы прав человека наиболее значимой представляется классификация, в основании которой лежит отношение носителя обязанностей и лиц, которым адресуется результат их исполнения. Основываясь на указанном критерии, Л.И. Глухарева в уже упомянутой выше работе выделяет:

- обязанности человека по отношению к самому себе (индивидуальные обязанности);
- обязанности человека по отношению к другим членам общества и обществу в целом (социальные обязанности);
- обязанности гражданина по отношению к государству (гражданские обязанности).

Помимо этого в системе обязанностей, существующих в рамках института обеспечения прав человека и гражданина, выделяются также и

¹⁴³ Эбзеев Б.С. Человек, народ, государство в конституционном строе Российской Федерации. М., 2005. С. 220 – 229.

¹⁴⁴ Головистикова А.Н., Грудцына Л.Ю. Права человека: учеб. М., 2006. С. 238.

обязанности государства по отношению к своим гражданам и другим лицам, находящимся на его территории. В рамках же данного исследования мы не ставим себе задачу рассмотреть все то, что движет обязанными субъектами в связи с выполнением всех возложенных на них обязанностей. В данном случае, принимая во внимание публичную природу рассматриваемых обязываний, мы должны сконцентрироваться лишь на рассмотрении так называемых гражданских обязанностей, которые возникают у физических лиц по отношению к государству. Эти обязанности следует отличать от обязанностей человека как такового по отношению к другим членам общества и обществу в целом (социальные обязанности).

Отдельными авторами предлагается подразделять обязанности по сферам общественной жизни¹⁴⁵. Представляется, что сфера финансов вполне может служить основанием для классификации обязанностей. В широком понимании финансы присущи всем стадиям воспроизводства и возникают на всех его стадиях. Из узкой же трактовки этого понятия следует, что финансы возникают лишь на стадии распределения стоимости общественного продукта¹⁴⁶. Полагаем, что в последующем изложении мы будем исходить именно из узкой трактовки данной категории, которую для удобства обозначим как публичные финансы. В сфере публичных финансов как раз и складываются финансовые правоотношения. Очевидно, что в рамках данного исследования нас будут интересовать обязанности, к исполнению которых призваны субъекты финансовых правоотношений. По определению, подобные обязанности – юридические.

В предыдущей главе нами уже проведен анализ феномена юридической обязанности в целом. В частности, подобные обязанности имеют достаточно

¹⁴⁵ Воеводин Л.Д. Юридический статус личности в России: учеб. пособие. М., 1997. С. 172 – 221.

¹⁴⁶ Казанцев Н.М. Финансы как правовой институт // Институты финансового права /Под ред. Н.М. Казанцева. М., 2009. С. 35 – 36.

четкие правовые очертания, поскольку представляют собой вид и меру государственно-целесообразного, разумного, полезного, объективно обусловленного поведения, призванного вносить порядок и «умиротворение» в жизнь¹⁴⁷. Во многих случаях категории «юридическая обязанность», «исполнение субъективной гражданской обязанности» рассматриваются специалистами в контексте общей характеристики прав и обязанностей (понятия, содержания, осуществления и исполнения их). Бесспорно, это обусловлено рядом существенных методологических причин: неразрывной связью прав и обязанностей, их взаимовлиянием и парностью, а также с практической точки зрения – удобством анализа и объяснения их правовой природы друг через друга. Традиционно понятие обязанности формулируется как «определенный круг действий, возложенных на кого-нибудь и безусловных для выполнения», или как долг. В свою очередь, учеными-правоведами выводится и характеризуется специальная правовая категория юридической обязанности¹⁴⁸. По мнению профессора М.Н. Марченко, юридическая обязанность есть предусмотренная законом необходимость должного поведения одного лица – субъекта правоотношений в интересах другого, правомочного лица. При этом юридическая обязанность выступает как особый, требуемый законом вид поведения одного обязанного лица по отношению к другому, обладающему соответствующими субъективными правами, уполномоченному лицу¹⁴⁹. В теории юридическую обязанность также предлагают рассматривать как возможность будущего поведения субъекта, имеющую необходимый характер с точки зрения воли господствующего класса или всего народа. Такая обязанность означает

¹⁴⁷ Матузов Н.И. Юридические обязанности личности // Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. С. 194.

¹⁴⁸ См., например: Вавилин Е.В. Исполнение субъективных гражданских обязанностей: проблемы теории и практики // Бюллетень нотариальной практики. 2007. № 2. С. 43 – 46.

¹⁴⁹ Марченко М.Н. Проблемы теории государства и права. М., 2001. С. 643.

долженствование, необходимость поведения со стороны обязанного лица, которое лишено иного выбора и должно осуществить это поведение¹⁵⁰.

Из вышеизложенного мы уже знаем, что формы позитивного обязывания, используемые в целях реализации фискального суверенитета государства, которые нас интересуют, могут предусматривать исполнение обязанностей как неденежного (личного либо имущественного (кроме денег)), так и денежного характера. К собственно финансово-правовым формам позитивного обязывания прежде всего следует отнести лишь те, которые имеют денежный характер и исполнение которых предполагает уплату денег.

Финансовые правоотношения активного типа, которые, по мнению С.С. Алексеева, как раз и складываются на основе обязывающих норм, характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в юридической обязанности¹⁵¹. В этих правоотношениях обязанность субъектов занимает центральное место, является жесткой и стабильной, поэтому чаще получает закрепление в нормативном, а не в индивидуальном финансово-правовом акте. Следовательно, такая обязанность возникает у субъектов финансовых правоотношений всякий раз при наличии соответствующих юридических фактов и существует до тех пор, пока действует нормативный правовой акт, предусматривающий эту обязанность¹⁵².

Как известно, наивысшей формой установления юридических обязанностей является Конституция Российской Федерации, которая формально закрепила задачу формирования социального государства. Данное обстоятельство предполагает создание благоприятных условий для развития

¹⁵⁰ Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М., 1976. С. 82 – 120.

¹⁵¹ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2011. С. 206.

¹⁵² Там же. С. 211.

общества и обязанность государства обеспечить право на достойную жизнь. Это накладывает на публичную власть обязанность надлежащим образом осуществлять охрану жизни, здоровья, труда людей, государственную поддержку семьи, устанавливать государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты. Ведь «человек, его права и свободы являются высшей ценностью» (ст. 2 Конституции Российской Федерации). Без финансового обеспечения, а вместе с тем и развития рыночных отношений, экономики в современных условиях данную задачу решить затруднительно¹⁵³.

С теоретической точки зрения конституционная обязанность – это мера должного поведения, установленная Конституцией Российской Федерации. Конституционные обязанности содержатся в гл. 2 Конституции Российской Федерации и расположены после прав, свобод и их гарантий¹⁵⁴. В частности, в тексте этого основного законодательного акта обнаруживается лишь одна норма (ст. 57), в которой сформулировано интересующее нас позитивное обязывание денежного характера, – каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В данном случае конституционное закрепление отношений по поводу взимания налогов и сборов свидетельствует о признании особой значимости налоговых платежей и связанных с ними отношений. Это во многом обусловлено необходимостью формирования публичных финансов, предназначенных для использования в интересах всего общества и государства, а также – ролью последнего в процессе регулирования экономики¹⁵⁵. Данное обстоятельство, по нашему мнению, и служит основанием для утверждения о том, что налог является

¹⁵³ *Саттарова Н.А.* Конституционно-правовые основы управления финансами // *Финансовое право.* 2012. № 10. С. 8 – 11.

¹⁵⁴ Конституционное право России: учеб. / С.В. Васильева, В.А. Виноградов, В.Д. Мазаев. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2011. С. 236.

¹⁵⁵ См. подробнее: *Затулина Т.Н.* Историко-правовые аспекты конституционной обязанности субъектов налоговых отношений // *Финансовое право.* 2007. № 9. С. 11 – 16.

основной и главной правовой формой обязывания в финансовом праве. Более подробно эта форма обязывания применительно к финансовому праву будет рассмотрена нами в последующем изложении.

Тем не менее в данном параграфе мы ставим себе задачу определения обязанности как формы правового обязывания в целом. В тексте же Конституции Российской Федерации присутствует целый ряд иных обязывающих правовых норм. Это обстоятельство, в свою очередь, позволяет вести речь не только о денежных, но и о неденежных конституционных обязанностях.

Так, в ст. 2 Конституции Российской Федерации прописано, что человек, его права и свободы являются высшей ценностью. При этом признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина – обязанность государства. Это положение подтверждает, что Российская Федерация «движется по пути построения демократического правового государства и будет последовательно осуществлять указанные нормы на практике так, чтобы они определяли смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивались правосудием»¹⁵⁶. По мнению профессора Б.С. Эбзеева, обязанности государства перед народом, различными социальными структурами, а также личностью имеют глубокие основы, коренятся в самом укладе общественных отношений. Юридическую основу изучаемого явления составляют нормы Конституции Российской Федерации, закрепляющие обязанности государства, государственных органов и должностных лиц (конституционные государственные обязанности) по обеспечению и защите прав граждан¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Демидов В.Н. Конституция РФ и единство конституционно-правового пространства Российской Федерации // Журнал российского права. 2009. № 6. С. 14 – 23.

¹⁵⁷ Эбзеев Б.С. Личность и государство в России: взаимная ответственность и конституционные

Несмотря на то, что словосочетание «обязанность государства» встречается в Конституции Российской Федерации единственный раз, целый ряд конституционных формулировок позволяет говорить о том, что государство помимо обозначенной выше как бы основной обязанности государства, провозглашая целый ряд принципов, возлагает на себя и достаточно большой перечень иных обязанностей¹⁵⁸. К примеру, в Постановлении Конституционного Суда Конституция Российской Федерации от 16 декабря 1997 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности положения абз. 6 п. 1 ст. 28 Закона Российской Федерации «О занятости населения в Российской Федерации»¹⁵⁹ отмечено, что в ч. 1 ст. 7 Конституция Российской Федерации провозглашает Российскую Федерацию социальным государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, предопределяется обязанность государства заботиться о благополучии своих граждан, об их социальной защищенности; человек, если он в силу возраста, состояния здоровья или по другим, не зависящим от него, причинам трудиться не может и не имеет дохода для обеспечения прожиточного минимума себе и своей семье, вправе рассчитывать на получение соответствующей помощи, материальной поддержки со стороны государства и общества. В специальной литературе отмечается также, что охрана труда в конституционном контексте означает обязанность государства создать и развивать законодательство, направленное на защиту жизни, здоровья, достоинства работника в процессе трудовой деятельности, обеспечение достойных условий труда, в том числе его оплаты¹⁶⁰.

обязанности. М.: НОРМА, 2007. С. 96.

¹⁵⁸ См. подробнее: Худяков А.В. Генезис конституционных обязанностей государства в Российской Федерации // Юридический мир. 2009. № 10. С. 25 – 28.

¹⁵⁹ Собрание законодательства РФ. 1997. № 51. Ст. 5878.

¹⁶⁰ Комментарий к Конституции Российской Федерации /Под общ. ред. Л.В. Лазарева // Система Гарант. 2007.

Раскрывая понятие конституционных государственных обязанностей, Б.С. Эбзеев отмечает, что это своеобразные социальные, экономические, политические обязанности государства, вытекающие из объективных закономерностей цивилизационного развития и потребностей такого развития, которые в силу их закрепления в Конституции приобретают статус юридических обязанностей, носят конституционный характер¹⁶¹.

В конечном счете основные квалификационные признаки конституционных обязанностей государства отдельные специалисты сводят к тому, что они закреплены в Конституции Российской Федерации в качестве первоочередных, приоритетных и важных направлений всей государственной деятельности, наделены высшей юридической силой; для них в целом характерна особая социальная значимость; отсутствует высокая степень их формальной определенности; основы конституционных обязанностей государства коренятся в конституционном строе; они регулируют широкий круг общественных отношений; тесно взаимосвязаны и взаимозависимы с правами контрагентов; конституционные обязанности государства носят универсальный характер¹⁶². Кроме того, совершенно справедливо отмечается, что конституционные обязанности государства по своему юридическому значению необходимо рассматривать как меру должного поведения его органов и должностных лиц, реализация которых гарантируется различного рода организационными, информационными и стимулирующими средствами¹⁶³.

Во многом с учетом всех приведенных выше суждений А.В. Худяков предложил рассматривать конституционные обязанности государства как

¹⁶¹ Эбзеев Б.С. Личность и государство в России.. С. 99.

¹⁶² Снежко О.А. Защита прав граждан - основная обязанность Российского государства // Право и политика. 2005. № 10. С. 103 – 114.

¹⁶³ Черкасов К.В. Государственное управление: концепции современного понимания // Гражданин и право. 2010. № 6. С. 80 – 85.

закрепленную в Конституции Российской Федерации, получившую свое продолжение в иных нормативно-правовых актах, и подлежащую обязательному (безусловному) исполнению установленную меру должного поведения (совершение необходимых действий и бездействие) государства, его органов и должностных лиц, направленную на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие личности¹⁶⁴. В данном случае создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие личности, является для нас ключевым элементом соответствующего определения.

По мнению Б.С. Эбзеева, конституционные обязанности Российского государства по защите граждан носят не разовый, а постоянный характер и требуют высокой степени активности государства в обеспечении материального производства, развитии экономики и формах управления ею для обеспечения индивидуальной и социальной жизни¹⁶⁵. Представляется, что социальная составляющая в ряду конституционных обязанностей государства является превалирующей. Исходя из того, что в теории государства и права юридическая обязанность рассматривается как возникающая в пределах статутной обязанности и на основе конкретных юридических фактов точная мера должного поведения конкретного обязанного лица, отдельные авторы определяют конституционную обязанность государства в социальной сфере как установленную конституционно-правовыми нормами меру должного поведения, проявляющуюся в решениях и действиях органов государственной власти, направленных на обеспечение социальной поддержки и защиты граждан Российской Федерации. При этом основными признаками конституционной

¹⁶⁴ Худяков А.В. Понятие и признаки конституционных обязанностей государства в Российской Федерации // Юридический мир. 2011. № 4. С. 27 – 31.

¹⁶⁵ Эбзеев Б.С. Личность и государство в России. С. 87.

обязанности государства в социальной сфере являются:

- 1) нормативное закрепление обязанности;
- 2) принятие решений и совершение действий органами государственной власти в рамках своей компетенции;
- 3) цель – достижение определенного блага – социальная поддержка и защита граждан России¹⁶⁶.

Непосредственно конституционные обязанности государства в социальной сфере реализуются посредством осуществления государственной политики в той или иной сфере. В свою очередь В.Д. Зорькин отмечает, что по смыслу Конституции Российской Федерации социальная политика, основанная на принципе социального государства, – это не произвольная по своей природе благотворительная деятельность, движимая нравственным чувством сострадания к социально незащищенным слоям, но конституционно-правовая обязанность государства гарантировать и защищать социальные права в качестве основных и неотчуждаемых прав на основе правовой справедливости¹⁶⁷. Социальная составляющая в ряду конституционных обязанностей, по нашему мнению, наиболее показательна, поскольку непосредственно сочетается с финансированием государством социальной сферы, в том числе посредством принятия и исполнения соответствующих расходных обязательств.

Тем не менее конституционный уровень возложения обязанностей на государство имеет свои особенности. В этой связи в одной из своих работ М.В. Баглай, разделяя в целом приведенное выше суждение, отмечает, что

¹⁶⁶ Стародубцева И.А., Шелудякова Т.В. Конституционные обязанности государства и приоритеты социальной политики в России и зарубежных странах // Социальное и пенсионное право. 2012. № 3. С. 26 – 28.

¹⁶⁷ Зорькин В.Д. Права человека в контексте глобальной юриспруденции // Журнал конституционного правосудия. 2009. № 2. С. 12.

Конституция Российской Федерации является документом, нормы которого часто носят декларативный характер и в некоторых случаях соответственно не порождают конкретного правоотношения с его обязательной частью¹⁶⁸. В свою очередь, с оглядкой на это обстоятельство, известный отечественный правовед Д.К. Туманов заключает, что указанные нормы могут быть неоднозначно восприняты теми или иными участниками правоотношений¹⁶⁹. Таким образом, представляется, что наиболее точный объем понятия можно получить только исследовав иные, нижестоящие по уровню, нормативные предписания.

На следующем после Конституции Российской Федерации уровне правового регулирования можно обнаружить еще больший круг обязанностей государства. Представляется, что обязанности, предусмотренные законодательными актами следующего уровня, характеризуются большей конкретикой. Некоторые из этих обязанностей исполняются в форме обязательств. К примеру, в ст. 6 БК РФ наряду с расходными обязательствами определены их разновидности, в том числе бюджетные обязательства, публичные обязательства, публичные нормативные обязательства. Эти финансово-правовые, по сути, обязательства являются предметом нашего рассмотрения в последующем изложении.

Однако указанными выше обязанностями дело не ограничивается, поскольку в Конституции Российской Федерации обнаруживаются и другие обязанности. Так, в ч. 2 ст. 15 Конституции Российской Федерации получило закрепление положение о том, что органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы. В данном

¹⁶⁸ Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации. М., 1997. С. 11, 115 – 118.

¹⁶⁹ Туманов Д.К. К вопросу о применении Конституции Российской Федерации в случае пробелов в праве, а также о роли Конституционного Суда Российской Федерации в выявлении таких пробелов // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 6. С. 6 – 10; № 7. С. 5 – 9.

случае речь идет о неукоснительном соблюдении всеми перечисленными субъектами правоотношений законодательных актов.

Без сомнения на современном этапе развития актуальным является вопрос обеспечения принципа законности в деятельности органов государственной власти. Как уже указывалось, Конституция Российской Федерации содержит норму о том, что органы государственной власти, местного самоуправления, должностные лица обязаны соблюдать Конституцию Российской Федерации и законы. В этой связи Т.Я. Хабриева справедливо отмечает, что Конституция Российской Федерации только тогда на деле является ядром законности, когда ее принципы и нормы воплощаются в действиях всех их адресатов. Однако особенность правореализации в данном случае заключается как раз в составе субъектов, призванных проводить Конституцию в жизнь¹⁷⁰. Под субъектом реализации в данном случае понимается любой участник правоотношения, которое возникает на основе правовой нормы, закрепляющей конституционные права, свободы, обязанности и гарантии их осуществления. По мнению А.А. Югова, в первую очередь субъектами реализации основных прав, свобод и обязанностей являются их носители в личном качестве, то есть каждый человек и гражданин, который обладает этими правами и обязанностями. Самостоятельную группу субъектов-участников реализации конституционных прав и свобод составляют органы государства, которые в силу своего социального назначения призваны создавать условия для надлежащей реализации Конституции Российской Федерации, принимать меры для удовлетворения потребностей населения. Эти их обязанности прямо закрепляются в действующем законодательстве. Ведущее положение в

¹⁷⁰ См.: *Зражевский А.Д., Стародубцева И.А.* Конституционный уровень механизма реализации принципа законности в деятельности органов государственной власти // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 8. С. 21 – 24.

этой группе органов государства занимают такие органы государственной власти, как Президент Российской Федерации, Правительство Российской Федерации, Федеральное Собрание Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации, другие федеральные и региональные органы государственной власти. Значительный объем работы по юридической защите конституционных прав и свобод выполняют общественные объединения, такие как профессиональные союзы, политические партии, адвокатские образования и другие институты гражданского общества. В их уставах и положениях содержатся четкие указания на необходимость выполнения этой обязанности¹⁷¹.

В отдельных положениях Конституции Российской Федерации присутствуют конкретные обязывания органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также их должностных лиц. Так, в ч. 2 ст. 24 Конституции Российской Федерации определено, что органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Эта обязанность выступает определенной гарантией конституционных прав и свобод человека и гражданина¹⁷².

К примеру, содержание конституционного права на информацию в сфере судебной власти основывается на гарантируемой Конституцией Российской Федерации возможности получать информацию, необходимую для защиты прав личности в судебном порядке. Эта идея также вытекает из содержания ч. 2 ст. 24 Конституции Российской Федерации, в соответствии с

¹⁷¹ Югов А.А. Механизм реализации конституционных (основных) прав, свобод и обязанностей – ключевой компонент подлинного народовластия // Конституционное и муниципальное право. 2008. № 7. С. 2 – 6.

¹⁷² Максимова О.И. Право человека на информацию в конституционном законодательстве РФ и зарубежных государств (сравнительно-правовой анализ) // Общество и право. 2010. № 3. С. 63 – 66.

которой органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, «основания для таких ограничений могут устанавливаться законом только в качестве исключения из общего дозволения и должны быть связаны именно с содержанием информации, поскольку иначе они не были бы адекватны конституционно признаваемым целям»¹⁷³. Иными словами, доступ к информации может быть ограничен, только если ее разглашение способно причинить вред охраняемым Конституцией и законом ценностям. Таким образом, право на информацию выступает в качестве одной из основных гарантий права каждого на судебную защиту. В его содержание входит возможность доступа к информации об условиях и порядке обращения в суд, о судебном разбирательстве и о сущности судебного решения, вынесенного по заявлению о нарушении прав. Другая составляющая права на информацию в сфере судебной власти заключается в том, что каждый обладает правом на получение информации о деятельности судов даже в том случае, если это непосредственно не затрагивает права данного лица¹⁷⁴.

При рассмотрении жалоб на отказ заявителю в ознакомлении с материалами предварительной проверки отдельными специалистами также предлагается исходить из позиции Конституционного Суда Российской Федерации, заключающейся в том, что органы государственной власти и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить

¹⁷³ См. п. 3 Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 18 февраля 2000 г. №3-П по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 5 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина Б.А. Кехмана (Собрание законодательства РФ. 2000. № 9. Ст. 1066).

¹⁷⁴ Чаплинский А.В. Содержание конституционного права на информацию в сфере судебной власти // Конституционное и муниципальное право. 2011. № 8. С. 68 – 71.

каждому возможность ознакомления с документами и материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом; гражданину должна быть доступна любая затрагивающая его права и свободы информация при условии, что законодателем не предусмотрен специальный правовой статус такой информации в соответствии с конституционными принципами, обосновывающими необходимость и соразмерность ее особой защиты¹⁷⁵.

Говоря об информационных правах и свободах, отмечает М.В. Алексеева, следует иметь в виду то, что закрепленное в Конституции Российской Федерации право на информацию выступает связующим элементом всей системы конституционных прав и свобод, возможности их реализации. Например, в соответствии с ч. 1 ст. 37 Конституции Российской Федерации каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию. Но для того, чтобы реализовать это право, необходимо обладать информацией, касающейся характера и специфики того или иного рода деятельности и профессии. Только путем получения информации может быть реализовано право каждого на образование (ст. 43) и т.д. При этом констатируется, что на современном этапе развития российского общества право на информацию как юридическая категория и институт права живет активной жизнью и интенсивно развивается. Это обусловлено возрастающей ролью информационной сферы, представляющей собой особую совокупность информации, информационной инфраструктуры, субъектов, осуществляющих сбор, формирование, распространение и использование информации, а также системы регулирования возникающих при этом общественных отношений. В рамках этого информационные права, свободы

¹⁷⁵ См.: Ушаков А.Ю. О некоторых случаях, затрудняющих доступ граждан к правосудию в рамках стадии возбуждения уголовного дела // Юридический мир. 2012. № 10. С. 48 – 51.

граждан и обязанности государства по их обеспечению наряду с Конституцией Российской Федерации также определяют другие нормативные акты, в частности более 120 законов федерального уровня¹⁷⁶. Непосредственно специалистами, исходя из сферы правоприменения, выделяются самые различные такие обязанности, например по отношению к средствам массовой информации в рамках режима государственной тайны и др.¹⁷⁷. Представляется, что соответствующие обязанности вполне могут быть рассмотрены нами с точки зрения информирования субъектов финансовых правоотношений.

Отдельно следует остановиться на важнейших конституционных обязанностях человека и гражданина. В частности, обращает на себя внимание забота о детях, их воспитание, согласно ч. 2 ст. 38 Конституции Российской Федерации, которая составляет равное право и обязанность родителей. Побуждая родителей к выполнению воспитательной функции в отношении детей, указывают отдельные авторы, законодатель конкретизирует право и обязанность родителей по воспитанию ребенка и заботе о нем в Семейном кодексе Российской Федерации (далее – СК РФ). Так, в п. 3 ст. 1 СК РФ говорится о приоритете семейного воспитания детей, заботы об их благосостоянии и развитии; в п. 2 ст. 54 СК РФ провозглашается право ребенка на воспитание в семье и заботу со стороны родителей, ст. 63 СК РФ закрепляет право и обязанность родителей на воспитание детей. Однако сегодня остается актуальным вопрос о реализации права и обязанности по воспитанию ребенка в случае, когда семейные

¹⁷⁶ Алексеева М.В. О проблемных вопросах реализации конституционного права на информацию как одного из основных прав и свобод человека и гражданина // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 7. С. 16 – 19.

¹⁷⁷ См., например.: Лукичев К.Е. Коммуникация в сфере оборота государственной тайны: права средств массовой информации и обязанности государства // Государственная власть и местное самоуправление. 2011. № 5. С. 39 – 43.

отношения между родителями прекращены путем расторжения брака¹⁷⁸.

Право ребенка жить и воспитываться в семье обеспечивается в первую очередь предоставлением родителям родительских прав, которые одновременно являются обязанностями по воспитанию, что и закреплено в ч. 2 ст. 38 Конституции Российской Федерации. На родителей либо на лиц, их заменяющих, возлагается охрана, защита, а также в известной мере реализация прав, интересов ребенка, как личных, так и имущественных. Каждый из них (до достижения детьми 18 лет) имеет право и обязан воспитывать своих детей, заботиться об их здоровье, физическом, психическом и нравственном развитии. Право ребенка на получение заботы со стороны родителей фактически служит предпосылкой удовлетворения его жизненно важных потребностей. Под заботой следует понимать все виды помощи ребенку (обеспечение его питанием, лечением, одеждой, учебниками и т.п.)¹⁷⁹. В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации государство должно содействовать родителям в выполнении ими этой обязанности. Семья находится под защитой государства, а забота о детях, их воспитание – равное право и обязанность родителей, что предполагает как позитивные обязанности государства по поддержанию, в том числе финансовому, семьи, так и конституционные обязанности родителей в отношении детей¹⁸⁰. Как мы видим, и в этом случае усматривается определенная финансовая составляющая конституционных

¹⁷⁸ *Итяшева И.А., Стражевич Ю.Н., Сленко Т.Е.* Правовые проблемы реализации конституционной обязанности родителей по воспитанию детей в случае расторжения брака // Вопросы ювенальной юстиции. 2012. № 5. С. 16 – 18.

¹⁷⁹ *Певцова И.Е.* Право ребенка на семью // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 12. С. 63 – 65.

¹⁸⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 6 февраля 2009 г. № 3-П по делу о проверке конституционности части 1 статьи 5 Федерального закона «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» в связи с запросом Автозаводского районного суда города Тольятти Самарской области // Собрание законодательства РФ. 2009. №8. Ст. 1040; Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П по делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой // Собрание законодательства РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

обязанностей.

На конституционном уровне также получило закрепление положение о том, что каждый обязан заботиться о сохранении исторического и культурного наследия, беречь памятники истории и культуры (ч. 3 ст. 44 Конституции Российской Федерации). Под культурным наследием специалистами подразумевается совокупность памятников истории и культуры¹⁸¹. Охрана же таких памятников, по мнению отдельных авторов, – не только обязанность физических лиц, но и одна из приоритетных задач федеральных и региональных органов государственной власти и органов местного самоуправления Российской Федерации. При этом под государственной охраной объектов культурного наследия понимается система правовых, организационных, финансовых, материально-технических, информационных и иных принимаемых органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления в пределах их компетенции мер, направленных на выявление, учет, изучение объектов культурного наследия, предотвращение их разрушения или причинения им вреда, контроль за сохранением и использованием объектов культурного наследия¹⁸². Законодательное регулирование государственного управления деятельностью по формированию фондов и организаций, обеспечивающих сохранение и публичное использование культурных ценностей, основывается на обязанностях государства в области культуры¹⁸³.

¹⁸¹ *Шестова С.М.* Развитие российского законодательства об охране памятников истории и культуры // Культура: управление, экономика, право. 2009. № 2. С. 26 – 29.

¹⁸² *Нудненко Л.А.* Проблемы правовой регламентации охраны памятников истории и культуры в России // Конституционное и муниципальное право. 2010. № 2. С. 38 – 41.

¹⁸³ *Алексеева М.В.* Некоторые особенности организации государственного управления деятельностью по формированию фондов и организаций, обеспечивающих сохранение и публичное использование культурных ценностей // Культура: управление, экономика, право. 2008. № 2. С. 6 – 8.

Кроме того, каждый обязан сохранять природу и окружающую среду, бережно относиться к природным богатствам (ст. 58 Конституции Российской Федерации). Экологические обязанности граждан как юридический термин имеет весьма сложное смысловое содержание, основанное на его характеристиках как явления правовой действительности. В основе его определения лежит синтез трех фундаментальных наук юриспруденции, таких как теория права и государства, конституционное право, экологическое право (включая все его отрасли и подотрасли без исключения). Таким образом, более целесообразно характеризовать экологическую обязанность как социальную необходимость или социально необходимое поведение, учитывая, что данный вид конституционной обязанности необходимо выполнять не в интересах какого-либо управомоченного субъекта, а в интересах всех членов общества без исключения, нации в целом. Термин «необходимость» в данном случае используется в смысле «социальной связанности» поведения обязанного субъекта¹⁸⁴.

Наконец, согласно, ч. 1 ст. 59 Конституции Российской Федерации долг и обязанность гражданина Российской Федерации – защита Отечества. Эта важнейшая и почетнейшая конституционная обязанность также являлась предметом пристальных научных исследований со стороны правоведов¹⁸⁵. По мнению И.И. Кучерова, с учетом содержания и характера соответствующих обязываний, воинская обязанность относится на счет публично-правовых обязанностей (повинностей), так же как и обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. С той лишь разницей, что первая является

¹⁸⁴Клинов В.В. О понятии экологических обязанностей граждан // Экологическое право. 2005. № 4. С. 14 – 17.

¹⁸⁵См., например: Маслов Н.А. Обязанность по защите Отечества как юридическая категория // История государства и права. 2009. № 23. С. 41 – 42; Савин И.Г. Правовое регулирование исполнения гражданами Российской Федерации конституционной обязанности по защите Отечества // Военно-юридический журнал. 2012. № 2. С. 6 – 10; Трофимов Е.Н. Проблемные вопросы в законодательстве о статусе военнослужащих, о воинской обязанности и военной службе, требующие разрешения // Закон и армия. 2005. № 6. С. 29 – 30.

личной повинностью, а вторая относится на счет денежных обязанностей. Обе эти повинности проявляют известную близость, ведь отбытие воинских повинностей посредством уплаты денег исстари являлось вполне допустимым и осуществлялось посредством «денежного выкупа от воинской повинности и заменой охотником». В современной же действительности соответствующие обязанности подменяться не могут по определению¹⁸⁶.

Однако, как мы уже отмечали, для нас представляют интерес преимущественно лишь позитивные обязывания денежного характера. То обстоятельство, что из числа денежных непосредственный конституционный статус приобрела лишь обязанность по уплате налогов и сборов, не означает, что законодательством не предусмотрены иные подобные обязанности. Представляется очевидным, что финансовое законодательство изобилует различного рода денежными обязанностями, которые будут рассмотрены нами в сопоставлении с другими обязанностями субъектов финансовых правоотношений.

На основании изложенного позволительно сделать некоторые теоретические выводы, которые могут быть сформулированы следующим образом.

1. Правовое регулирование общественных отношений (в том числе финансовых) являет собой целенаправленное воздействие на общественные процессы посредством эксплуатации различных правовых средств, которые подразделяются на две группы, а именно – субъективные права и юридические обязанности. Составляющие эти группы правовые средства являются взаимообусловленными, поскольку реализация одними субъектами своих прав достигается через исполнение своих обязанностей другими

¹⁸⁶ Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 33, 34, 90, 91.

субъектами, и, напротив, обязанность утрачивает смысл без корреспондирующего ей соответствующего субъективного права.

2. Использование термина «должен» в тексте актов финансового законодательства при формулировании той или иной юридической обязанности аналогично использованию термина «обязан». Соответственно финансово-правовое обязывание может осуществляться посредством использования в юридической конструкции обязанности любого из этих двух терминов.

3. Все юридические обязанности в зависимости от того, реализации права каких субъектов они способствуют, можно подразделить на пять категорий:

- обязанности человека по отношению к другим членам общества и обществу;
- обязанности физических лиц по отношению к организациям;
- обязанности организаций по отношению к физическим лицам и иным организациям;
- обязанности физических лиц и организаций по отношению к государству;
- обязанности государства по отношению к физическим лицам и организациям.

4. Обязанности человека по отношению к другим членам общества и обществу имеют ярко выраженный социальный характер, поэтому должны быть исключены из состава финансово-правовых форм позитивного обязывания.

5. Обязанности физических лиц по отношению к организациям и обязанности организаций по отношению к физическим лицам и иным организациям служат реализации субъективных прав субъектов частного права. Это обстоятельство также позволяет исключить обязанности данного рода из состава финансово-правовых форм позитивного обязывания.

6. К обязанностям – финансово-правовым формам позитивного обязывания следует относить публично-правовые обязанности физических лиц и организаций по отношению к государству и обязанности государства по отношению к физическим лицам и организациям.

§ 3. Финансово-правовые субъекты позитивного обязывания

В предыдущем изложении мы пришли к пониманию того, что к обязанностям как финансово-правовым формам позитивного обязывания следует относить публично-правовые обязанности физических лиц и организаций по отношению к государству и обязанности государства по отношению к физическим лицам и организациям. Чтобы как-то систематизировать рассматриваемые обязанности, необходимо обратиться к рассмотрению самих обязанных субъектов, которыми являются лица, обязанные к совершению определенных действий в силу финансово-

правовых предписаний. Представляется, что без уяснения того, какой субъект может быть привлечен посредством финансово-правового обязывания к исполнению той или иной обязанности, невозможно понять весь его механизм.

Вопрос об обязанных субъектах является не таким простым, как может показаться на первый взгляд, поскольку, во-первых, состав таких субъектов характеризуется исключительным разнообразием, а во-вторых, в финансовом праве обязанные субъекты в отдельных случаях (например, в рамках бюджетных правоотношений) могут выступать как в роли обязанных, так и обязывающих субъектов. Наконец, в-третьих, обязанности обязывающих субъектов не всегда рельефны и очевидны, поскольку вуалируются такими сложно составленными правовыми категориями, как, например, «компетенция Российской Федерации», «компетенция субъекта Российской Федерации», «полномочия органа государственной власти» и т.д.

Разнообразие финансово-правовых обязанностей обусловлено обширностью правового регулирования, относящегося к финансовому праву. Известно, что его сфера включает в себя бюджетные, валютные, денежные, налоговые, учетные, фондовые и некоторые другие правоотношения. Каждая группа таких правоотношений предполагает наличие у их субъектов специфических, свойственных только этой группе, прав и обязанностей.

К примеру, раскрывая содержание валютных правоотношений, профессор И.И. Кучеров обращает внимание на взаимосвязь субъектов этих правоотношений через реализацию ими прав и исполнение обязанностей. Ученый указывает на то, что подобная взаимосвязь является двусторонней, поскольку праву одного участника валютного правоотношения всегда противопоставляется соответствующая обязанность другого. Так, праву органов валютного регулирования издавать в пределах своей компетенции нормативные правовые акты, обязательные для резидентов и нерезидентов,

соответствует обязанность последних по соблюдению их положений. В свою очередь, праву органов и агентов валютного контроля и их должностных лиц в пределах своей компетенции запрашивать и получать документы и информацию, которые связаны с проведением валютных операций, открытием и ведением счетов, соответствует обязанность резидентов и нерезидентов, осуществляющих валютные операции в Российской Федерации, вести в установленном порядке их учет и представлять указанные документы и информацию органам и агентам валютного контроля¹⁸⁷.

Обязанность по уплате налога, как мы знаем, является одной из основных конституционных обязанностей граждан и организаций (ст. 57 Конституции РФ). Согласно ч. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. В соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. В законе дважды говорится о наличии обязанности по уплате налогов, т.е. законодатель придает особую значимость данной обязанности. Однако этой обязанностью дело не ограничивается. В ст. 23 НК РФ содержится перечень обязанностей налогоплательщиков, который не является исчерпывающим, так как в силу п. 9 ч. 1 данной статьи налогоплательщики несут и иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. В ч. 1 названной статьи перечислены общие обязанности налогоплательщиков, которые распространяются на всех налогоплательщиков, а в части 2 предусмотрены дополнительные (специальные) обязанности для организаций и предпринимателей¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Кучеров И.И. Валютное право России (академический курс лекций). М.: Юстицинформ, 2011. С. 96.

¹⁸⁸ Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3. С. 53 – 58.

Юридическая ситуация, когда одно и то же лицо может являться обязывающим и обязанным, как уже отмечалось выше, является вполне типичной для бюджетных правоотношений. В связи с этим необходимо определить состав субъектов этих правоотношений. Известно, что данные отношения связаны с образованием, распределением и использованием централизованного государственного или муниципального денежного фонда соответствующей территории. Данная характеристика отвечает положениям теории бюджетного права и свидетельствует о публичном характере данных отношений. Права и обязанности субъектов бюджетных правоотношений обусловлены формированием и исполнением бюджета, являющегося основным финансовым планом. Причем указанный вывод будет применим к бюджету любого уровня – как государственного (федерального), так и местного (муниципального)¹⁸⁹.

В свое время предмет бюджетного права в отечественной финансово-правовой литературе определялся и раскрывался преимущественно через категорию отношений как особая группа общественных отношений, возникающих в рамках финансовой деятельности государства¹⁹⁰. Так, по определению М.И. Пискотина, нормы бюджетного права «регулируют специфическую область отношений, складывающихся в процессе финансовой деятельности государства, а именно отношения, связанные с образованием и использованием общегосударственного фонда денежных средств, каким является бюджет»¹⁹¹.

Вопрос о субъектах бюджетного права в данном случае не без оснований отнесен А.Г. Паулем к фундаментальным вопросам, поскольку от

¹⁸⁹ Черницкая Л.Т. Отношения в сфере бюджетного процесса как объект правовой охраны // Финансовое право. 2013. № 1. С. 45 – 48.

¹⁹⁰ Матненко А.С. Бюджетная деятельность государства как финансово-правовая категория // Законодательство и экономика. 2008. № 6. С. 27 – 32.

¹⁹¹ Пискотин М.И. Советское бюджетное право. М., 1971. С. 50.

его решения зависит правильное определение круга лиц, которые должны быть вовлечены в правовое регулирование¹⁹². Ученый отмечает, что законодательные и научные подходы к определению субъектного состава бюджетного права менялись с течением времени. Основные законодательные положения, на которые в последние годы ориентируются современная теория и практика при определении состава субъектов бюджетного права, содержатся в ст. 152 БК РФ. В первоначальной редакции данной нормы состав участников бюджетного процесса понимался широко. К ним относились государственные и муниципальные органы, иные субъекты, включая государственные и муниципальные унитарные предприятия, другие получатели бюджетных средств, а также кредитные организации. Обращено внимание на то, что эта статья фактически послужила основой для определения субъектов бюджетного права в учебной литературе¹⁹³. Однако уже тогда подчеркивалось, что данная норма регулирует лишь отношения между различными государственными и муниципальными органами, возникающие в связи с формированием и исполнением бюджетов всех уровней, и не устанавливает непосредственно каких-либо прав и обязанностей для организаций и граждан, т.е. для юридических и физических лиц¹⁹⁴.

Современная редакция ст. 152 БК РФ содержит указание на то, что участниками бюджетного процесса являются:

- Президент Российской Федерации;
- высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации, глава муниципального образования;

¹⁹² См. подробнее: *Пауль А.Г.* К вопросу о субъектах бюджетного права // *Финансовое право*. 2013. № 6. С. 14 – 18.

¹⁹³ См., например: *Кучеров И.И.* Бюджетное право России: курс лекций. М., 2002. С. 62 – 73.

¹⁹⁴ Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2002. С. 7.

- законодательные (представительные) органы государственной власти и представительные органы местного самоуправления (далее – законодательные (представительные) органы);
- исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований);
- Центральный банк Российской Федерации;
- органы государственного (муниципального) финансового контроля;
- органы управления государственными внебюджетными фондами;
- главные распорядители (распорядители) бюджетных средств;
- главные администраторы (администраторы) доходов бюджета;
- главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;
- получатели бюджетных средств.

В этой связи отмечается, что действующее бюджетное законодательство не закрепляет общего перечня лиц, признаваемых субъектами бюджетного права. Вместе с тем в финансово-правовой науке традиционно субъекты финансового права условно делятся на три группы:

- публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования);
- коллективные субъекты, в т. ч. государственные органы и органы местного самоуправления, а также иные организации;
- индивидуальные субъекты, в том числе физические лица¹⁹⁵.

Каждая группа субъектов из числа указанных выше имеет свой

¹⁹⁵ См. подробнее: *Омелехина Н.В.* Бюджетное право Российской Федерации: учеб. пособие. Новосибирск: Наука, 2005. С. 48 – 65.

определенный набор обязанностей. Особенность субъектов, составляющих первую и вторую группу (применительно к государственным органам и органам местного самоуправления), заключается в том, что они (вторые от лица первых) могут выступать в роли не только обязанных лиц, но и обязывающих. Ведь, как нам уже известно, позитивные обязывания чаще всего связаны с реализацией властных полномочий государственными органами, органами государственной власти и местного самоуправления. Представляя и защищая интересы государства и общества, органы публичной власти вправе устанавливать обязательные для исполнения прочими участниками общественных отношений предписания, подкрепленные силой юридического принуждения¹⁹⁶. Очевидно, что Президент Российской Федерации, высшие должностные лица субъектов Российской Федерации, главы муниципальных образований, органы государственной власти и местного самоуправления могут одновременно выступать в роли обязывающих субъектов, и при этом, в соответствии с БК РФ, быть призванными к исполнению определенных обязанностей, в том числе связанных с осуществлением соответствующих расходов.

Как известно, расходные обязательства устанавливаются в соответствии с требованиями бюджетного законодательства. В этой связи А.Н. Чертковым отмечается, что исполнение законодательно установленных обязанностей государственной власти, в том числе обязанностей, которые могут корреспондировать с конституционными правами граждан, поставлено в зависимость от утвержденных средств бюджетов. Применительно к бюджетам субъектов Российской Федерации и местным бюджетам бюджетные расходы жестко определены размерами доходов, получаемых из источников, определенных федеральным законодательством.

¹⁹⁶ Рукавишникова И.В. Метод финансового права / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2011. С. 210.

В этих условиях социальные обязанности региональной и муниципальной власти перед населением зависят не столько от органов народного представительства, формируемых на уровне субъектов Федерации и муниципальных образований, сколько от объемов финансовых средств, поступающих в региональные и местные бюджеты по решению федеральных органов государственной власти. Автор соглашается с тем, что закон о бюджете создает надлежащие финансовые условия для реализации норм, закрепленных в различных федеральных законах, изданных до его принятия и предусматривающих финансовые обязательства государства, т.е. предполагающих предоставление каких-либо средств и материальных гарантий, а также необходимость соответствующих расходов. Как таковой он не порождает и не отменяет прав и обязательств и потому не может изменять положения других федеральных законов, в том числе материальных законов, затрагивающих расходы Российской Федерации, и тем более лишать их юридической силы. Кроме того, осуществление публичной власти нельзя свести лишь к установлению и исполнению расходных обязательств. Каждый уровень осуществления публичной власти в Российской Федерации имеет не только расходные обязательства, но и регулятивные полномочия: право воздействовать на соответствующие отношения и упорядочивать их путем издания нормативных правовых актов¹⁹⁷.

Действительно, в составе обязанностей рассматриваемых субъектов могут иметь место и такие, которые имеют непосредственное отношение к процессу позитивного обязывания. Так, согласно ч. 3 ст. 58 БК РФ, определяющей полномочия органов государственной власти субъекта Российской Федерации по установлению нормативов отчислений от федеральных и региональных налогов и сборов в местные бюджеты, эти

¹⁹⁷ См. подробнее: *Чертков А.Н.* Реформирование федеративных отношений и гармонизация федерального законодательства о компетенции федеральных и региональных органов государственной власти // *Право и политика.* 2007. № 12. С. 12 – 20.

органы обязаны установить единые и (или) дополнительные нормативы отчислений в местные бюджеты от налога на доходы физических лиц исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 15 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации от указанного налога. Кроме того, органы государственной власти субъекта Российской Федерации обязаны установить дифференцированные нормативы отчислений в местные бюджеты от акцизов на автомобильный и прямогонный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимые на территории Российской Федерации исходя из зачисления в местные бюджеты не менее 10 % налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации от указанного налога (ч. 3.1 ст. 58 БК РФ).

Иные организации, не относящиеся к государственным органам и органам местного самоуправления, а также индивидуальные субъекты (физические лица), полномочиями по обязыванию кого-либо не обладают в принципе, поэтому в рамках финансовых правоотношений всегда выступают в роли обязанных лиц. К примеру, ч. 1 ст. 73 БК РФ установлено, что получатели бюджетных средств обязаны вести реестры закупок, осуществленных без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Отдельные обязанности выполняются такими субъектами непосредственно в пользу обязывающих субъектов. В этом смысле наиболее показательна обязанность физических лиц и организаций по уплате налогов. Ведь в этом случае уплата налога ими осуществляется в пользу государства. Следовательно, можно говорить о существовании связи между указанными лицами и государством, которая обусловлена наличием взаимных прав требовать уплаты налога у государства и обязанности осуществить платеж в

форме налога или сбора в денежные фонды у физических лиц и организаций. Таким образом, мы вправе говорить о существовании правоотношения по выполнению налоговой обязанности между государством и указанными лицами в роли налогоплательщиков¹⁹⁸.

Нельзя не согласиться с тем, что, характеризуя финансовую правосубъектность органов государственной власти, необходимо отметить их правосубъектность, которая должна строго очерчиваться законодательством, подразделяться между видами государственных органов и должностных лиц различных рангов¹⁹⁹. Тем не менее требуется внести ясность относительно формулирования обязанностей обязывающих субъектов. Как уже отмечалось, эти обязанности не всегда очевидны, поскольку вуалируются такими сложно составленными правовыми категориями, как, например, «компетенция Российской Федерации», «компетенция субъекта Российской Федерации» или «полномочия органа государственной власти».

В данном контексте уместно привести суждение о том, что специфика финансовой правосубъектности государства проявляется в том, что правоспособность и дееспособность государства в области финансов слиты. Государство способно иметь права и нести обязанности, которые само для себя установило. Оно является деликтоспособным субъектом финансового права, т.е. несет финансово-правовую и политическую ответственность. Несмотря на это, совокупность прав и обязанностей государства в области финансов определяется его компетенцией, которая может быть реализована государственными органами²⁰⁰. В данном случае речь идет прежде всего о финансовых органах государства – органах государственной власти специальной компетенции, созданных с целью осуществления финансовой

¹⁹⁸ Балакина А.П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. № 5. С. 17 – 20.

¹⁹⁹ Явич Л.С. Общая теория права. Л.: Изд. ЛГУ им. А.А. Жданова, 1976. С. 217.

²⁰⁰ Бобкова Л.Л. Теоретические проблемы определения государства как субъекта бюджетного права // Финансовое право. 2013. № 6. С. 10 – 13.

деятельности государства²⁰¹. В юридической литературе органы государственного управления специальной компетенции в зависимости от степени участия в финансовой деятельности разделяют на «государственные органы, осуществляющие финансовую деятельность в связи с выполнением своих основных функций и задач» и «государственные органы специальной компетенции, для которых финансовая деятельность является основной»²⁰².

Термин «компетенция» зачастую используется в теории права, когда необходимо обозначить правовое положение органов государства²⁰³. При этом понятие «компетенция» не воспринимается всеми авторами как единственно правильное. В частности, А.В. Мицкевич пишет, что компетенция охватывает не все права и обязанности государственного (муниципального) органа, а только те, которые характерны для него как для органа, наделенного властными полномочиями²⁰⁴. В самом общем виде рассматриваемый термин трактуется как совокупность властных полномочий в определенной сфере (предмет ведения), которыми государственные органы наделяются для осуществления своих функций, решения задач²⁰⁵.

Содержание понятия компетенции неоднократно становилось предметом рассмотрения представителями правовой науки. Но все же, несмотря на многообразие точек зрения на содержание понятия «компетенция», большинство из них сводится к указанию наличия в структуре компетенции предметов ведения и полномочий. Неоднозначность научного понимания и законодательного употребления терминологии связана с непоследовательностью методологического подхода к формированию понятийного аппарата. Если предположить, что компетенция

²⁰¹ Асадов А.М. Правовое обеспечение организации финансовой деятельности государства // Современное право. 2005. № 6. С. 2 – 7.

²⁰² Финансовое право: учеб/ Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. С. 20.

²⁰³ Сырых В.М. Теория государства и права: учеб. М.: Юстицинформ, 2002. С. 305.

²⁰⁴ См: Кирилина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. 2004. № 3. С. 34.

²⁰⁵ Венгеров А.Б. Теория государства и права. М., 2002. С. 468.

как совокупность прав и обязанностей по совершению каких-либо юридически властных действий является характеристикой статуса РФ, субъекта РФ, муниципального образования, то данные публично-правовые образования должны совершать указанные действия. Но этого не происходит, т. к. действуют их от имени органы государственной власти и местного самоуправления. Что касается предметов ведения, то, исходя из Конституции Российской Федерации, ими обладают Российская Федерация и субъекты Российской Федерации²⁰⁶.

В этой связи уже не кажется излишне категоричным суждение о том, что «компетенция» не способна в полном объеме раскрыть правовой статус органов государственной власти как субъектов финансового права. В целом данные субъекты финансового права выступают в финансовых правоотношениях в двух аспектах: как носители властных полномочий в сфере публичных финансов (область компетенции) и как участники финансовых правоотношений наряду с иными. Например, органы государственной власти реализуют свою правоспособность в том числе как получатели средств из бюджета, являющиеся, как правило, объектами сметно-бюджетного финансирования, или как участники валютных операций. Тем не менее последнее производно от компетенции, точнее, направлено на реализацию властных полномочий органа государственной власти в области финансовой деятельности государства, в процессе которой органы вступают в различные виды финансовых правоотношений²⁰⁷.

Не менее сложной является задача уяснения категории «полномочие». Толковый словарь русского языка определяет «полномочие» как официально предоставленное кому-нибудь право какой-нибудь деятельности, ведения

²⁰⁶ См. подробнее: *Волкова Л.П.* Компетенция органов исполнительной власти: понятие и условия установления // *Административное право и процесс.* 2008. № 5. С. 31 – 34.

²⁰⁷ *Саттарова Н.А., Гараев И.Г.* Особенности правового положения коллективных субъектов финансового права // *Финансовое право.* 2010. № 6. С. 17 – 21.

дел²⁰⁸. К примеру, бюджетные полномочия, согласно ст. 6 БК РФ, – установленные БК РФ и принятыми в соответствии с ним правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, права и обязанности органов государственной власти (органов местного самоуправления) и иных участников бюджетного процесса по регулированию бюджетных правоотношений, организации и осуществлению бюджетного процесса. По мнению профессора А.Д. Селюкова, иметь полномочия (применительно к органам местного самоуправления) – значит иметь определенный круг обязанностей и соответствующих прав в целях решения вопросов местного значения и выполнения отдельных государственных полномочий²⁰⁹. Также применительно к органам местного самоуправления отмечается, что их полномочия имеют и должны иметь различные механизмы реализации с позиции организации деятельности органов местного самоуправления и наделения их соответствующими финансово-материальными ресурсами. Конечная цель реализации указанных механизмов – достижение наибольшей эффективности муниципальной власти, своевременное и качественное удовлетворение запросов населения в области жизнеобеспечения на уровне муниципального образования. Очерченный круг полномочий органов местного самоуправления вместе с их предметом ведения составляет компетенцию органов местного самоуправления – сложную политико-правовую категорию, характеризующую поле деятельности конкретного органа местного самоуправления. При этом под предметом ведения следует понимать конкретную сферу жизни, очерченную определенным вопросом местного значения, в которой действует орган местного самоуправления²¹⁰.

²⁰⁸ Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1993. С. 571.

²⁰⁹ Селюков А.Д. Финансовое обеспечение местного самоуправления. Проблемы правового регулирования. М., 2003. С. 46.

²¹⁰ Новиченко О.В. О природе полномочий органов местного самоуправления в Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. № 7. С. 13 – 16.

Тем не менее из всех приведенных выше правовых норм и суждений вытекает, что и компетенция и полномочия органа власти в любом случае наряду с правомочиями включают в себя обязанности. В данном случае также уместно вспомнить теоретическое положение о том, что даже права органов власти одновременно являются их обязанностями, поскольку им не предоставлена возможность воздержания от их реализации.

Полагаем, что вычленение и идентификацию обязанностей как органов государственной и муниципальной власти, так и иных субъектов финансовых правоотношений уместнее осуществлять в рамках рассмотрения их правового статуса, тем более что последний, как правовая категория, обстоятельно проработан правоведами на теоретическом уровне. Так, определяя финансово-правовые предметы ведения и полномочия субъектов Российской Федерации, отдельные авторы исследуют их правовой статус как совокупность прав и обязанностей, конкретизирующих их финансовую компетенцию²¹¹.

Целый ряд авторов, работавших над теоретическим аспектом проблемы правового статуса (правового положения), сошлись во мнении, что: 1) правовой статус есть место того или иного субъекта в государстве и обществе, закрепленное юридически; 2) это сложная комплексная категория; 3) обязательными его элементами являются общие, одинаковые для некоторого круга лиц права и обязанности, зафиксированные в нормах права²¹². В широкой трактовке понимание этой категории предусматривает включение в состав правового статуса правовых норм, устанавливающих данный статус, правосубъектность, основные права и обязанности, законные

²¹¹ Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъекта Российской Федерации // Журнал российского права. 2002. № 6. С. 39 – 45.

²¹² См., например: Воеводин Л.Д. Конституционные права и обязанности советских граждан. М.: Изд-во Моск. Ун-та, 1972. С. 6; Витрук Н.В. Правовой статус личности в СССР. М., 1985. С. 8 – 9; Мальцев Г.В. Социалистическое право и свобода личности. М., 1968. С. 80; Матузов Н.И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. Саратов, 1972. С. 190 – 192.

интересы, гражданство, юридическую ответственность, правовые принципы, правоотношения общего (статусного) типа²¹³. Отдельным авторам такая позиция представляется наиболее удачной²¹⁴, с чем трудно не согласиться.

Неразрывно с обязанностями связаны категории право- и дееспособности обязанных лиц, поскольку в публичных правоотношениях правоспособность реализуется прежде всего через юридические обязанности. При этом вступить в конкретное правоотношение и стать его субъектом возможно лишь при наличии связи между правосубъектностью и субъективными правами и обязанностями, выраженной юридическими фактами, закрепленными в нормативно-правовых актах и позволяющими реализовать эти права и обязанности. Например, если обратиться к налоговой правоспособности физического лица, то выясняется, что она носит обособленный, а не производный характер, поскольку физическое лицо обладает налоговой правоспособностью с момента рождения, а налоговая дееспособность приобретает им позднее, по достижении определенного возраста²¹⁵.

Из всего выше изложенного становится понятно, что наличие налоговой дееспособности физического лица следует связывать с его способностью своими действиями создавать и приобретать объекты налогообложения, которые обуславливают необходимость исполнения обязанности по уплате с них налогов. В свою очередь, появление у физического лица объектов налогообложения возможно в процессе его трудовой деятельности в качестве работника, а также в результате исполнения гражданско-правовых договоров в качестве одной из их сторон. Соответственно возникновение налоговой дееспособности по общему

²¹³ Теория государства и права / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 1997. С. 237.

²¹⁴ *Тропская С.С.* К вопросу об определении правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 3. С. 26 – 31.

²¹⁵ *Яговкина В.А.* Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М.: Граница, 2004. С. 65.

правилу может связываться с достижением физическим лицом возраста шестнадцати лет и в этом случае совпадать с возрастом возникновения налоговой деликтоспособности. Однако в определенных случаях в рамках трудовых отношений неполная дееспособность физического лица может проявиться и раньше – по достижении возраста четырнадцати или пятнадцати лет²¹⁶.

Представляется, что отсутствие право- и дееспособности (для физических лиц) у того или иного лица фактически означает его неспособность выступать в финансовых правоотношениях в качестве обязанного субъекта. Таким образом, наличие право- и дееспособности лица являются обязательными условиями, при которых это лицо может приобретать и исполнять финансово-правовые обязанности.

Основными выводами исследования в этой части могут служить следующие суждения.

1. Состав субъектов финансовых правоотношений характеризуется исключительным разнообразием, которое обусловлено обширностью правового регулирования, относящегося к финансовому праву, поскольку его сфера включает в себя бюджетные, валютные, денежные, налоговые, учетные, фондовые и некоторые другие правоотношения. Каждая группа таких правоотношений предполагает наличие у их субъектов специфических, свойственных только этой группе, прав и обязанностей.

2. Одной из особенностей финансово-правового регулирования является то, что обязанные субъекты в отдельных случаях (например, в рамках бюджетных правоотношений) могут выступать также в роли обязывающих субъектов. К числу таковых относятся публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации,

²¹⁶ Сандырев Г.Г. Налогово-правовой статус физических лиц как плательщиков налогов и сборов // Финансовое право. 2011. № 12. С. 31 – 33.

муниципальные образования), а также государственные органы и органы местного самоуправления. Представляя и защищая интересы государства и общества, органы публичной власти вправе устанавливать обязательные для исполнения прочими участниками общественных отношений предписания, подкрепленные силой юридического принуждения.

3. Обязанности являются одним из ключевых элементов, который наряду с правами позволяет конкретизировать полномочия (предмет ведения) и компетенцию органов власти. Обязанности также выступают обязательным элементом правового статуса всех субъектов финансовых правоотношений.

4. Отсутствие право- и дееспособности у того или иного лица фактически означает его неспособность выступать в финансовых правоотношениях в качестве обязанного субъекта. Напротив, наличие право- и дееспособности лица является обязательным условием, при котором это лицо может приобретать и исполнять финансово-правовые обязанности.

§ 4. Финансово-правовые формы позитивного обязывания

Вопрос о финансово-правовых формах позитивного обязывания является в рамках данного исследования ключевым. Финансовое право для реализации метода права по отношению ко всему праву имеет

субстанциональное значение. Как отмечает профессор Н.М. Казанцев, метод – это способ осуществления и развития миссии и функций системы во времени и среде. Конечно, понятие способа почти никак не проясняет понятие метода, которое происходит от греческой приставки *meta*, что означает «над». Поэтому всякий метод образован формами и отношениями обусловливания и опосредования действий, отношений и состояний системы, практикующей его. Соответственно метод финансового права образован финансово-правовыми формами и отношениями, которыми могут быть обусловливаемы и опосредуемы действия, отношения и состояния субъектов права в связи с созданием, приумножением и реализацией прав ценности мерных ликвидных прав собственности²¹⁷. В этой связи закономерна постановка вопроса об определении финансово-правовых форм позитивного обязывания, раскрытие которого следует начать с увязки метода права, а также правовых средств и способов, и определения правовых средств и способов, свойственных именно методу финансового права.

Правоведы традиционно рассматривали метод через совокупность правовых способов (средств), при этом подчеркивалось их относительно самостоятельное значение. Так, Н.Г. Александров при определении характера воздействия права на общественные отношения еще в середине прошлого века выделял дозволения, запреты и должествования²¹⁸. Из предыдущего изложения, касающегося общетеоретических вопросов, в самом общем виде следует, что в зависимости от характера правил поведения, закрепленных в правовых нормах, выделяются предписания, которые допускают определенное поведение, предписания, которые запрещают определенное поведение, и наконец, предписания которые устанавливают обязанность совершить определенные активные положительные действия. В первом

²¹⁷ Казанцев Н.М. Метод финансового права: генезис // Журнал российского права. 2012. № 9. С. 38 - 49.

²¹⁸ Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. М., 1961. С. 197.

случае (например, по мнению Ф.Н. Фаткуллина) имеет место такое правовое средство как дозволение, во втором – запрет или ограничение, а в третьем – позитивное обязывание²¹⁹. Мысль о том, что система правового регулирования общественных отношений представляет собой триаду, включающую дозволения, запреты и позитивные обязывания, встречается и у других авторов²²⁰. Вместе с тем имеется суждение и о том, что наряду с общепринятой «триадой» элементов правового регулирования перисутствует и четвертый элемент – «правовое ограничение»²²¹. По мнению отдельных юристов, существуют и иные средства правового регулирования (поощрение, стимулирование, рекомендации и др.), но они являются вторичными, производными²²². В данном случае мы не ставим себе задачу определить состав всех элементов системы правового регулирования. Ведь для нас определяющим служит тот факт, что в теории позитивное обязывание в принципе включается в этот состав и является одним из важнейших элементов данной системы.

Другой вопрос, требующий разрешения, заключается в определении правовых средств или способов, типичных для той или иной сферы правового регулирования. В рамках разработанной С.С. Алексеевым теории механизма правового регулирования наряду с тремя основными формами реализации права – исполнение, соблюдение и использование – также обозначены три основных правовых средства или способа правового регулирования – позитивное обязывание, запрет и дозволение. При этом позитивным обязываниям соответствует исполнение, запретам – соблюдение, а дозволениям – использование. Ученый исходил из того, что деление права

²¹⁹ *Фаткуллин Ф.Н.* Проблемы теории государства и права. Казань, 1987. С. 157.

²²⁰ Гражданское право России: учеб./ Под ред. З.И. Цыбуленко. М.: Юрист, 1998. Ч. 1. С. 464.

²²¹ *Кузовков В.В.* О процессуальном принуждении в сфере публичных финансов // Финансовое право. 2007. № 9. С. 2 -5.

²²² *Лушников А.М.* Метод трудового права в контексте правовой политики: историко-правовой аспект // Трудовое право в России и за рубежом. 2012. № 4. С. 6 – 9.

на отрасли во многом обусловлено составом способов правового регулирования. Так, для методов отраслей права, относящихся к публичному праву, характеризующихся императивностью, свойственны обязывание и запрещение, а для диспозитивных методов – дозволение²²³. В свою очередь А.И. Процевский связывал дозволение с гражданско-правовым методом, а предписания (обязывания) относил к административно-правовому методу²²⁴.

Конечно, мы вполне осознаем, что жесткая привязка правовых средств и способов к тому или иному отраслевому методу вряд ли возможна, хотя, например, типичность такого средства, как запрет, в механизме уголовного права вряд ли у кого вызывает сомнения. В этой связи представляется, что правильнее все же исходить из определенного сочетания правовых средств и способов. Так, применительно к методу избирательного права правоведами отмечается, что сочетание дозволений, запрещений и позитивных обязываний является комплексным: с дозволениями обязательно корреспондируют запреты, и наоборот²²⁵. При этом отмечается, что в каждой конкретной ситуации происходит проявление того или иного элемента метода правового регулирования, т.е. его модификация. Наличие таких модификаций отражает объективно присущее методу качество – его гибкость, которая находит отражение в видовом многообразии обязываний, запрещений и дозволений. Например, проявление такого элемента метода, как позитивное обязывание, может выражаться в различной степени его определенности к различным видам отношений²²⁶. Тем не менее имеются многочисленные основательные теоретические предпосылки для предварительного вывода хотя бы о том, что позитивное обязывание вполне

²²³ Алексеев С.С. Право: азбука, теория, философия. С. 352 – 353.

²²⁴ Процевский А.И. Метод правового регулирования трудовых отношений. М., 1972. С. 109 – 110.

²²⁵ См., например: Шамсумова Э.Ф. Категория «правовой режим» в юриспруденции. Екатеринбург, 2003. С. 117.

²²⁶ См. подробнее: Макарецев А.А. Дозволения, запреты и позитивные обязывания в избирательном режиме: проблемы метода правового регулирования // Государственная власть и местное самоуправление. 2008. № 1. С. 6 – 8.

возможно связывать с методами, относящимися преимущественно к публично-правовой сфере, в том числе финансовому праву. В частности, отмечается, что для механизма реализации регулятивной функции характерно преобладание позитивных обязываний. Это сближает финансовое право с механизмом реализации регулятивной функции административного права и отличает от гражданско-правового и уголовно-правового регулирования. Для первого характерно преобладание дозволений, а для второго – запретов²²⁷.

В предыдущем параграфе нами уже сделан вывод о том, что позитивное обязывание в финансовой сфере изначально являлось правовым средством реализации фискального суверенитета государства. Соответственно, позитивное обязывание вполне можно связывать с финансово-правовым методом. Так, отмечается, что эффективность функционирования финансовой системы государства зависит от надлежащей регламентации и реализации каждой из существующих ипостасей государства. Однако выявленные функции государства в части реализации фискального суверенитета позволяют выделить правовые способы стабилизации финансовой системы в условиях дальнейшего становления и совершенствования системы финансовых, экономических отношений с учетом условий, диктуемых рыночной экономикой, кризисными явлениями социально-экономической обстановки²²⁸. Это достигается посредством создания норм права, заключающих в себе формулирование позитивных обязываний, запретов и дозволений для участников финансовой деятельности государства (органов законодательной власти)²²⁹.

²²⁷ Емельянов А.С. Функции финансового права и механизм финансово-правового регулирования // Реформы и право. 2009. № 4. С. 16 – 35.

²²⁸ Комарова Г.В. Финансовая система государства как объект судебной защиты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. С. 7.

²²⁹ Науменко А.М. Судебные акты в сфере финансовых правоотношений // Финансовое право. 2011. № 10. С. 4 – 8.

Констатируется также, что финансово-правовое регулирование предполагает в основном позитивное обязывание и запреты. При этом участники финансового правоотношения обладают финансовой правосубъектностью, требующейся им для осуществления своих прав и обязанностей²³⁰. Имеются и более категоричные суждения о том, что налоговое обязательство всегда является результатом реализации позитивно обязывающей нормы права, то оно может быть охарактеризовано как правоотношение активного типа с положительным содержанием. Налоговое обязательство реализуется, как правило, за счет активного поведения должника, исполняющего возложенную на него законом обязанность²³¹.

В свою очередь, необходимо получить представление о соотношении таких категорий, как правовое средство и способ. Правовые средства, по мнению С.С. Алексеева, представляют собой «институциональные явления правовой действительности, воплощающие регулятивную силу права, его энергию, которым принадлежит роль ее активных центров»²³². Однако это образное определение авторитетного ученого не позволяет в полной мере уяснить существо рассматриваемой категории и требует дополнительной конкретизации. Непосредственно в состав правовых средств, судя по юридической литературе, специалисты включают самые разнородные правовые феномены, в том числе:

- сделки, договоры, внедоговорные обязательства, меры ответственности, способы защиты прав, меры оперативного воздействия, вину, презумпции, фикции, юридическое лицо, правоспособность, дееспособность, представительство;

²³⁰ Ручкина Г.Ф. Теоретические основы финансово-правового регулирования предпринимательской деятельности в Российской Федерации. М., 2004. С. 67.

²³¹ Красюков А.В. Налоговое обязательство: понятие и признаки // Российская юстиция. 2012. № 8. С. 12 – 14.

²³² Алексеев С.С. Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификации // Советское государство и право. 1987. № 6. С. 15.

- нормы и принципы права, юридические факты, субъективные права и юридические обязанности, льготы, меры поощрения, меры наказания, правоприменительные акты;
- методы правового регулирования различных отраслей права;
- нормы и правоотношения;
- правоотношения и санкции и т.д.²³³

В отдельных публикациях к правовым средствам относят и рассматриваемые нами дозволения, запреты и позитивные обязывания. Представляется, что в этом случае фактически допускается смешение правовых способов и средств, которые следует различать. Так, Д.В. Осинцев отмечал, что методам административно-правового воздействия присущи характеристики как способа, так и средства. При этом способы воздействия, по его мнению, определяют характер поведения (будь оно активным или пассивным, инициативным или вынужденным) и основываются на дозволениях, запретах и позитивных обязываниях. Эти элементы регулятивной системы рассматривают в качестве способов правового регулирования и другие авторы²³⁴. Средства же определяют основания возможности поступка, результат которого составляет цель, т.е. это предписания государственной администрации, выражающиеся в административных актах, и властные действия по реализации закрепленных в них полномочий²³⁵. Исходя из этого позитивное обязывание следует рассматривать именно как способ правового регулирования. В этой связи уместно привести суждение М.Н. Кобзарь-Фроловой, которая полагает, что способы правового регулирования определяются характером предписаний,

²³³ См. подробнее: *Мильков А.В.* К вопросу о применении термина «правовые средства» // Арбитражный и гражданский процесс. 2008. № 12. С. 44 – 45.

²³⁴ *Камышанский В.П.* Право собственности: пределы и ограничения. М., 2000. С. 109.

²³⁵ *Осинцев Д.В.* Понятие и признаки методов административно-правового воздействия // Юридический мир. 2009. № 3. С. 11 – 13.

зафиксированных в норме права, а также способами воздействия на поведение участников отношений. В теории права принято выделять три основных способа правового регулирования: уполномочивание – делегирование (предоставление) участнику правовых отношений комплекса субъективных прав (дозволений) на совершение определенных действий (собственнику предоставляется право владеть вещью); обязывание – предписание совершить какие-то действия (уплатить таможенную пошлину); запрет – возложение обязанности воздерживаться от определенных действий (запрет ввоза на территорию Российской Федерации товаров, запрещенных к ввозу, ст. 62, 146 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС)). Обязывание и запрет имеют некоторое сходство, поскольку и тот, и другой способы имеют властное влияние на участника, однако обязанности носят позитивный, активный характер, а запреты – пассивный²³⁶. Таким образом, принимая во внимание характер ожидаемого должного поведения, в последующем изложении правильно будет рассматривать позитивное обязывание именно как способ, а не средство финансово-правового регулирования.

Применительно к методу финансового права отмечается, что современная действительность характеризуется увеличением способов правового регулирования, что обусловлено сложностью и неоднородностью финансовых отношений. Поиск оптимальных механизмов, приводящих в движение финансовую систему государства, определяет подход законодателя к использованию тех или иных конкретных правовых способов. Однако анализ финансово-правовой литературы показывает, что единый устоявшийся подход к решению вопроса о разновидностях способов

²³⁶ Кобзарь-Фролова М.Н. О методах правового регулирования отношений в области таможенного дела // Таможенное дело. 2012. № 3. С. 5 – 8.

правового регулирования до настоящего времени не сформировался²³⁷. В частности, С.В. Запольский отмечает, что к значительному тормозному и даже дезориентирующему эффекту приводит понимание финансов как области правового регулирования, где традиционно правомочия сосредоточены в руках государства, все же иные субъекты – физические и юридические лица являются носителями позитивного обязывания и / или исполнителями наложенных государством запретов. В действительности, сфера финансового регулирования не только предполагает, но и требует наделения физических, юридических лиц, органов местного самоуправления и органов государственной власти и управления (в последнем случае – в отношении других органов власти и управления) не только обязанностями и обязываниями, но и правомочиями²³⁸.

Вопросы эксплуатации позитивного обязывания в финансовом праве невозможно рассматривать в отрыве от форм, используемых в механизме соответствующего правового регулирования. В свою очередь, понимание формы чего-либо невозможно в отрыве от его содержания, поскольку содержание и форма суть философские категории, используемые для описания соответственно способа организации явления и элементов, упорядоченных в этом явлении. Во взаимоотношениях содержание представляет собой подвижную, динамическую сторону целого, а форма – охватывает систему устойчивых связей предмета²³⁹. Иными словами, форма являет собой способ существования и внешнего выражения содержания. Соответственно категория содержания связывается с тем, что заключено в явлении, а категория формы с тем, как это явление содержится и каким образом находит свое внешнее выражение²⁴⁰. Применительно к правовым

²³⁷ Рукавишникова И.В. *Метод финансового права*. С. 205 – 206.

²³⁸ Запольский С.В. *К вопросу о роли финансового права в правовой системе России*. С. 4 – 7.

²³⁹ *Современный философский словарь*. Под ред. В.Е. Кемерова. М., 2004. С. 938.

²⁴⁰ Кириллов В.И. *Логика познания сущности*. М., 1980. С. 99.

явлениям позволительно вести речь о правовом их содержании и о правовой же форме. Понимание правовой формы сводится к трактовке ее как правовой реальности, а именно, явления, опосредующего социальные, экономические и другие отношения. В отношении правовой реальности отмечается, что эта специфическая область объективного бытия имеет своим онто-гносеологическим центром право. Категория правовой реальности на теоретическом уровне смыкается с формой существования права²⁴¹.

Правовую форму следует отличать от формы права, классическое определение которой, по мнению А.Б. Венгерова, связывается с объективированным закреплением и проявлением содержания права в определенных актах государственных органов, решениях судов, договорах, обычаях и иных источниках²⁴². В свое время уже упоминавшимся нами известным исследователем И.Ю. Патлаевским отмечалось, что «финансовое положительное законодательство или финансовое право данной страны есть практическое, более или менее удачное, приложение положений науки финансов к условиям данного государства, облеченное в форме законов»²⁴³. Однако в данном случае нас интересуют не формы права вообще (с ними в теории права все обстоит предельно ясно), и даже не формы финансового права (по этим формам также имеется общее понимание в теории финансового права). Нашей целью является установление состава финансово-правовых форм позитивного обязывания как способа правового регулирования. А эта цель, в свою очередь, предполагает проведение анализа форм, используемых в механизме финансово-правового регулирования.

Вопрос о формах, задействованных в механизме финансового права, сам по себе является всеобъемлющим. В свое время известный

²⁴¹ Слободнюк С.Л. Правовая реальность, правосознание и мнимость понятийных смыслов // Российский юридический журнал. 2013. № 1. С. 40 – 42.

²⁴² Венгеров А.Б. Теория государства и права. М., 1998. С. 402.

²⁴³ Патлаевский И.И. Курс финансового права. С. 19.

отечественный специалист в области финансового права С.Д. Цыпкин в одной из своих работ отмечал, что базой выделения тех или иных институтов особенной части финансового права служат особенности тех или иных групп финансово-экономических отношений, определяющих, в свою очередь, специфику конкретных методов и форм аккумуляции или распределения денежных средств²⁴⁴. На необходимость соответствия финансовой действительности форм и методов, используемых в механизме финансово-правового регулирования, обращают внимание многие современные авторы. Так, А.Д. Селюков в одной из своих работ указывает на наличие взаимосвязи процессов применения в государственном управлении финансово-правовых механизмов и осуществления финансовой деятельности государства как единого в своей основе комплекса действий, операций и процедур, направленного на установление и изменение правового режима бюджета, налогов и иных финансовых институтов. Однако для целей познания финансовая деятельность государства, будучи урегулированная нормами права, выступает как объект, представляющий собой алгоритм деятельности уполномоченных субъектов государства по формированию, распределению и потреблению различных фондов денежных средств, осуществляемой в пределах правового поля. <...> В целом же история развития государства отражает процесс постепенной эволюции определенных форм и методов использования государством денег в роли финансовых инструментов управления делами общества²⁴⁵.

На теоретическом уровне вопрос о тех или иных финансово-правовых формах рассматривался многократно в самой различной его постановке.

²⁴⁴ Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М., 1983. С. 25.

²⁴⁵ Селюков А.Д. Финансово-правовые механизмы государственного управления // Финансовое право. 2010. № 7. С. 2 – 5.

Так, в свое время В.К. Райхером были обозначены три возможные формы формирования страхового фонда. Одна из таких форм предусматривала образование за счет общегосударственных ресурсов централизованных страховых (резервных) фондов, имеющих своим назначением обеспечение возмещения ущерба и устранение последствий стихийных бедствий и крупных аварий, создавших чрезвычайную ситуацию, повлекших крупные разрушения и человеческие жертвы. Такие фонды ученый рассматривал как необходимый и обязательный элемент общественного воспроизводства²⁴⁶.

Особенность правовых форм деятельности таможенных органов, по мнению О.Ю. Бакаевой, состоит в юридических последствиях для субъектов внешнеэкономических отношений. К основным формам такого типа она относит нормотворческую и правоприменительную деятельность. В контексте финансово-правового статуса таможенных органов это может быть принятие федеральным таможенным органом нормативного акта (приказа) об установлении размера таможенных платежей и фактическое принятие денежного залога в качестве способа обеспечения их уплаты с соответствующим документальным оформлением²⁴⁷.

Рассматривая формы государственного принуждения, профессор Д.Л. Комягин в качестве одной из таких форм видит компенсаторные (правовосстановительные) меры – взыскание суммы нецелевого использования бюджетных средств, пени за просрочку возврата кредита²⁴⁸.

Для нас является очевидным, что вопрос о финансово-правовой форме тесно связан с вопросом финансово-правового регулирования. Следует заметить, что в научной и учебной литературе сам термин «финансово-

²⁴⁶ Райхер В.К. Общественно-исторические типы страхования. М., 1947. С. 16 – 18.

²⁴⁷ См. подробнее: Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005.

²⁴⁸ Комягин Д.Л. Бюджетно-правовая ответственность как подвид финансово-правовой ответственности: виды, классификация и особенности // Финансовое право. 2006. № 10. С. 2 – 8.

правовое регулирование» трактуется неоднозначно²⁴⁹. По мнению одних авторов, финансово-правовое регулирование – это воздействие с помощью метода властных предписаний и позитивных обязываний на отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства²⁵⁰. Другие – считают, что финансово-правовое регулирование включает всякое государственное властное воздействие на отношения, возникающие по поводу формирования и использования фондов денежных средств, составляющих финансовую систему²⁵¹. Тем не менее оба этих подхода сходятся в одном: финансово-правовое регулирование осуществляется на основе властно-волевого воздействия, в том числе посредством позитивного обязывания. В этой связи следует согласиться с И.В. Рукавишниковой, которая отмечает, что при регулировании финансовых правоотношений способ позитивных обязываний является «ведущим и, соответственно, имеет больший удельный вес в структуре отраслевого метода, чем другие правовые способы»²⁵². Это суждение развивает мысль профессора Н.И. Химичевой о том, что финансово-правовые нормы требуют от участников финансовых отношений совершения определенных действий, устанавливают их обязанности в сфере этих отношений. Большая часть финансово-правовых норм носит именно такой характер. В этом проявляется основной, императивный метод финансово-правового регулирования – метод властных предписаний²⁵³. Конечно, в вопросе позиционирования позитивного обязывания вполне можно было бы исходить только из того, что в финансово-правовом регулировании, относящемся, как известно, к сфере публичного права, преобладает императивный метод. Однако полагаем, что

²⁴⁹ См., например: *Канцеров Р.Э.* Финансово-правовое регулирование валютных отношений: понятие и сущность // *Финансовое право.* 2008. № 10. С. 2 – 5.

²⁵⁰ *Финансовое право Российской Федерации: учеб./ Отв. ред. М.В. Карасева.* М., 2002. С. 39.

²⁵¹ *Финансовое право для экономических специальностей: учеб./ Под общ. ред. С.О. Шохина.* М., 2006. С. 44.

²⁵² *Рукавишникова И.В.* Метод финансового права. С. 211.

²⁵³ *Финансовое право: учеб./ Под ред. Н.И. Химичевой.* М., 2008. С. 211.

существует еще один более весомый аргумент в пользу приведенных выше выводов о преобладании позитивного обязывания в механизме финансового права. Ведь основу финансовых правоотношений составляют урегулированные нормами финансового права отношения по формированию, распределению и использованию публичных фондов денежных средств. Механизм формирования таких фондов основывается на исполнении организациями и физическими лицами различных по форме и содержанию денежных обязанностей по отношению к государству, возложение которых каким-либо иным способом правового регулирования, отличным от способа позитивного обязывания, вряд ли возможно. Очевидно, что такие способы правового регулирования, как дозволение и запрет, не позволят получить в качестве должного поведения исполнение таких обязанностей, поскольку предполагают либо автономию поведения (в первом случае), либо воздержание от определенных действий (во втором случае). Соответственно можно сделать вывод о том, что единственным способом правового регулирования, позволяющим создать систему должного исполнения денежных обязанностей, без которой невозможно себе представить процесс формирования публичных фондов финансовых средств, является позитивное обязывание.

То же можно сказать и о распределении и использовании публичных фондов денежных средств. Однако в этом случае механизм формирования обязывания и сущность его представляется несколько иными. Будучи стороной, наделенной властными полномочиями в финансовых правоотношениях, государство, иные публично-правовые образования в лице своих органов процесс расходования фондов денежных средств реализуют путем самообязывания, через принятие на себя обязываний по перечислению денежных средств другим субъектам финансовых правоотношений, основной формой которых выступают денежные обязательства. Очевидно, что

использование тех или иных форм позитивного обязывания во многом обусловлено тем, какая конкретно финансовая деятельность государства имеет место в том или ином случае.

Для нас также является очевидным то, что далеко не все позитивные обязывания предполагают возникновение денежных обязанностей и обязательств, поскольку наряду с ними существуют и другие предписания, в частности, не предполагающие обязываний денежного характера. Однако далее мы сосредоточимся на исследовании именно тех форм позитивных обязываний, которые имеют характер денежных. Это объясняется тем, что «неденежные» позитивные обязывания присутствуют в механизмах правового регулирования самой различной отраслевой направленности, а «денежные» позитивные обязывания характерны именно и прежде всего для финансового права. Подобные обязывания как раз и составляют основной предмет данного исследования.

Так сильно заинтересовавшие нас позитивные обязывания в финансовом праве предполагают возникновение самых различных по своему содержанию денежных обязанностей и обязательств, что уже само по себе указывает на множественность их форм. На наш взгляд, использование той или иной формы позитивного обязывания в механизме правового регулирования в первую очередь следует связывать непосредственно с процессом формирования финансовых ресурсов, увязав его при этом с видами источников доходов. Каждый такой источник наполняется через должное поведение обязанных лиц посредством поступления от них в публичные фонды денежных средств в результате исполнения соответствующих обязанностей. В процессе же расходования финансовых ресурсов позитивное обязывание может приобретать форму денежных обязательств.

В теории в отношении позитивных обязываний, которые имеют денежный характер, наряду с денежными обязанностями упоминаются и денежные обязательства, при этом зачастую допускается отождествление или подмена этих понятий. Полагаем, что каждая из этих форм существует в правовой действительности, но при этом характеризуется наличием совокупности специфических юридических признаков, которые позволяют их надежно разграничивать. В свою очередь, в составе этих форм выделяются их отдельные виды. В частности, непосредственно денежные обязанности, в зависимости от вида источников доходов, с которыми связано то или иное позитивное обязывание, могут иметь форму налога, налогового сбора, фискального сбора или парафискалитета. К денежным обязательствам можно отнести расходные, бюджетные обязательства.

Более подробно на рассмотрении конкретных финансово-правовых форм позитивного обязывания мы остановимся в соответствующих разделах исследования.

К числу же основных выводов в этой части исследования можно отнести следующее.

1. В вопросе позиционирования позитивного обязывания нельзя исходить только из того, что в финансово-правовом регулировании, относящемся, как известно, к сфере публичного права, преобладает императивный метод, с которым и связывается соответствующий правовой способ. Определяющее значение в данном случае имеет тот факт, что основу финансовых правоотношений составляют урегулированные нормами финансового права отношения по формированию, распределению и использованию публичных фондов денежных средств. Механизм формирования таких фондов основывается на исполнении организациями и физическими лицами денежных обязанностей по отношению к государству,

возложение которых каким-либо иным способом правового регулирования, отличным от способа позитивного обязывания, невозможно. В то же время процесс распределения и использования публичных фондов денежных средств также реализуется путем применения такого способа правового регулирования, как позитивное обязывание. Однако механизм формирования такого обязывания и сущность его представляется несколько иными. Будучи стороной, наделенной властными полномочиями в финансовых правоотношениях, государство, иные публично-правовые образования в лице своих органов процесс расходования фондов денежных средств реализуют путем самообязывания, через принятие на себя обязываний по перечислению денежных средств другим субъектам финансовых правоотношений, основной формой которых выступают денежные обязательства. Очевидно, что такие способы правового регулирования, как дозволение и запрет, не позволят обеспечить требуемого результата в рассматриваемых правоотношениях, поскольку предполагают либо автономию поведения (в первом случае), либо воздержание от определенных действий (во втором случае).

2. Не все позитивные обязывания предполагают возникновение денежных обязанностей и обязательств, поскольку наряду с ними существуют и другие предписания, например, не предполагающие обязываний денежного характера. Последние присутствуют в механизмах правового регулирования различной отраслевой направленности, а «денежные» позитивные обязывания характерны именно для финансового права.

3. Выделены две основные правовые формы позитивных обязываний в финансовом праве, которые имеют денежный характер – денежные обязанности и денежные обязательства. Каждая из этих форм характеризуется наличием совокупности специфических юридических

признаков, которые позволяют их разграничить. В свою очередь, в составе этих форм выделяются их отдельные виды.

4. Непосредственно денежные обязанности, в зависимости от вида источников доходов, с которыми связано то или иное позитивное обязывание, могут иметь в рамках финансового права форму налога, налогового сбора, фискального сбора или парафискалитета. Денежные обязательства в финансовом праве могут иметь форму расходных, бюджетных обязательств.

§ 5. Соотношение денежных и неденежных обязанностей в финансовом праве

В предыдущем изложении в качестве одного из основных нами сформулирован тезис о том, что денежные обязанности являются главной формой позитивного обязывания в финансовом праве. Также нами сформулирован и другой тезис о том, что далеко не все позитивные обязывания предполагают возникновение денежных обязанностей и обязательств, поскольку наряду с ними существуют и другие предписания, например, не предполагающие обязываний денежного характера. Оба этих тезиса, как нам представляется, требуют своего развития в рамках данного исследования, что, в свою очередь, позволит уяснить, как соотносятся между собой денежные и неденежные обязанности.

Состав неденежных обязанностей в финансовом праве характеризуется большим многообразием и включает в себя различного рода личные неимущественные обязанности и отдельные имущественные обязанности неденежного характера. Главной отличительной особенностью этих обязанностей является то, что их отбытие осуществляется посредством совершения обязанным лицом определенных действий, которые не предполагают передачу или перечисление (перевод) кому-либо денежных средств, либо посредством воздержания от определенных действий.

Основным критерием отграничения неденежных обязанностей от денежных может служить цель их исполнения. В отличие от последних, которые, как известно, имеют своей целью непосредственное получение денежных средств от обязанного лица, первые такой цели не преследуют, однако предполагают совершение обязанным лицом определенных действий, в том числе по передаче, например, имущества отличного от денег, или чего-либо, имуществом не являющегося.

В свою очередь, цели неденежных обязанностей различаются в зависимости от того, имеют они личный неимущественный или имущественный характер. Подобное деление обязанностей в известном смысле воспроизводит подразделение финансово-правовых норм на материальные и процессуальные. Материальные финансово-правовые нормы закрепляют структуру бюджетной системы, бюджетное устройство, виды и объем денежных обязательств юридических и физических лиц перед государством, определяют объем и направление расходов государства, т.е. закрепляют материальное, денежное содержание юридических прав и обязанностей участников финансовых правоотношений. Процессуальные же нормы финансового права устанавливают порядок применения и действия норм материального права²⁵⁴. Конечно, в этом случае прямая аналогия вряд

²⁵⁴ Финансовое право: учебник. Под ред. О.Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000. С. 42 – 43.

ли может быть усмотрена, поскольку речь идет об абсолютно разных правовых категориях – нормах и обязанностях. Однако содержание прав и обязанностей (в данном случае – материальное содержание), являющееся ключевым для подобного разграничения финансовых правоотношений, по нашему мнению, также может послужить надежным основанием для классификации обязанностей.

Так, отсутствие материальной (точнее – имущественной) составляющей в той или иной финансово-правовой обязанности указывает на то, что мы имеем дело с личными неимущественными обязанностями. Исполнение таких обязанностей предполагает совершение непосредственно обязанным лицом определенных действий, не связанных с передачей какого-либо имущества. Иными словами, у таких обязанностей имущественный элемент отсутствует как таковой. Имущественные же обязанности всегда материальны, поскольку предполагают совершение обязанными лицами действий в связи и по поводу того или иного имущества.

Смеем утверждать, что личные неимущественные обязанности составляют основную часть неденежных обязанностей в финансовом праве. Однако их «нематериальность», судя по всему, является причиной того, что эти обязанности пользуются наименьшим вниманием среди ученых. В этом смысле, конечно, имущественные обязанности, предполагающие, например, уплату налогов, представляют для правоведов гораздо больший интерес.

Анализ финансового законодательства позволяет выявить огромное множество как денежных, так и неденежных обязанностей, состав которых и содержание, впрочем, существенно различаются в зависимости от того, является этот субъект публично-правовым образованием, органом власти, организацией или физическим лицом.

Так, в составе обязанностей публично-правовых образований как участников бюджетных правоотношений неденежные обязанности не

усматриваются вовсе. Им лишь предписывается осуществлять расходные обязательства, т.е. предоставить физическим или юридическим лицам, иным публично-правовым образованиям, субъектам международного права средства из соответствующего бюджета, обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением (ст. 6 БК РФ).

У органов власти обязанности в рамках бюджетных правоотношений также преимущественно носят денежный характер. Обязанностей неденежного характера в законодательстве, регулирующем бюджетные правоотношения, обнаруживается сравнительно немного. Так, согласно ч. 1 ст. 87 БК РФ органы государственной власти и органы местного самоуправления обязаны вести реестры расходных обязательств. Такие реестры представляют собой свод (перечень) нормативных правовых актов и заключенных органами государственной власти (органами местного самоуправления) договоров и соглашений (отдельных статей, пунктов, подпунктов, абзацев нормативных правовых актов, договоров и соглашений), предусматривающих возникновение расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет средств соответствующих бюджетов. Реестры расходных обязательств ведутся с целью учета расходных обязательств субъектов бюджетной системы РФ, обоснованности правовой базы бюджетов и их ориентации на выполнение законодательно определенных функций государства (местного самоуправления) и определения объема средств соответствующих бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, входящих в бюджетную систему, необходимых для их исполнения²⁵⁵.

Кроме того, согласно ч. 3 ст. 157 БК РФ органы государственного

²⁵⁵ Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, Е.М. Ашмарина и др.; под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2009. С. 87.

(муниципального) финансового контроля, являющиеся органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций), обязаны предоставлять информацию и документы, запрашиваемые Федеральной службой финансово-бюджетного надзора в целях осуществления ею анализа исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций).

Наконец, согласно ч. 2 ст. 242.2 БК РФ при наличии оснований для обжалования судебного акта главный распорядитель средств федерального бюджета обязан предоставить в Министерство финансов Российской Федерации информацию о результатах обжалования не позднее одного месяца со дня вступления судебного акта в законную силу.

Подобные обязанности возлагаются и на иных участников бюджетных правоотношений. В этом смысле показательной является предусмотренная ч. 8 ст. 93.2 БК РФ обязанность заемщиков, гарантов, поручителей и залогодателей по бюджетным кредитам предоставлять информацию и документы, запрашиваемые уполномоченными органами (лицами) в целях реализации ими своих функций и полномочий.

Обязанность предоставлять информацию и документы относится к числу наиболее распространенных неденежных (непосредственно не связанных с деньгами) финансово-правовых обязанностей. Так, в п. 1 ст. 23 НК РФ определено, что налогоплательщики, помимо основной обязанности по уплате законно установленных налогов, по общему правилу обязаны:

- представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

- представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее трех месяцев после окончания отчетного года;
- представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Согласно п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, помимо обязанностей, предусмотренных выше, обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) – в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов (что касается индивидуальных предпринимателей, то они сообщают о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности);
- о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств – в течение семи дней со дня возникновения (прекращения) такого права;
- обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) и иностранных организациях – в срок

не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенных в налоговый орган сведениях о таких обособленных подразделениях;
- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией).

Получение налоговыми органами информации, имеющей значение для налогообложения, является одним из условий эффективного налогового администрирования. Последнее категоризируется специалистами как часть управления налоговыми отношениями, которое осуществляют государственные органы исполнительной власти, а именно налоговые органы²⁵⁶. Очевидно, что адекватное информирование налоговых органов служит в том числе и в конечном счете делу формирования публичных фондов денежных средств посредством аккумуляции налоговых доходов. Однако это не отменяет неденежный характер обязанностей по предоставлению информации, имеющей значение для налогообложения. Тем не менее недопустимо также игнорировать и то, что деньги сами являются носителем финансовой информации. В этой связи отмечается, что движение денежных средств как в вертикальном, так и в горизонтальном срезе экономики является исходным информационным источником при анализе всех экономических процессов, в том числе и в финансовой сфере²⁵⁷.

²⁵⁶ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. 2010. № 2. С. 17 – 24.

²⁵⁷ Саттарова А.А. К вопросу о месте информации в финансовых правоотношениях // *Финансовое право*. 2012. № 10. С. 11 – 14.

Полагаем, что обязанности, связанные с предоставлением информации, являются собой отдельную и наиболее показательную разновидность неденежных финансово-правовых обязанностей, которая требует предметного рассмотрения. В данном случае речь идет о личных неимущественных обязанностях. Ведь сама по себе информация к объектам, признаваемым имуществом, отнесена быть не может, поскольку заключает в себе те или иные сведения²⁵⁸. Соответственно основным признакам вещи информация как объект права не соответствует, поскольку материальность у нее отсутствует. Более того, отдельные авторы отмечают, что информация однозначно не сводима ни к одному из существующих объектов, будь то вещи, работы, услуги либо результаты интеллектуальной деятельности и нематериальные блага²⁵⁹. Представляется, что в этом случае имеет место разновидность информационных правоотношений с точки зрения их содержания, которые одновременно являются финансовыми правоотношениями с учетом отраслевой окраски норм, их регулирующих. Не случайно И.М. Рассолов отмечает, что исключение информации как объекта гражданских правоотношений из ст. 128 ГК РФ послужило важным фактором для формирования и становления современной доктрины информационного права. Если цивилисты данный объект не считают «своим», то научная школа информационного права признает (и включает) информацию в объект информационных правоотношений²⁶⁰. То обстоятельство, что сбор и передача информации сами по себе могут иметь затратный характер, а также то, что предоставление информации может сопровождаться передачей ее материального носителя, по нашему мнению,

²⁵⁸ *Зверева Е.А.* Информация как объект неимущественных гражданских прав // *Право и экономика*. 2003. № 9. С. 28 – 33.

²⁵⁹ *Железняк С.Г.* Связь информации со смежными объектами гражданских правоотношений // *Гражданское право*. 2007. № 2. С. 7 – 9.

²⁶⁰ *Рассолов И.М.* Защита частной информации в гражданском праве // *Новый юридический журнал*. 2012. № 3. С. 71 – 78.

личный неимущественный характер соответствующей финансово-правовой обязанности, также не изменяют.

Согласно п. 8 ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (далее – Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ)²⁶¹ предоставление информации включает в себе действия, направленные на получение информации определенным кругом лиц или передачу информации определенному кругу лиц. Процесс получения и передачи информации формирует информационную сферу общества. Эта сфера, по мнению отдельных авторов, представляет собой относительно обособленную подсистему общества, в рамках которой осуществляется специфическая когнитивно-информационная человеческая деятельность по воспроизводству информационных основ жизни общества на базе производства новых информационных продуктов, услуг и технологий. Она же теснейшим образом связана с другими сферами общества, но является автономной, поскольку в ее рамках осуществляется специализированная информационно-когнитивная деятельность, которая составляет субстанциональную основу этой подсистемы общества. Важным элементом информационной сферы является деятельность (инициативная, служебная, коммерческая) различных субъектов (государство, органы государственной и муниципальной власти, физические и юридические лица), связанная с поиском, созданием, накоплением, переработкой, распределением и использованием информации в целях удовлетворения своих потребностей. Деятельность субъектов информационной сферы в наибольшей мере поддается государственно-правовому регулированию, правовому и управленческому воздействию современного государства²⁶². По мнению Ю.А. Нисневича, информация –

²⁶¹ Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (ч.1). Ст. 3448.

²⁶² *Петренко Н.И., Тимофеев С.М.* Информационная сфера общества как объект правового регулирования // Информационное право. 2010. № 4. С. 12 – 15.

исходный ресурс для разработки государственной политики и осуществления государственного управления в любой сфере. Информационное обеспечение государственной власти, ее своевременное обеспечение достоверной информацией – важнейшая предпосылка эффективного функционирования государственного механизма, реализации всех стадий процесса государственного управления²⁶³. Позиционирование информации как важного управленческого ресурса встречается в работах и других авторов²⁶⁴.

Специалистами отмечается, что участие в информационных процессах может составлять как право, так и, в ряде случаев, обязанность физического или юридического лица. В действующем законодательстве существуют нормы, обязывающие предоставлять информацию государственным органам. Большое количество таких норм содержит налоговое законодательство. Как правило, режим информации, предоставляемой в обязательном порядке государственным органам, дополняется режимом конфиденциальности в интересах предоставляющих эту информацию лиц, которых она касается. Обязанность предоставлять государственным органам необходимую информацию, содержание и объем которой устанавливаются федеральным законом, составляет публично-правовую обязанность каждого гражданина, и она должна быть закреплена на конституционном уровне²⁶⁵.

Тем не менее не стоит полагать, что предоставление информации в рамках финансовых правоотношений представляет собой односторонний (от частных организаций и физических лиц по отношению к органам власти) процесс. Так, по мнению отдельных авторов, физические лица должны иметь

²⁶³ Нисневич Ю.А. Информация как объект публичного права // Научно-техническая информация. Сер. 1. 2000. № 14. С. 12.

²⁶⁴ См., например: Кротова Е.А. К вопросу об информации как объекте публичного права // Право и политика. 2007. № 11. С. 107 – 109; Поветкина Н.А., Хазова Е.В. Интегрированные информационные системы управления публичными финансами в обеспечении прозрачности бюджетной системы Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 9. С. 11 – 17.

²⁶⁵ Башаратьян М.К. Информация как объект права и содержание права на информацию // Современное право. 2006. № 12. С. 36 – 43.

«практическую возможность узнать о надежности тех или иных фирм, предприятий, банков, организаций. Налогоплательщики не всегда и не везде могут узнать, где находятся бюджетные средства, кем, когда и на что они расходуются»²⁶⁶. Финансовое законодательство в отдельных случаях предусматривает предоставление органами государственной власти определенной информации неопределенному кругу лиц. К примеру, в ст. 36 БК РФ получил закрепление принцип прозрачности (открытости) бюджетной системы. В соответствии с ее положениями обязательными являются опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полнота представления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах по решению законодательных (представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований. Секретные статьи могут утверждаться только в составе федерального бюджета. Кроме того, в пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ (Обязанности налоговых органов) прописано, что налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения. Как мы видим, действительно, во всех указанных выше случаях имеет место информирование неопределенного круга лиц, т.е. исполнение обязанности соответствующим органом власти не адресовано конкретному физическому лицу или организации.

²⁶⁶ См., например: *Белевская Ю.А.* Информация как объект правового регулирования конституционных прав человека и гражданина // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 12. С. 15 – 17.

Вместе с тем законодательство о налогах и сборах также возлагает на налоговые органы обязанности по предоставлению определенной информации и документов конкретным участникам налоговых правоотношений. Так, в п. 1 ст. 32 НК РФ налоговым органам помимо прочего предписано:

- представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам и справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа (пп.10);
- представлять ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков по его запросу, направленному в пределах предоставленных ему полномочий, справки о состоянии расчетов консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций (пп. 10.1);
- по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (пп. 12);
- по заявлению ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении консолидированной группы налогоплательщиков (пп. 13);
- представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков (пп.14).

Информатизация ведет к созданию единого информационного

пространства, в рамках которого производится накопление, обработка, хранение и обмен информацией между субъектами этого пространства – людьми, организациями, государствами²⁶⁷. Спецификой же финансовых правоотношений является обмен информацией, предполагающий движение финансовых ресурсов, так как информационный обмен является основой любого правоотношения и изначально предполагает обмен информацией в различных ее формах²⁶⁸. При этом финансово-правовое регулирование исходит из необходимости и возможности возложения обязанностей по предоставлению информации и документов не только на организации и физических лиц, но и на органы государственной власти. Необходимость взаимного информирования субъектами финансовых правоотношений обусловлена потребностью в обеспечении и поддержании определенного уровня их осведомленности в той части, которая нужна им для реализации своих прав и полномочий, а также для должного исполнения иных финансово-правовых обязанностей, в том числе денежного характера.

В ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ определено, что информация может являться объектом публичных, гражданских и иных правовых отношений. В этом смысле важным является суждение о том, что право на информацию складывается из двух элементов – право на получение информации и право на ее распространение. Первое вообще относится не к гражданским, частным, а к публичным правам. Право же на передачу информации имеет гражданско-правовое содержание, поскольку представляет собой исключительное право²⁶⁹. Полагаем, что не

²⁶⁷ См. подробнее: *Ханай А.А.* Специфика правового регулирования отношений в информационном пространстве современного общества // Правовые вопросы связи. 2007. № 1. С. 19 – 22.

²⁶⁸ *Саттарова А.А.* Государственно-правовое регулирование информационного обеспечения финансовой деятельности // Финансовое право. 2013. № 9. С. 14 – 18.

²⁶⁹ *Дозорцев В.А.* Информация как объект исключительного права // Интеллектуальные права: Понятие. Система. Задачи кодификации: Сб.ст./ Исследовательский центр частного права. М.: Статут, 2003. С. 224 – 237.

должно вызывать сомнения то, что информация, предоставляемая во исполнение обязанностей, которые нами рассматриваются, является объектом публичных, а точнее – финансово-правовых отношений. В этой связи уместно привести суждение о том, что информация, связанная с обеспечением функций государства – внешних и внутренних – не может являться объектом гражданско-правовых отношений. В основном государство в ходе реализации своих полномочий выступает с позиции власти, а это означает, что гражданско-правовой обмен информацией в рамках властных отношений невозможен, поскольку предполагает равенство субъектов в процессе реализации создаваемых ими правил²⁷⁰. Соответственно уяснение того, что же именно представляет собой информация как объект финансовых правоотношений является необходимым.

Как справедливо утверждает профессор О.Н. Горбунова, финансы являются лучшим источником информации²⁷¹. В свою очередь, С.В. Запольский отмечает, что сегодня финансовая деятельность государства несет в себе особую информационную нагрузку, расширение границ информатизации современного общества приводит к расширению сферы информационного обеспечения как финансовой деятельности в целом, так и правового взаимодействия субъектов в процессе финансирования и посредством финансирования в целях обмена эксклюзивной правовой информацией²⁷².

К основным особенностям и свойствам информации как таковой профессор В.А. Копылов относит ее физическую неотчуждаемость; обособляемость; тиражируемость (распространяемость); наличие

²⁷⁰ См., например: *Лобанов Г.* Информация как объект гражданских правоотношений // *Бизнес-адвокат.* 1998. № 6.

²⁷¹ *Горбунова О.Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 13.

²⁷² *Запольский С.В.* К вопросу о природе финансовых правоотношений: информационная составляющая // *Финансовое право.* 2007. № 8. С. 5.

организационной формы и др. При этом определяющим, на наш взгляд, свойством информации из числа обозначенных ученым является ее способность являться информационной вещью – информационным объектом²⁷³. Представляется, что объектом правоотношений может быть не информация вообще, но такая информация, которая отвечает прежде всего определенным юридическим признакам. Так, определяя информацию как объект информационного права, З.З. Зейналов обозначает в качестве ее характерных признаков то, что такая информация:

- должна существовать в момент правоотношения;
- предназначена для физических или юридических лиц и имеет определенное предназначение;
- возможна для передачи и для размножения;
- имеет определенную форму и единицу измерения;
- научно обоснована и доказана, в связи с чем может быть предметом судебного спора;
- юридически закреплена;
- имеет определенный источник и соответственно может иметь получателя²⁷⁴.

Полагаем, что к информации, предоставляемой во исполнение обязанностей, предусмотренных финансовым законодательством, можно применить аналогичный подход при определении ее свойств с учетом отдельных особенностей. Помимо того, что она всецело обладает общими свойствами информации, включая ее обособляемость, измеряемость,

²⁷³ Копылов В.А. Информационное право: учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2002. С. 201.

²⁷⁴ Зейналов З.З. Проблемы определения информации как объекта информационных правоотношений // Информационное право. 2010. № 1. С. 6 – 9.

тиражируемость и т.п., такая информация, по нашему мнению, может являться и объектом финансового правоотношения, должна быть предназначена для передачи в первую очередь органам власти, осуществляющим финансовую деятельность от имени государства, например органам, осуществляющим администрирование доходов бюджетов, либо иным субъектам финансовых правоотношений, а ее предоставление (получение и передача) должно иметь юридическое основание в форме соответствующей обязанности органов государственной власти, организаций или физических лиц – обладателей такой информацией. С учетом того, что финансово-правовые обязанности по предоставлению информации относятся к разновидности личных неимущественных обязанностей, вопросы, касающиеся исполнения этих обязанностей обладателями такой информации, становятся ключевыми.

Согласно ст. 6 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ обладателем информации может быть гражданин (физическое лицо), юридическое лицо, Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование.

От имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования правомочия обладателя информации осуществляются соответственно государственными органами и органами местного самоуправления в пределах их полномочий, установленных соответствующими нормативными правовыми актами. Исследуя конституционные и правовые гарантии осуществления федеральными органами исполнительной власти Российской Федерации собственной информационной деятельности, а также отдельных ее направлений, некоторые авторы пришли к выводу о том, что для более эффективного ее использования, возможности формирования модели информационной

деятельности в системе государственного управления необходимо законодательное категорирование понятия «информационная деятельность федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации»²⁷⁵.

Обладатель информации, если иное не предусмотрено федеральными законами, вправе:

- разрешать или ограничивать доступ к информации, определять порядок и условия такого доступа;
- использовать информацию, в том числе распространять ее, по своему усмотрению;
- передавать информацию другим лицам по договору или на ином установленном законом основании;
- защищать установленными законом способами свои права в случае незаконного получения информации или ее незаконного использования иными лицами;
- осуществлять иные действия с информацией или разрешать осуществление таких действий.

Сам факт обладания той или иной информацией накладывает на обладателей дополнительные обязанности. В частности, обладатель информации при осуществлении своих прав обязан:

- соблюдать права и законные интересы иных лиц;
- принимать меры по защите информации;
- ограничивать доступ к информации, если такая обязанность

²⁷⁵ Устинович Е.С. Информационная деятельность федеральных органов исполнительной власти как специальный объект правового регулирования // Юридический мир. 2009. № 4. С. 33 – 35.

установлена федеральными законами.

В силу общих законодательных положений информация может свободно использоваться любым лицом и передаваться одним лицом другому лицу, если федеральными законами не установлены ограничения доступа к информации либо иные требования к порядку ее предоставления или распространения. В соответствии с ч. 4 ст. 10 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ предоставление информации осуществляется в порядке, который устанавливается соглашением лиц, участвующих в обмене информацией. Случаи же и условия обязательного распространения информации или предоставления информации, в том числе предоставление обязательных экземпляров документов, устанавливаются федеральными законами (ч. 5 ст. 10 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ).

Изложенное выше может быть в значительной степени отнесено и к финансово-правовым обязанностям, связанным с предоставлением документов. Это обусловлено тем, что последние являют собой разновидность информации, а именно – документированную информацию. Следует заметить, что в большинстве своем обязанности, предусмотренные финансовым законодательством, как раз и предполагают предоставление именно документированной информации. Согласно же п. 11 ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ документированная информация – зафиксированная на материальном носителе путем документирования информация с реквизитами, позволяющими определить такую информацию или в установленных законодательством Российской Федерации случаях – ее материальный носитель. В соответствии с ч. 5 ст. 11 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ право собственности и иные вещные права на материальные носители, содержащие документированную информацию, устанавливаются гражданским

законодательством. Однако, как уже отмечалось выше, сам факт передачи материального носителя при предоставлении информации не приводит к возникновению имущественного начала при исполнении соответствующей финансово-правовой обязанности. Ведь объектом правоотношения, как правило, является сама информация, а не ее материальный носитель. Исключение, пожалуй, могут составлять лишь такие случаи, когда объектом финансового правоотношения выступает именно сам материальный носитель. При таких обстоятельствах, и то при условии существенной стоимости такого носителя, соответствующую финансово-правовую обязанность можно будет рассматривать в составе имущественных обязанностей.

К личным же неимущественным можно отнести и другие обязанности, уже не связанные с предоставлением информации и документов. В частности, на налогоплательщиков, согласно уже упоминавшейся выше ст. 23 НК РФ, возложена обязанность:

- встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- обеспечивать в течение четырех лет сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых

для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Исполнение подобных обязанностей не предполагает передачу чего-либо, а сводится к необходимости совершения в рамках финансовых правоотношений обязанным лицом определенных активных действий, например, обращения с заявлением в налоговый орган о постановке на учет, либо, напротив, требует воздержания от совершения определенных действий, например, отказ от уничтожения документов, содержащих данные бухгалтерского и налогового учета.

Что касается собственно имущественных (неденежных) обязанностей, то таковые также предусматриваются финансовым законодательством. В прошлом примером подобных обязанностей служили натуральные налоги, которые имели довольно широкое распространение. Натуральные налоги (обычно налоги на сельхозпроизводителей) до недавнего времени все еще сохранялись в отдельных странах (Вьетнам, Лаос, Украина), где их взимание являлось вынужденной мерой и средством преодоления кризисных явлений в экономике²⁷⁶. Соответствующие обязанности отбываются передачей налогоплательщиком в казну части урожая или произведенной продукции, причитающейся в уплату налога. Современное финансово-правовое регулирование также предусматривает отдельные обязанности, отбывание которых связано с отчуждением имущества, отличного от денег. Так, согласно п. 6 ст. 47 НК РФ в случае взыскания налога за счет имущества, не

²⁷⁶ Кучерявенко Н.П. Правовая природа налога // Финансовое право. 2001. № 2. С. 9.

являющегося денежными средствами, налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя и погашения задолженности налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя за счет вырученных сумм. Следует, впрочем, принять во внимание, что финансовые правоотношения по общему правилу есть отношения, связанные с образованием, распределением и использованием публичных фондов денежных средств. Соответственно основным их объектом являются деньги, что и предопределяет денежный характер позитивных обязываний в финансовом праве. Неденежные имущественные обременения субъектов финансовых правоотношений являются нетипичными для финансово-правового регулирования. Иные позитивные обязывания в финансовом праве имеют характер личных неимущественных обязанностей.

Все выше изложенное позволяет сделать автору определенные выводы и суждения относительно обязанностей неимущественного характера. К числу основных выводов данной части исследования, заслуживающих внимания, можно отнести следующие.

1. Отсутствие материальной (точнее, имущественной) составляющей в юридической конструкции той или иной финансово-правовой обязанности указывает на то, что мы имеем дело с личной неимущественной обязанностью. Исполнение таких обязанностей предполагает совершение непосредственно обязанным лицом определенных действий, не связанных с передачей какого-либо имущества. Иными словами, у таких обязанностей имущественный элемент отсутствует как таковой. Имущественные же

обязанности всегда материальны, поскольку предполагают совершение обязанными лицами действий в связи и по поводу того или иного имущества.

2. Финансово-правовое регулирование исходит из необходимости и возможности возложения обязанностей по предоставлению информации и документов не только на организации и физических лиц, но и на органы государственной власти. Необходимость взаимного информирования субъектами финансовых правоотношений обусловлена потребностью в обеспечении и поддержании определенного уровня их осведомленности в той части, которая нужна им для реализации своих прав и полномочий, а также для должного исполнения иных финансово-правовых обязанностей, в том числе денежного характера.

3. К информации, предоставляемой во исполнение обязанностей, предусмотренных финансовым законодательством, следует относить такую информацию, которая может являться объектом финансового правоотношения, должна быть предназначена для передачи в первую очередь органам власти, осуществляющим финансовую деятельность от имени государства, например органам, осуществляющим администрирование доходов бюджетов, либо иным субъектам финансовых правоотношений, а ее предоставление (получение и передача) должно иметь юридическое основание в форме соответствующей обязанности органов государственной власти, организаций или физических лиц – обладателей такой информации.

4. К личным неимущественным обязанностям, не связанным с предоставлением информации и документов, следует относить такие обязанности исполнение которых в рамках финансовых правоотношений не предполагает передачу чего-либо, а сводится к необходимости совершения обязанным лицом определенных активных действий, например обращения с заявлением в налоговый орган о постановке на учет, либо, напротив, требует

воздержания от совершения определенных действий, например отказа от уничтожения документов, содержащих данные бухгалтерского и налогового учета.

5. Финансовые правоотношения по общему правилу есть отношения, связанные с образованием, распределением и использованием публичных фондов денежных средств. Соответственно основным их объектом являются деньги, что и предопределяет денежный характер позитивных обязываний в финансовом праве. Неденежные имущественные обременения субъектов финансовых правоотношений являются нетипичными для финансово-правового регулирования. Иные позитивные обязывания в финансовом праве имеют характер личных неимущественных обязанностей, связанных с имущественными.

Глава 3.

Состав и содержание денежных обязанностей

§ 1. Денежная обязанность как категория финансового права

В предыдущем изложении нами сформулирован вывод о том, что одной из основных финансово-правовых форм позитивного обязывания является юридическая обязанность, которая имеет денежный характер и исполнение которой предполагает передачу или перечисление денег в пользу определенного лица. Такие финансово-правовые обязанности поименованы нами как денежные обязанности. Кроме того, нами отмечалось, что эта важнейшая форма позитивного финансово-правового обязывания характеризуется наличием совокупности специфических юридических признаков. Полагаем, что для уяснения сущности рассматриваемой категории в рамках данного исследования прежде всего и необходимо установить такие признаки. При этом в дальнейшем мы уже должны абстрагироваться от тех признаков, которыми обладает обязанность как общеправовая категория, по крайней мере настолько, насколько это возможно.

Легальное определение рассматриваемой категории в действующем законодательстве отсутствует. Обнаруживаются лишь отдельные нормы, относящиеся к юридической конструкции гражданско-правового денежного обязательства. В частности, в ч. 1 ст. 307 ГК РФ (Понятие обязательства и основания его возникновения) прописано, что в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора)

определенное действие, в том числе уплатить деньги. А в ст. 317 ГК РФ (Валюта денежных обязательств) определено, что денежные обязательства должны быть выражены в рублях. В денежном обязательстве также может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах (экю, «специальных правах заимствования» и др.). В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. Сумма произведенного платежа, недостаточная для исполнения денежного обязательства полностью, при отсутствии иного соглашения погашает прежде всего издержки кредитора по получению исполнения, затем проценты, а в оставшейся части основную сумму долга (ст. 319 ГК РФ). В ст. 395 ГК РФ прописаны положения об ответственности за неисполнение денежного обязательства. Таким образом, гражданско-правовое денежное обязательство получило известное законодательное оформление и закрепление. Кроме того, этот вид обязательств основательно проработан теоретически. Следует оговориться, что изначально понятие денежных обязательств базировалось на излишне широкой их трактовке. Так, известный цивилист Л.А. Лунц в одной из своих работ, посвященной денежным обязательствам, исходя из гражданско-правовой природы таких обязательств, тем не менее относил к ним самые различные денежные отношения, в том числе связанные с уплатой налогов и сборов²⁷⁷. Со временем возникло более четкое понимание того, что собой представляет денежное обязательство. В этой связи особо следует отметить работу В.А. Белова, в которой автор формулирует общее понятие денежного обязательства, его юридические признаки, определяет видовой состав

²⁷⁷ Лунц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. М., 1999. С. 28.

денежных обязательств и порядок их исполнения. По его мнению, в рамках денежных обязательств праву требования кредитора корреспондирует юридическая обязанность должника совершить уплату или платеж, т.е. действие по передаче определенной (определимой) суммы денег (валюты)²⁷⁸. Впоследствии по соответствующей тематике правоведами опубликован целый ряд научно-практических работ²⁷⁹. В отдельных случаях денежные обязательства рассматривались специалистами даже с позиций наук трудового права²⁸⁰ и уголовного права²⁸¹. Однако мы уже знаем, что денежное обязательство и денежная обязанность представляют собой существенно не совпадающие, а по некоторым позициям – принципиально различающиеся правовые институты. Поскольку их соотношение также является предметом данного исследования, более подробно соответствующие отличительные признаки мы рассмотрим в последующем изложении.

Отсутствие в российском законодательстве легального определения денежной обязанности до недавнего времени крайне отрицательно сказывалось на состоянии теоретической разработанности данного правового института. Можно с уверенностью заявить о том, что правовая наука фактически уклонилась от категорирования института денежной обязанности и его комплексного изучения. Так, по состоянию на 2010 г. нам не удалось обнаружить ни одной публикации, посвященной денежной обязанности как таковой. Лишь отдельные элементы рассматриваемого правового института служили предметом исследований, да и то преимущественно в рамках

²⁷⁸ Белов В. А. Денежные обязательства. М., 2001. С. 14.

²⁷⁹ См., например: *Максуров А.А.* Права должников по денежным обязательствам // *Налоги (журнал)*. 2009. № 2. С. 18 – 19; *Саункевич Е.Е.* Взыскание процентов как форма ответственности предпринимателей за нарушение денежных обязательств // *Общество и право*. 2009. № 2. С. 298 – 300; *Ротко С.В.* Вексель, деньги и денежные обязательства: правовая регламентация в процессе развития гражданского законодательства // *Журнал российского права*. 2010. № 7. С. 27 – 36; *Кархалев Д.Н.* Проценты за нарушение денежного обязательства // *Юрист*. 2013. № 2. С. 29 – 32; *Добрачев Д.В.* Влияние фигур кредитора и должника на формирование денежного обязательства // *Юрист*. 2013. № 6. С. 32 – 36.

²⁸⁰ *Кратенко М.* Денежные обязательства сторон трудового договора: проблемы правового регулирования // *Трудовое право*. 2011. № 10. С. 13 – 31.

²⁸¹ *Максуров А.А.* Об уголовной ответственности должника по невыполненным денежным обязательствам // *Исполнительное право*. 2009. № 4. С. 6 – 8.

изучения института налоговой обязанности (в постановке исследования обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов)²⁸². Эта юридическая обязанность также будет предметно рассмотрена нами, но исключительно в составе и наряду с иными денежными обязанностями.

В одной из своих работ, посвященных собственно денежной обязанности, благодаря которой из теоретического забвения и был извлечен данный правовой институт, профессор И.И. Кучеров в самом начале обратил внимание на то, что категория обязанности пользуется незаслуженным невниманием со стороны правоведов. В этой связи автор справедливо отмечает, что категория «обязанность» по странному стечению обстоятельств, относится к числу наименее исследованных в теории права. Прежде всего это объясняется тем, что при рассмотрении чьего-либо правового статуса традиционно основное внимание уделяется правам и свободам человека и гражданина, но не его обязанностям²⁸³.

Тем не менее общеправовая категория обязанности все же получила известную теоретическую проработку, которая нашла отражение в отдельных научных работах. Следует заметить, что концентрация научной мысли именно на обязанности как на элементе правового статуса изначально была типична для русских ученых. Так, В.Н. Татищев и Ф. Прокопович рассматривали естественное право как способ теоретического обоснования самодержавной власти и патриархальных отношений, ориентируя подданных

²⁸² См., например: *Крохина Ю.А.* Новые субъекты и особенности сроков исполнения налоговой обязанности // *Финансовое право.* 2011. № 9. С. 24 – 28; *Лозенков О.А.* Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // *Финансовое право.* 2013. № 7. С. 27 – 30; *Воронов Е.Н.* Актуальные проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации // *Право и экономика.* 2012. № 7. С. 57 – 64; *Батарин А.А.* Исчисление налога как часть субъективной налоговой обязанности // *Финансовое право.* 2012. № 9. С. 32 – 36; *Вычерова Н.В.* Актуальные проблемы информационного обмена в области исполнения налоговой обязанности (на примере имущественных налогов) // *Право и экономика.* 2013. № 3. С. 33 – 38.

²⁸³ *Кучеров И.И.* Денежная обязанность как правовая категория // *Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт): по материалам междунар. науч.-практич. конф. 27 – 28 октября 2011 г. М.: ВГНА Минфина России, 2011. С. 264.*

на служение, обязанность, а не на поиск неотъемлемых и неотчуждаемых прав и свобод²⁸⁴. Со временем акценты изменились, и уже права и свободы выдвинуты правовой теорией на передний план в качестве объектов исследования.

В теории права все обязанности условно подразделяются на два класса: естественно-правовые, носителями которых выступают человек и общество, и юридические, носителями которых являются гражданин, государство, его органы и которые отражены в позитивном праве. Первые соответствуют основным естественным правам человека. Так, праву собственности соответствует обязанность других людей воздерживаться от противоправных действий в отношении чужого имущества. В свою очередь, эти обязанности по мере развития общества конкретизируются и закрепляются в виде юридических обязанностей в законодательстве²⁸⁵.

Анализ научных работ указывает на различие в подходах при категорировании обязанности. Отдельные авторы так прямо и заявляют, что в отечественном правоведении нет единой точки зрения на естественно-правовую природу юридических обязанностей. Феномен юридических обязанностей весьма сложен и многолик, он имеет несколько уровней своего рассмотрения. Один из них заключается в том, что юридическая обязанность может и должна анализироваться как естественно-правовая структура, имеющая сложное строение и предполагающая соподчиненность таких феноменов, как социальная справедливость, социальный интерес, совесть, вина, долженствование и позитивная ответственность. Дальнейшее исследование проблемы под указанным углом зрения позволит открыть

²⁸⁴ См.: Медушевская Н.Ф. Естественное право как дар и обязанность // Юридический мир. 2009. № 7. С. 24 – 28.

²⁸⁵ Перевалов В.Д. Обязанности человека и гражданина // Теория государства и права: учеб. для вузов./ Под ред. проф. В.М. Корельского и проф. В.Д. Перевалова. 2-е изд., изм. и доп. М., 2001. С. 544 – 545.

новые горизонты правотворчества и правореализации²⁸⁶. Позитивной ответственности в теории права противопоставляется «негативная ответственность», из содержания которой свобода изымается. Отдельные авторы, сторонники соответствующих взглядов, полагают, что категория «позитивная ответственность» не имеет никакого определенного содержания. По их мнению, эмпирический анализ права обнаруживает, что в реальности (как настоящей, так и прошлой) отсутствуют (точнее – логически невозможны) нормы, определяющие последствия сверх надлежащего исполнения правовых обязанностей²⁸⁷.

Одна из авторских версий определения обязанности сводится к тому, что она представляет собой обеспеченную законом меру должного поведения, которой обязанное лицо следует в соответствии с требованиями и в целях удовлетворения интересов управомоченного лица²⁸⁸. Отмечается, что юридическая обязанность наряду с законным интересом представляют собой два пути реализации интересов и потребностей субъектов, они фокусируют в себе сочетание общественных и личных интересов, являются формами правового опосредования разнообразных интересов и потребностей участников правоотношений, способами их выражения. Данные категории основаны на законе, их осуществление является правомерным поведением. Если законный интерес напрямую опосредует стремление субъекта, то юридическая обязанность делает это стремление возможным, реальным благодаря устанавливаемым ею правилам поведения, определенным «рамкам долженствования», которые распространяются на всех участников правоотношений. Юридическая обязанность, вытекающая из правовых

²⁸⁶ Миннихметов Р.Г., Каримова Р.Р. О естественно-правовой сущности юридических обязанностей // Право и политика. 2007. № 7. С. 32 – 37.

²⁸⁷ Варул П.А., Грязин И.Н. О роли юридической ответственности в условиях ускорения социально-экономического развития // Труды по правоведению Тартуского государственного университета. Тарту, 1987. С. 20 – 21.

²⁸⁸ Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М., 1961. С. 222 – 224.

предписаний, способствует установлению справедливого на данном отрезке времени баланса общественных интересов, императивно затрагивая поведение тех, кто противостоит осуществлению чьего-либо субъективного права, устанавливая активности субъектов определенные рамки. Чем выше уровень правовых обобщений, тем более универсальными являются эти рамки, грани возможного и должного²⁸⁹.

Как уже отмечалось выше, первая публикация, посвященная собственно денежной обязанности как правовой категории, принадлежит профессору И.И. Кучерову²⁹⁰. В данной работе им предпринята попытка определения существенных правовых признаков денежной обязанности и ее места в составе иных публичных обязанностей иного имущественного содержания и личного неимущественного характера. В частности, денежные обязанности определяются ученым как один из основных видов публично-правовых обязанностей, получивших высший (конституционный) уровень обязывания. Важнейшей отличительной особенностью этих обязанностей является то, что они имеют фискальную природу, поскольку предусматривают отчуждение принадлежащих обязанному лицу денежных средств в пользу обязывающего лица – государства в целях формирования финансовых ресурсов последнего. Денежные обязанности возлагаются на организации и физических лиц в определенных формах наряду с иными (неденежными) имущественными и личными неимущественными обязанностями.

Итак, денежная обязанность, с учетом позиции упомянутого автора, как вид публично-правовых обязанностей обладает следующими ключевыми признаками:

²⁸⁹ Малько А.В., Субочев В.В. Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // Юридический мир. 2007. № 3. С. 21 – 28.

²⁹⁰ Кучеров И.И. Денежная обязанность как правовая категория. С. 264.

- установление таких обязанностей в основе своей преследует удовлетворение фискальных интересов государства и иных публично-правовых образований на основе обретения ими соответствующих источников доходов;
- возложение этих обязанностей на физических лиц и организации осуществляется в определенных правовых формах – налогах, сборах, фискальных сборах и парафискалитетах;
- исполнение этих обязанностей сопровождается отчуждением части денежных средств физических лиц и организаций в пользу государства и иных публично-правовых образований;
- результатом исполнения данных обязанностей является формирование публичных фондов денежных средств.

Выше мы уже уделили внимание позитивному обязыванию, в том числе осуществляемому посредством установления денежных обязанностей, а также роли последних в механизме реализации фискального суверенитета государства. Поэтому в данном случае вполне позволительно ограничиться лишь констатацией того факта, что денежные обязанности, безусловно, являются формой позитивного обязывания. Вопросы же установления денежных обязанностей еще явятся предметом нашего отдельного изучения в последующем изложении.

Совершенно ясно, что денежные обязанности устанавливаются в определенных правовых формах в виде тех или иных налогов, сборов, фискальных сборов и парафискалитетов. Именно эти формы непосредственно и определяют основание возникновения и содержание денежных обязанностей того или иного обязанного лица, а также размер денежных средств, подлежащих отчуждению в пользу обязывающего

субъекта. В зависимости от того, в какую форму облечено позитивное обязывание, различаются и виды денежных обязанностей. В дальнейшем мы еще обратимся к рассмотрению видового состава денежных обязанностей.

То, что исполнение денежных обязанностей сопровождается отчуждением части денежных же средств физических лиц и организаций в пользу государства и иных публично-правовых образований, также не вызывает сомнений. Цель возложения на физических лиц и организации соответствующих обязанностей как раз и заключается в том, чтобы призвать их к участию своими денежными средствами к процессу формирования публичных фондов денежных средств. В ходе исполнения денежных обязанностей посредством уплаты (перечисления, перевода) происходит отчуждение части принадлежащих обязанным лицам денежных средств и их переход в распоряжение публично-правовых образований.

Наконец, данные обязанности следует позиционировать как доходные источники бюджетной системы. Материальным результатом исполнения таких обязанностей является формирование публичных фондов денежных средств. В свою очередь, эти фонды используются публично-правовыми образованиями для покрытия своих расходов.

Полагаем, что в состав указанных признаков может и должен быть включен такой ключевой элемент, как предмет исполнения денежной обязанности. При этом следует заметить, что сам термин «предмет исполнения обязанности» ранее в юридической литературе не употреблялся. Тем не менее полагаем, что применительно к денежным обязанностям он вполне может быть введен в научный оборот.

В свою очередь, употребление, например, терминов «предмет договора», «предмет сделки», «предмет обязательства» является общепринятым²⁹¹. Правда, не во всех случаях понимание соответствующих

²⁹¹ См., например: *Каменков В.С.* Предмет договора транспортной экспедиции // *Транспортное право.* 2008.

терминов демонстрирует теоретическое единство, в чем мы убедимся при дальнейшем рассмотрении вопроса.

Специалистами отмечается, что несмотря на то, что понятия предмета (объекта) применительно к гражданско-правовому договору имеют чрезвычайно широкое распространение и применение, ни в доктрине, ни в национальном законодательстве до сих пор не сложилась единая практика их употребления, хотя попытки определить предмет соглашения предпринимались еще в римском праве²⁹². Так, римские юристы высказывали два основных суждения, одно из которых сводилось к тому, что предмет соглашения – это содержание обязательства (дать, сделать, предоставить – *dare, facere, praestare*), а второе – что это объект, на который распространяется обязательство (вещи, деньги, работы, услуги)²⁹³.

Употребление термина «предмет договора» в значительной степени обусловлено содержанием ст. 432 ГК РФ, в соответствии с которой договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора, т.е. о предмете договора. Однако что именно составляет или может составлять предмет договора, не определено. В ст. 336 ГК РФ лишь обнаруживается положение о том, что предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, о

№ 3. С. 36 - 41; *Крестьянинов В.В.* Предмет договора доверительного управления имуществом // Современное право. 2008. № 10 С. 70 -72; *Зезекало А.Ю.* Заблуждение в тождестве предмета и в природе сделки: теория и практика // Вест. ВАС РФ. 2007. № 9. С. 60 – 73; *Чилингарян Л.В.* Проблемы соотношения категорий «предмет» и «объект» в крупных сделках и сделках с заинтересованностью // Юридический мир. 2007. № 3. С. 55 – 59; *Алексеев В.А.* Недвижимое имущество как предмет сделки // Нотариус. 2013. № 1. С. 25 – 28; *Тимофеев В.В.* Предмет исполнения страхового обязательства // Социальное и пенсионное право. 2006. № 3. С. 41 – 42.

²⁹² См. подробнее: *Мальшев В.А.* О категориях «объект» и «предмет» применительно к гражданско-правовому договору // Законодательство и экономика. 2008. № 10. С. 42 – 46.

²⁹³ *Хутыз М.Х.* Римское частное право: курс лекций/ Под ред. С.А. Чибиряева. М.: Былина, 2003. С. 105.

возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом. Кроме того, в гражданском законодательстве обнаруживается употребление термина «объект договора». Согласно ст. 673 ГК РФ объектом договора найма жилого помещения может быть изолированное жилое помещение, пригодное для постоянного проживания (квартира, жилой дом, часть квартиры или жилого дома). Однако в правовой теории употребление этих терминов в подобных смысловых значениях воспринимается неоднозначно.

Так, по мнению Д.И. Мейера, предметом договора всегда представляется право на чужое действие²⁹⁴. Комментируя это суждение, В.А. Малышев делает вывод о том, что, очевидно, право на чужое действие предполагает обязанность контрагента его обеспечить: права и обязанности неделимы и всегда сопровождают друг друга. С учетом этого утверждается, что Д.И. Мейер понимал под предметом договора права и обязанности. Отдельные авторы рассматривают предмет договора более широко. Так, Ф.И. Гавзе подразумевает под предметом всякого гражданско-правового договора действия, которые должен совершить должник, и объект, на который эти действия направлены²⁹⁵. В одной из своих работ В.В. Витрянский определяет, что предметом всякого гражданско-правового договора являются действия (бездействие)²⁹⁶. По мнению известного русского цивилиста Е.В. Васьковского, праву соответствует обязанность. Это соотносительные понятия, немислимые одно без другого. Предметом права и обязанности может быть только то, что возможно физически, т.е. не противно естественным законам природы. Предмет права и обязанности должен быть

²⁹⁴ Мейер Д.И. Русское гражданское право. М.: Статут, 2003. Ч. 2. С. 161.

²⁹⁵ Гавзе Ф.И. Обязательственное право (общие положения). Минск, 1968. С. 26.

²⁹⁶ Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестн. ВАС РФ. 2002. № 6. С. 78 – 79.

также возможен юридически, т.е не противен нормам объективного права²⁹⁷. Отдельные авторы обозначают некий «сложный предмет» договора, включающий в себя как действия обязанных сторон, в том числе по передаче и принятию имущества (объект первого рода), так и само имущество (объект второго рода)²⁹⁸. Как мы видим, имеются самые различные представления относительно рассматриваемой категории.

Существуют соответствующие суждения и относительно предмета сделок и предмета обязательств. К примеру, под предметом сделки предлагается понимать все то, по поводу чего может совершаться сделка и на что может быть направлена воля лица или лиц, ее совершающих, включая действия, направленные на передачу имущества, выполнение работ, оказание услуг²⁹⁹. Так, Л.В. Чилингарян полагает необходимым заострить внимание на проблеме правовой квалификации таких категорий, как «предмет» и «объект» сделок, поскольку они составляют основное требование, которое законодатель выдвигает для того, чтобы гражданско-правовой договор считался заключенным. Ясность в этом вопросе усугубляется появлением в российском законодательстве понятия объекта договора, ранее ему неизвестного. Так, в некоторых статьях ГК РФ предусматривается категория объекта применительно к отдельным видам гражданско-правовых договоров. Анализируя непосредственно нормы законодательства и позицию авторов относительно содержания отдельных законов, ученый сделал вывод о том, что существует некоторая непоследовательность законодателя в решении вопроса, что понимать под предметом, а что под объектом гражданско-правового договора, и отождествляются ли они и что подразумевается под существом каждой из рассматриваемых категорий. При этом предполагает,

²⁹⁷ Васьковский Е.В. Учебник гражданского права. М.: Статут, 2003. С. 136.

²⁹⁸ Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Кн.2 Договоры о передаче имущества. М.: Статут, 2000. С. 6.

²⁹⁹ Гутников О.В. Недействительные сделки в гражданском праве. Теория и практика оспаривания. М.: Бератор-Пресс, 2003. С. 311.

что к категории «объект» можно отнести те материальные и нематериальные блага, для достижения и приобретения которых совершаются действия, составляющие предмет гражданско-правового договора, и к которым относятся предусмотренные ст. 128 ГК РФ объекты гражданских прав. Следовательно, косвенным образом отнесение к объекту гражданско-правового договора объектов гражданских прав точно так же, как и отождествление предмета и объекта гражданско-правового договора, допустимо, но только в ракурсе направленности действий, входящих в предмет договора на указанные гражданско-правовые объекты.

По мнению М.А. Егоровой, первым среди всех существенных условий договора законом называется условие о предмете договора. Предмет договора, а вернее, предмет обязательства, вытекающего из договора, представляет собой действия (или бездействие), которые должна совершить обязанная сторона (или, соответственно, воздержаться от их совершения)³⁰⁰.

Таким образом, понимание предмета (объекта) договора (сделки, обязательства) в большинстве своем сводится к тому, что это или действие обязанных сторон, или имущество, либо и то и другое вместе взятое. В этом вопросе можно в известной степени согласиться с В.А. Малышевым, во всяком случае в той части, что предмет материального мира не может выступать предметом договора, поскольку договор – это документ, опосредующий правовые отношения, форма выражения правоотношения, способ правового воздействия. Соответственно объекты (или предметы) материального мира являются частью содержания договоров, но не могут выступать их предметами. Предметом договора является само правоотношение, или права и обязанности, его составляющие, или, иными словами, содержание обязательства, но не явление (предмет) материального

³⁰⁰ Егорова М.А. Условие о предмете договора как один из критериев существенности его нарушения // Нотариус. 2005. № 1. С. 41 – 46.

мира. Последнее представляет собой материальный предмет, по поводу которого складываются правоотношения. Полагаем, что тот или иной объект материального мира, действительно, сам по себе не может являться предметом договора, сделки или обязательства, но, безусловно, является его составным, порой ключевым элементом.

Наибольшую близость с предлагаемым нами к введению в научный и практический оборот понятием проявляет предмет исполнения обязательства. Использование этого термина также имеет место в гражданско-правовой литературе. В частности, под предметом исполнения обязательства понимается то имущество, работа или услуга, которую в силу обязательства должник обязан передать, выполнить или оказать кредитору. Чтобы обязательство считалось надлежаще исполненным, должник обязан передать именно тот предмет, который был предусмотрен. Требования к предмету определяются в соответствии с условиями договора, установлениями закона, а при их отсутствии – в соответствии с обычно предъявляемыми требованиями. При этом отмечается, и это важно для рассматриваемой нами категории, что специфика предмета денежных обязательств обуславливает ряд особенностей их исполнения. В частности, применительно к этим обязательствам ГК РФ «расщепляет» вопрос о его предмете (валюте) на два составляющих элемента – «валюта долга» (валюта, в которой обязательство выражено) и «валюта платежа» (валюта, в которой обязательство должно быть оплачено)³⁰¹.

В ряде случаев предмет исполнения рассматривается как категория тождественная предмету обязательства. Так, В.В. Тимофеев при рассмотрении страхового обязательства отмечает, что предметом этого обязательства выступают специфические действия страховщика по защите

³⁰¹ См. подробнее: Гражданское право: учеб.: в 3 т. / Е.Н. Абрамова, Н.Н. Аверченко, Ю.В. Байгушева [и др.]; под ред. А.П. Сергеева. М., 2010. Т.1. § 3. Предмет, срок, место и способ исполнения.

имущественных интересов страхователя при наступлении страхового события, оговоренного в договоре страхования. При этом предмет исполнения страхового обязательства совпадает с предметом обязательства в целом³⁰².

Само исполнение обязательства, по мнению отдельных правоведов, сводится к совершению должником действия (передать вещь, оказать услугу, выполнить работу и т.п.), соответствующего условиям обязательства. Такое действие предполагает самостоятельную активность обязанной стороны, выраженную в определенном поведении, цель которого погасить долг³⁰³. Как мы видим, исполнение обязательства сопряжено с активными действиями обязанной стороны, направленными на прекращение долга.

Среди бесчисленного множества обязательств, направленных на передачу вещей, определенных родовыми признаками, во всех правовых системах выделяют в особую категорию денежные обязательства в силу специфического свойства денег как объекта гражданских правоотношений³⁰⁴. По мнению Л.Г. Ефимовой, в составе денежных обязательств в широком их смысле выделяется две группы обязательств, «предметом которых являются деньги». При этом к первым относятся обязательства, в которых деньги не выполняют присущих им денежных функций, например, когда по договору хранения обеспечивается сохранность индивидуально определенных денежных знаков, а, ко вторым, – обязательства, в которых деньги такие функции выполняют³⁰⁵. В этой связи Д.В. Добрачевым также отмечается, что в гражданском обороте деньги могут выступать в различном качестве. Во-первых, они могут быть самостоятельным предметом обязательства в случае

³⁰² См., например: *Тимофеев В.В.* Предмет исполнения страхового обязательства. С. 41 – 42.

³⁰³ *Соломина Н.Г.* Пределы надлежащего исполнения обязательства // *Право и экономика*. 2013. № 11. С. 38 – 43.

³⁰⁴ *Гражданское и торговое право зарубежных государств / Под ред. Е.А. Васильева, А.С. Комарова*. 4-е изд. М., 2004. Т. 1. С. 421.

³⁰⁵ *Ефимова Л.Г.* Банковские сделки: право и практика. М., 2001. С. 208.

индивидуализации каким-либо образом конкретных денежных знаков. Во-вторых, наиболее часто деньги используются в качестве средства осуществления платежа по обязательству. Здесь сказываются и имеют значение уже их специфические свойства как особого объекта оборота³⁰⁶. Именно денежные обязательства, относящиеся ко второй группе (второму случаю), представляют для нас предметный интерес, поскольку они исполняются посредством передачи кредитору определенной суммы денежных средств.

В свою очередь, исполнение подобных денежных обязательств связывается с платежом, который предполагает вручение должником кредитору наличных денег (денежных знаков) в сумме, составляющей предмет такого обязательства (наличный расчет), либо расчет с участием банка без использования наличных денег (безналичный расчет)³⁰⁷. Действия по осуществлению денежного платежа (расчета) фактически и составляют существо исполнения денежных же обязательств.

Представляется, что одной из важнейших особенностей денежных обязанностей, так же как и денежных обязательств, является их денежный характер. Буквально это означает то, что отбытие таких обязанностей осуществляется посредством использования денег. Последние, как известно, являются универсальным средством не только для исполнения денежных обязанностей или для уплаты штрафов и иных денежных взысканий, но также служат делу гражданско-правового оборота, в том числе используются в качестве средства платежа и расчетов рамках исполнения договорных обязательств.

По нашему мнению, исполнение денежных обязанностей имеет известное сходство с исполнением денежных обязательств, но только в

³⁰⁶ Добрачев Д.В. Взыскание основного денежного долга и убытков в гражданском праве России. М., 2010. С. 15.

³⁰⁷ Белов В. А. Денежные обязательства. С. 38.

«технической» части его совершения, т.е. в части собственно осуществления платежа (расчета). Ведь предметом исполнения денежной обязанности являются целенаправленные активные действия обязанного лица по своевременной и полной уплате (передаче, перечислению, переводу) денежных средств в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством. Конечно, это обстоятельство отнюдь не служит поводом для отождествления рассматриваемых обязательств и обязанностей. Ведь и те и другие имеют существенные различия как в части правовых оснований их возникновения и взаимоотношений с лицом, которому адресовано исполнение, так и в части обеспечения исполнения и самого исполнения. Эти различия мы еще рассмотрим в следующем параграфе.

Использование же денег выдвигает на первый план вопрос о валюте исполнения денежных обязанностей. Казалось бы, очевидно, что исполнение денежных обязанностей предполагает использование денег, которые в этом случае, принимая во внимание вышеизложенное, являются ключевым элементом предмета исполнения. Однако остается неясным, какие именно деньги могут использоваться при отбытии (исполнении) денежных обязанностей. Не случайно, развивая теорию денежных обязанностей в одной из своих последующих работ, И.И. Кучеров отдельное внимание уделяет вопросам происхождения денег, использования их при отбытии повинностей, сущности, функциям и правовым признакам денег как таковых, а также обстоятельно исследует вопросы, касающиеся валюты денежных обязанностей³⁰⁸.

При всей распространенности употребления правоведами термина «деньги», соответствующая категория все еще остается недостаточно

³⁰⁸ Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 8-83.

исследованной в правовой науке. Это обусловлено тем, что в этот межотраслевой термин вкладывается самый различный, зачастую излишне широкий смысл. Так, с точки зрения экономической теории, деньги представляют собой некий товар, который служит в обществе всеобщим эквивалентом³⁰⁹. Однако это определение позволяет уяснить экономическое, но не правовое начало денег. Ведь то, что деньги являются средством обмена, указывает на признак, лежащий как бы на поверхности. В этой связи необходимо проанализировать правовые подходы к определению денег.

Правовой взгляд на деньги существенно отличается от экономического, поскольку государственные деньги страны, или деньги в юридическом смысле, – это установленные государственной властью деньги в качестве законного платежного средства и общего мерил ценностей³¹⁰. С этим подходом вполне согласуются положения ст. 140 ГК РФ, согласно которым деньги – законное платежное средство, обязательное к приему по нарицательной стоимости на всей территории Российской Федерации.

С учетом того, что в изложении мы не раз обращались к работам, посвященным гражданско-правовой тематике, особого внимания заслуживают взгляды на категорию «деньги» представителей цивилистического направления в теории права. Так, Л.А. Лунц, безусловно, признавая за государством право создания законных платежных средств, отмечает, что именно гражданский оборот создает орудие обращения. С учетом того, что эти понятия совпадают, «не представляется возможным дать единое определение юридического понятия денег». Экономическое же понятие о деньгах может служить лишь общим основанием для выделения из всей совокупности объектов гражданского оборота таких предметов, которые

³⁰⁹ См.: Поляков В.П., Московкина Л.А. Основы денежного обращения и кредита: учеб. пособие. 2-е изд. М., 1997. С. 6.

³¹⁰ Касевич Е.В., Станкевич Г.В. О государственном регулировании денежного обращения // Общество и право. 2010. № 4. С. 26 – 29.

фактически исполняют в гражданском обороте функцию всеобщего орудия обмена. Вещи, служащие орудием обращения или снабженные платежной силой, могут быть самостоятельными предметами обязательств – денежных обязательств в широком смысле слова³¹¹. Столь же широкого взгляда на категорию денег придерживались и другие цивилисты. По мнению О.С. Иоффе, денежное обязательство есть обязательство, связанное с уплатой денег. При этом деньги – имущество, передача которого погашает денежное обязательство исполнением³¹².

Гражданско-правовому взгляду на деньги противопоставляется финансово-правовой подход, основывающийся на видении денег как средства формирования публичных финансов на основе использования законных платежных средств. В одной из коллективных монографий, подготовленных сотрудниками Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, отмечается, что деньги являют собой предметный или элементный состав финансов наряду с иными представителями ценности реальных активов национального богатства. Однако деньги, которые в общем могут рассматриваться как финансы, становятся действительными деньгами, финансами лишь тогда, когда ими владеет конкретный субъект. Это может быть в том числе публично-правовой субъект³¹³.

Тема данного исследования вновь побуждает нас обратиться к научным трудам И.И. Кучерова, имеющим отношение к данной тематике. Так, в его работе, посвященной праву денежного обращения, отмечается, что при выделении правовых признаков денег как законных платежных средств прежде всего следует принять во внимание их публичное начало. Деньги, по мнению автора, это эмитированные в определенных денежных единицах и

³¹¹ Лунц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. С. 28 – 29.

³¹² Иоффе О.С. Обязательственное право // Избранные труды: в 4 т. Обязательственное право. СПб., 2004. Т. 3. С. 134.

³¹³ Институты финансового права/ Под ред. Н.М. Казанцева. М.: ИЗиСП, 2009. С. 37 – 38.

введенные в обращение от имени государства законные платежные средства либо иные платежные средства, официально допущенные к использованию в качестве таковых в пределах соответствующей территории по основаниям и в порядке, определяемым законодательством. При этом обращено внимание на ключевое, на наш взгляд, обстоятельство, что в соответствии с ч. 2 ст. 30 Федерального закона от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»³¹⁴ банкноты и монета Банка России обязательны к приему по нарицательной стоимости при осуществлении всех видов платежей, для зачисления на счета, во вклады и для перевода на всей территории Российской Федерации. Именно это свойство денег и позволяет широко использовать их для погашения, как всякого рода частных обязательств, так и исполнения публичных денежных обязанностей и уплаты денежных взысканий³¹⁵. Думается, что возможность использования законных платежных средств при отбытии денежных обязанностей является одним из их важнейших публично-правовых признаков.

Остается неясным вопрос относительно возможности использования при отбытии денежных обязанностей денег, не относящихся к категории законных платежных средств, например иностранной валюты. Применительно к налогу специалистами отмечается, что он уплачивается в форме отчуждения именно денежных средств. При этом находящиеся в обращении банкноты иностранного государства сами по себе, конечно же, деньгами являются, однако при исполнении в них налоговой обязанности некоторые их функции претерпевают существенные изменения, что позволяет рассматривать их как имущество в натуре. Предполагается, что иностранная валюта не осуществляет функцию меры стоимости (соизмерения стоимости) товаров, поскольку заключенный в ней масштаб

³¹⁴ Собрание законодательства РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.

³¹⁵ Кучеров И.И. Право денежного обращения: курс лекций. М.: Магистр; Инфра-М, 2013. С. 39 – 43.

цен для измерения и сравнения стоимости подменяется другой мерой – курсом иностранных валют. Однако, поскольку ее уплата во исполнение налоговой обязанности все же влечет уменьшение размера фискального бремени плательщика, за иностранной валютой все-таки следует признать обладание данной функцией с обозначенными особенностями³¹⁶.

Как известно, использование иностранной валюты в качестве средства платежа является валютной операцией, совершение которой между резидентами по общему правилу валютным законодательством запрещено. Вместе с тем, согласно пп.7 п. 1 ст. 9 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»³¹⁷ допускается совершение резидентами операций, связанных с осуществлением обязательных платежей (налогов, сборов и других платежей) в федеральный бюджет, бюджет субъекта Российской Федерации, местный бюджет в иностранной валюте в соответствии с законодательством Российской Федерации. Однако из этого положения еще вовсе не следует то, что иностранная валюта во всех случаях может использоваться при исполнении денежных обязанностей.

Как отмечает в этой связи И.И. Кучеров, налогово-правовое регулирование еще не так давно допускало возможность уплаты налогов и сборов иностранной валютой. Однако им констатируется тот факт, что в настоящее время в Российской Федерации уплата денежных обязанностей и денежных взысканий осуществляется исключительно в национальной валюте, т.е. рублях. Иными словами, в основу современного отечественного финансово-правового регулирования положен полный отказ от норм, ранее предоставлявших право отдельным категориям фискальнообязанных лиц по

³¹⁶ Горбунова О.Н., Денисов Е.Р. Некоторые вопросы финансово-правового регулирования денег и денежного оборота в Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 8. С. 8.

³¹⁷ Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

уплате денежных обязанностей и денежных взысканий иностранной валютой³¹⁸.

С учетом этого денежную обязанность как категорию финансового права предлагается нами определить как должное поведение, предметом исполнения которого являются целенаправленные активные действия обязанного лица по своевременной и полной уплате (передаче, перечислению, переводу) законных платежных средств (национальной валюты) в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством.

В качестве итогового результата исследования в этой части можно сформулировать такие выводы.

1. Денежная обязанность как вид публично-правовых обязанностей обладает следующими юридическими признаками:

- установление таких обязанностей в основе своей преследует удовлетворение фискальных интересов государства и иных публично-правовых образований на основе обретения ими соответствующих источников доходов;
- возложение этих обязанностей на физических лиц и организации осуществляется в определенных правовых формах – налогах, сборах, фискальных сборах и парафискалитетах;
- предмет исполнения таких обязанностей составляют целенаправленные активные действия обязанных лиц по своевременной и полной уплате (переводу, перечислению) денежных средств в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством;

³¹⁸ См.: Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 82.

- исполнение этих обязанностей сопровождается отчуждением части денежных средств физических лиц и организаций в пользу государства и иных публично-правовых образований;
- результатом исполнения данных обязанностей является формирование публичных фондов денежных средств.

2. Денежная обязанность как категория финансового права представляет собой должное поведение, предметом исполнения которого являются целенаправленные активные действия обязанного лица по своевременной и полной уплате (передаче, перечислению, переводу) законных платежных средств (национальной валюты) в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством.

§ 2. Отличие денежных обязанностей от денежных обязательств

Из предыдущего изложения могло сложиться впечатление, что денежные обязанности и денежные обязательства являются категориями близкими до степени смешения, хотя мы специально оговорили, что их отождествление недопустимо, поскольку они имеют существенные различия как в части правовых оснований их возникновения и взаимоотношений с

лицом, которому адресовано исполнение, так и в части обеспечения исполнения и самого исполнения.

В этой части исследования мы также не можем обойтись без того, чтобы не обратиться к соответствующим трудам И.И. Кучерова. В своей очередной работе по данной тематике ученый развивает теоретические положения о денежных обязанностях и предпринимает попытку отграничения их от денежных обязательств. В частности, он обращает внимание на то, что удобство, якобы сопровождающее использование этой формы (речь идет о денежном обязательстве), ставится во главу угла современными сторонниками безоглядной эксплуатации соответствующей гражданско-правовой категории. Результатом этого стало активное привнесение термина «обязательство» в сферу публичного права, хотя сама сущность обязательств противится процессу излишне широкого использования соответствующего термина³¹⁹. Полагаем, что отсутствуют достаточные правовые предпосылки и весомые теоретические аргументы в пользу чрезмерного использования термина обязательства по крайней мере в ситуациях, когда это не предусмотрено законодательством, как, например, в случае с расходными, бюджетными и публичными обязательствами, предусмотренными БК РФ. Данные обязательства, как известно, представляют собой самостоятельные категории бюджетного законодательства, включены в сферу финансово-правового регулирования, поэтому мы рассмотрим их отдельно в соответствующем разделе исследования.

Представляется очевидным, что в данном случае вряд ли можно ограничиться изучением лишь этимологической стороны вопроса, хотя и в этой части присутствуют свои весомые аргументы. Так, русскому слову

³¹⁹ Кучеров И.И. Обязанность по уплате налогов (налоговая обязанность) в составе денежных обязанностей // Очерки налогово-правовой науки современности/ Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. М.; Харьков: Право, 2013. С. 350 – 351.

«обязанность» по-латыни соответствовало слово *officium*, которое трактовалось римскими юристами не как некий отвлеченный долг, а как обязанность человека, являющегося гражданином и членом римской общины. Иными словами, обязанность понималась как то должное, что обусловлено его связями с другими людьми и общностью их жизни. В свою очередь, слово «обязательство» (лат. *obligatio*) употреблялось в словесном обороте исключительно в значении юридически оформленного частного долга³²⁰. Казалось бы, подобные смысловые значения вполне соответствует тем, которые мы стремимся вложить в соответствующие современные правовые категории, однако имеются и иные точки зрения, которые нельзя не принять во внимание. Так, А.В. Брызгалин в своей рецензии на книгу И.И. Кучерова «Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания» отмечает, что по мнению автора, слово «обязанность» довольно точно отражает существо тех публичных отношений, которые сопровождают уплату налогов. В свою очередь, слово «обязательство» для этого не подходит вовсе, однако оно прекрасно отражает существо отношений, возникающих между кредитором и должником. С позиций совершенства правового регулирования точность в терминологии является необходимой, ведь используя в законодательном акте слово в одном значении, его по возможности следует использовать и в других законодательных актах в том же самом значении. В противном случае проблемы в правоприменении неизбежны. Использовать же в налоговом праве слово «обязательство» в том же значении, что и в гражданском праве, по определению невозможно. Между тем, отмечает рецензент, гражданское право оперирует не только понятием «обязательство», но и понятием «обязанность» как составным элементом понятия обязательство. Обязанность по уплате денежных средств в равной

³²⁰ См. подробнее: *Сморгунова М.Е.* Обязательственное право и обязательство: проблемы терминологии в гражданском праве и законодательстве // *Гражданское право.* 2008. № 2. С. 45 – 111.

степени присутствует в гражданском и налоговом праве. И, возможно, существование различий только между методами гражданского и налогового права может оказаться не вполне достаточным для вывода о том, что в налоговом праве не может использоваться слово «обязательство»³²¹.

Полагаем, что утверждение А.В. Брызгалина о том, что гражданское право также оперирует понятием «обязанность», как составным элементом понятия «обязательство», не совсем точно. По нашему мнению, в данном случае имеет место не оперирование понятием «обязанность», а лишь использование слов «обязан» и «обязанность» при определении обязательств вообще и отдельных обязательств в частности. Например, согласно ч. 1 ст. 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Представляется, что при всем богатстве русского языка у законодателя, излагающего эту норму, просто не нашлось других подходящих слов. Однако из этого совсем не следует, что в гражданском праве существует категория «обязанности», одно только использование соответствующего слова в этом смысле мало что значит. Напротив, в публичном праве категория «обязанности» (в финансовом праве – денежные обязанности) является своего рода «несущей» юридической конструкцией и правовым институтом. Исходя из этого полагаем следует согласиться с тезисом о том, что категория «обязательство» не вполне точно отражает сущность правоотношений по уплате налогов и сборов с точки зрения их целевого назначения и целей сторон таких правоотношений. Более обоснованным является использование конструкции налоговой обязанности, как меры должного поведения налогоплательщика³²².

³²¹ Брызгалин А.В. Рецензия на монографию И.И. Кучерова «Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания» // *Налоги и финансовое право*. 2013. № 10. С. 174 – 175.

³²² См. подробнее: Климовский Р.В. К вопросу о целевом назначении категории «обязательство» в налоговом праве // *Финансовое право*. 2015. № 1. С. 42 – 46.

В этой связи полагаем, что наша первостепенная задача заключается в необходимости отграничения публично-правовых денежных обязанностей от гражданско-правовых денежных обязательств (далее по тексту – денежных обязательств) и по другим критериям.

В этом смысле принципиальным и важным является вопрос об основаниях возникновения денежных обязанностей и денежных обязательств. Нам уже известно, что непосредственно денежные обязанности, в зависимости от вида источников дохода, с которыми связано то или иное позитивное обязывание, могут иметь форму налога, налогового сбора, фискального сбора или парафискалитета. С учетом этого следует обратить внимание, например, на основания возникновения денежных обязанностей в форме налогов и налоговых сборов. В п. 5 ст. 3 НК РФ определено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов и сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. Согласно же ст. 12 НК РФ федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Региональные налоги также устанавливаются НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Местные налоги устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Из этого следует, что возложение денежных обязанностей в форме налога или налогового сбора осуществляется исключительно посредством установления соответствующих обязательных налоговых платежей уполномоченными органами власти на основе соответствующего

акта законодательства о налогах и сборах. Правовые основания и принципы установления денежных обязанностей будут рассмотрены нами отдельно.

Что же касается денежных обязательств, то их основаниями по преимуществу являются договоры. Кроме того, денежные обязательства, как отмечает В.А. Белов, возникают также из ценных бумаг, односторонних сделок, правонарушений и неосновательного обогащения. Для возникновения отдельных денежных обязательств может быть необходим сложный юридический состав. Так, основанием возникновения денежного обязательства страховщика по уплате страхового вознаграждения является сложный юридический состав, включающий в себя договор страхования, наступление страхового случая и уведомление страхователя о таковом³²³. Как мы видим, эти основания не имеют ничего общего с основаниями денежных обязанностей.

Анализ состава гражданско-правовых денежных обязательств позволяет утверждать, что с точки зрения содержания наибольшую близость с денежными обязанностями, и еще больше с денежными взысканиями, проявляют так называемые охранительные денежные обязательства, поскольку их исполнение сводится к уплате денег как их предмета. В этой уплате и заключается цель охранительных денежных обязательств, поскольку при их исполнении плательщик не рассчитывает на получение за деньги чего бы то ни было, напротив, уплатой денег он стремится освободить себя от лежащего на нем фактического бремени и оформляющей его юридической обязанности³²⁴. Основанием возникновения охранительных денежных обязательств является факт совершения гражданского правонарушения. Это обстоятельство и сближает данные обязательства с денежными взысканиями, в основании которых, как известно, также лежат

³²³ Белов В. А. Денежные обязательства. С. 29.

³²⁴ Там же. С. 36 – 37.

правонарушения, но сопряженные не с гражданско-правовой, а с иной, в том числе финансовой, ответственностью. Что же касается денежных обязанностей, то и в этом случае основания не совпадают.

Конечно, нельзя не обратить внимания на то, что еще одним основанием возникновения обязательств согласно пп. 9 п. 1 ст. 8 ГК РФ являются события, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых последствий. Тем не менее события, как известно, представляют собой юридические факты, не зависящие от воли людей. Подобные безвольные юридически значимые обстоятельства способны изменить или прекратить уже существующее гражданское относительное правоотношение обязательственного типа. Соответствующим примером может служить невозможность исполнения гражданско-правового обязательства по причине форс-мажорных событий природного или техногенного характера, под воздействием которых, например, гибнет материальный объект обязательства, что ведет к его прекращению на основании ст. 416 ГК РФ. Однако денежное обязательство, по определению, не может быть прекращено или изменено гибелью или трансформацией предмета исполнения (объекта правовой связи)³²⁵. В любом случае отмечается, что события не являются распространенными основаниями возникновения обязательств³²⁶ и, следовательно, их нельзя ставить в один ряд с такими юридическими фактами, как правомерные действия, с которыми в соответствии с законодательством связывается, например, возникновение денежной обязанности по уплате налога.

Вопрос взаимоотношений обязанного лица с лицом, которому

³²⁵ Тарабаев П.С. О неправомерных действиях и юридических событиях как основаниях движения неденежных обязательств // Юридический мир. 2013. № 9. С. 14 – 19.

³²⁶ См. соответствующий раздел: Гражданское право. Обязательственное право: учеб.: в 4 т. /В.В. Витрянский, В.С. Ем, С.М. Корнеев и др.; под ред. Е.А. Суханова. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Волтерс Клувер, 2008. Т. 3.

адресовано исполнение, также является одним из ключевых в деле разграничения денежных обязанностей и денежных обязательств. Взаимоотношения лиц в обязательстве, безусловно, имеют свою специфику. Полагаем, что в соответствующем анализе мы можем ограничиться рассмотрением исключительно обязательств из договора, поскольку последний является типичным их основанием. Как отмечает И.А. Покровский, договор по самому своему назначению есть способ регулирования отношений между частными лицами сообразно их индивидуальным интересам и потребностям. Естественно, поэтому зиждущей силой всякого договора является соглашение сторон, т.е. их воля. Юридические последствия договора принципиально наступают именно потому, что их желали авторы договора³²⁷. В этом тезисе известного русского цивилиста, как нам представляется, фактически получила закрепление юридическая формула обязательственных отношений. Данная формула включает в себя следующие позиции:

- договор оформляет (регулирует) отношения, возникающие между сторонами обязательства;
- сторонами договорных обязательств являются частные лица;
- стороны договора не состоят друг с другом в каких-либо отношениях власти и подчинения;
- договор есть результат договоренности (согласия) сторон об условиях его исполнения;
- целью реализации договора является удовлетворение индивидуальных интересов и потребностей сторон.

Рассмотрим эти теоретические позиции применительно к денежным

³²⁷ Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. 4-е изд., испр. М.: Статут, 2003. С. 243.

обязанностям.

Во-первых, обращает на себя внимание то, что в отличие от денежных обязательств денежные обязанности имеют внедоговорную правовую природу. При этом, говоря о внедоговорной правовой природе денежных обязанностей, мы отрицаем не только гражданско-правовые договоры, но и административные договоры тоже. Если отрицание гражданско-правовых договоров не предполагает дополнительной аргументации, то отрицание административных договоров в силу их публично-правовой природы требует объяснений. Действительно, в правовой теории допускается возникновение так называемых административно-договорных обязательств. Концептуально последние определяются как обязательства, в силу которых государство в лице органа исполнительной власти обязано исполнить публично-правовую обязанность либо гражданин или юридическое лицо обязаны исполнить публично-правовую обязанность³²⁸. Конструкция административного договора, генезис которой происходит в рамках процесса конвергенции частного и публичного права, призвана гарантировать соблюдение баланса частных и публичных интересов, установить оптимальные и наиболее продуктивные условия взаимодействия государства с институтами гражданского общества, а также обеспечить координацию деятельности публичных субъектов при осуществлении исполнительной власти³²⁹. На первый взгляд публично-правовая природа подобных обязательств служит обстоятельством, которое указывает на известную их близость по отношению к денежным обязанностям. Однако это не так. Следует исходить из того, что договор в общеправовом смысле есть волевое соглашение двух и более субъектов, влекущее возникновение, изменение или прекращение

³²⁸ *Рогачева О.С., Кошеварова Е.А.* Административный договор как основание возникновения административно-договорного обязательства // *Административное право и процесс.* 2012. № 12. С. 39.

³²⁹ *Щербакова Л.В.* Место и роль действий по исполнению административно-договорного обязательства в системе юридических фактов // *Административное и муниципальное право.* 2013. № 4. С. 369 – 384.

правоотношений. При этом договор традиционно обладает такими признаками, как добровольность заключения, формально-юридическое равенство сторон, взаимная ответственность сторон за неисполнение обязательства, правовая обеспеченность. На протяжении длительного периода времени договор рассматривался как исключительно частноправовой институт, порождающий гражданско-правовые последствия и преследующий частноправовой интерес. Одним из отличий является ограниченное регулирующее воздействие гражданско-правового договора по сравнению с административным, т.е. административный договор может действовать в отношении неопределенного круга лиц, в том числе тех, кто не являлся стороной заключения конкретного договора. Целью заключения договора является реализация публичных интересов. При этом административный договор иногда выступает как источник права, поскольку может носить нормативный характер³³⁰. В свое время В.А. Юсупов отмечал, что административный договор представляет собой определенное актами административного права соглашение двух и более субъектов, из которых один или все являются обязательно органами государственного управления либо их законными представителями. Это соглашение направлено на установление, изменение или прекращение административных прав и обязанностей у органов государственного управления, субъективных имущественных или неимущественных прав у граждан и их социальных формирований³³¹. По мнению А.В. Демина, административный договор представляет собой основанный на административно-правовых нормах и выработанный в результате добровольного согласования воли не менее двух субъектов административного права многосторонний акт государственного управления, опосредующий горизонтальные управленческие отношения и

³³⁰ *Рогачева О.С., Кошеварова Е.А.* Административный договор как основание возникновения административно-договорного обязательства. С. 40 – 42.

³³¹ *Юсупов В.А.* Правоприменительная деятельность органов государственного управления. М., 1979. С. 73.

устанавливающий (прекращающий, изменяющий) взаимные права и обязанности его участников³³². Так, на основании предметного критерия Д.Н. Бахрах, определяя состав административных договоров обозначает в том числе финансовые и налоговые соглашения³³³. Однако А.В. Демин, напротив, указывает, что договоры, лежащие в сфере правового регулирования финансового и ряда иных отраслей публичного права, в качестве административных договоров рассматривать не следует³³⁴. В любом случае среди всего многообразия административно-договорных обязательств обнаружить интересующие нас обязанности не удалось. Специалисты не рассматривают в качестве таковых даже договоры налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, поскольку в данных соглашениях отсутствует основная кауза административного договора – удовлетворение публичного интереса, и в этой связи невозможно отнести обязательства, возникающие из перечисленных договоров, к категории административно-правовых³³⁵.

Соответственно административный договор не может служить основанием для рассматриваемых нами денежных обязательств, поскольку является одним из правовых средств административного управления, которое призвано урегулировать общественные отношения на основе добровольного согласия сторон по принятию ими на себя определенных обязательств в целях достижения публичных целей и удовлетворения общественных интересов. Как уже отмечалось выше применительно к основаниям денежных обязательств и денежных обязанностей, последние формализуются не на основе договора, но на основе акта законодательства о налогах и

³³² Демин А.В. Общие вопросы теории административного договора. Красноярск, 1998. С. 76.

³³³ Бахрах Д.Н. Административное право: учеб. для вузов. М., 1996. С. 174.

³³⁴ Демин А.В. Общие вопросы теории административного договора. С. 50.

³³⁵ Щербакова Л.В. Виды административно-договорных обязательств: основные критерии классификации // Административное и муниципальное право. 2013. № 3. С. 205 – 219.

сборах. В данном случае следует исходить из того, что непосредственно денежные обязанности, например в форме налога, возлагаются на основе соответствующей юридической конструкции. Такая конструкция есть средство юридической техники, используемое при построении нормативного материала, некая универсальная модель, элементы которой подлежат законодательному определению при установлении и введении конкретных налоговых платежей³³⁶. Довольно точное определение юридической конструкции налога дано В.Н. Ивановой, которая рассматривает ее как систему законодательно закрепленных и реализующихся в правоотношениях при наличии юридических фактов элементов его модели, четко определяющей обязанность налогоплательщика по исчислению и внесению налогового платежа в бюджет или внебюджетный фонд³³⁷. Таким образом, можно констатировать существенное различие в части оснований денежных обязательств и денежных обязанностей.

Во-вторых, если обеими сторонами договорных денежных обязательств всегда являются частные лица, то в рамках денежной обязанности лишь одна сторона, а именно фискальнообязанное лицо может рассматриваться как частное. Вторая же сторона денежной обязанности всегда представлена публично-правовым образованием, в пользу которого и осуществляется исполнение. Ведь суть выполнения, например, налоговой обязанности заключается в выплате определенных денежных средств в пользу государства³³⁸. В свое время Л.И. Петражицким отмечалось, что к частному праву относятся правоотношения, в которых отдельные лица находятся в

³³⁶ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). С. 227.

³³⁷ Иванова В.Н. О возможности использования элемента правовой материи «юридическая конструкция» для формирования законодательной дефиниции «юридическая конструкция налога» с целью выражения юридической сущности налога в Налоговом кодексе Российской Федерации // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: материалы Междунар. «круглого стола» (Черновцы, 21 – 23 сентября 2006 г.). Под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. Нижний Новгород, 2007. С. 854.

³³⁸ Воронов Е.Н. Актуальные проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации. С. 57 – 64.

отношениях к другим ради самих себя. Если же правоотношения относятся к сфере единого общественного целого – государства, общины, то это публичное право. Такова, например, обязанность уплачивать подати³³⁹.

Государство, его субъекты или иные публично-правовые образования, например муниципалитеты, в финансовых отношениях представлены соответствующими уполномоченными органами. Иными словами, сторонами отношений, возникающих в связи с исполнением денежных обязанностей, являются уполномоченные органы (органы фискального администрирования), с одной стороны, и фискальнообязанные субъекты – с другой. К последним И.И. Кучеров, в частности, относит физических лиц и организации, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению и уплате налогов и сборов либо по их удержанию и перечислению в бюджет. Так, в зависимости от непосредственного содержания этих обязанностей указанные лица могут иметь правовой статус налогоплательщиков, плательщиков сборов либо налоговых агентов³⁴⁰.

В-третьих, отношения, вытекающие из договора, имеют диспозитивный характер, соответственно стороны по отношению друг к другу равны и обладают определенным набором корреспондирующих прав и обязанностей. Отношения же, возникающие при исполнении денежных обязанностей, построены таким образом, что в них одна сторона, например налогоплательщик, всегда состоит по отношению к другой стороне – уполномоченному органу, в этом случае – налоговому (фискальному) органу, во властном подчинении. На несимметричный характер прав и обязанностей сторон налогового правоотношения обращают внимание и другие авторы³⁴¹.

³³⁹ См.: *Агарков М.М.* Избранные труды по гражданскому праву. М., 2002. Т.1. С. 51 – 55.

³⁴⁰ *Кучеров И.И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). С. 246.

³⁴¹ См. подробнее: *Красюков А.В.* Налоговое обязательство: понятие и признаки. С. 12 – 14.

В значительной степени это обусловлено односторонним характером налоговых отношений, поскольку налогоплательщик имеет обязанность по совершению активных действий в пользу государства и не имеет права требовать встречных активных действий лично для себя³⁴². По словам А.В. Демина, равенства между государством и налогоплательщиками нельзя достичь только потому, что налоговые правоотношения строятся как властные, где государство диктует свою волю, а налогоплательщики подчиняются, т.е. имеет место своеобразная субординация³⁴³.

В-четвертых, договор, оформляющий денежное обязательство, представляет собой результат договоренности (согласия) сторон об условиях его исполнения. Возложение же денежных обязанностей осуществляется императивно и какого-либо согласия со стороны обязанного лица не предполагает. Это обстоятельство вытекает из неравенства сторон, о котором речь шла выше и которое обусловлено публичной природой денежных обязанностей. В этой связи отмечается, что правовое регулирование финансовых отношений должно быть ориентировано на императивные властные предписания со стороны органов государства относительно субъектов, участвующих в сфере финансовой деятельности. При этом властность предписаний состоит именно в том, что органы, которые их принимают, имеют на это полномочия, делегированные государством, а обязанные субъекты должны выполнять указанные предписания и встречных полномочий не имеют. Исходя из этого регулирование любых отношений в сфере публичных финансов, в том числе и налоговых, не может быть основано на диспозитивных гражданско-правовых началах³⁴⁴.

³⁴² Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. Алматы, 2001. С. 84.

³⁴³ См.: Волкова Н.Н. Соотношение публичного и частного права в регулировании налоговых отношений // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: материалы междунар. науч.-практич. конф. М.: РАП, 2012. С. 96.

³⁴⁴ Самсин И.Л. Соотношение понятий налоговой обязанности и налогового обязательства // Финансовое

Наконец, в-пятых, основной целью реализации договорных обязательств является удовлетворение индивидуальных интересов и потребностей сторон соответствующего договора. В этой связи Е.Е. Богданова отмечает, что основной целью участников договорного отношения является реализация интересов, которые они преследовали при заключении договора, т.е. его исполнение. Замена исполнения договора денежным эквивалентом недопустима. Если покупатель, заключая договор поставки, желает получить от продавца партию конкретного товара, то последний должен предоставить именно заказанный товар, а не его денежный эквивалент. Поскольку покупатель заключает договор, можно утверждать, что деньги у него есть, и он нуждается не в них, а в товаре. Задачей законодателя в этих условиях является обеспечение покупателю реализации его потребностей, а не замена реальных потребностей денежным суррогатом³⁴⁵. И хотя в условиях рыночной экономики уплата денежной компенсации дает возможность приобрести требуемые товары (услуги) у другого производителя, тем не менее необходимо учитывать, что замена реального исполнения другой мерой не всегда способна удовлетворить нарушенный интерес потерпевшей стороны³⁴⁶. Исполнение же денежных обязанностей служит исключительно делу удовлетворения денежными средствами государственных и общественных потребностей и вовсе не предполагает удовлетворения каких-либо индивидуальных интересов и потребностей обязанного лица. Отмечается, что общественные налоговые интересы в общем виде формулируются в конституционных актах, а механизмы реализации и защиты устанавливаются в законах и других специализированных нормативных правовых актах. Поскольку они

право. 2012. № 3. С. 19 – 22.

³⁴⁵ Богданова Е.Е. Принцип реального исполнения обязательства в договорах купли-продажи и поставки: проблема реализации // Законодательство и экономика. 2005. № 3. С. 31 – 35.

³⁴⁶ Ерахтина О.С. Правовые принципы и нормы о принудительном исполнении договорных обязательств // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 12. С. 50 – 55.

становятся официально признанными государством, то соответственно приобретают признаки публичности и становятся разновидностью публичного налогового интереса³⁴⁷.

Нельзя обойти вниманием и другие моменты, позволяющие отграничить денежные обязательства от денежных обязанностей. Так, еще в одной своей работе И.И. Кучеров специально обратился именно к этому вопросу. В частности, он также акцентирует внимание на этимологии соответствующих терминов, на несовпадении юридических оснований и юридических конструкций денежных обязательств и денежных обязанностей, на публичном характере последних и на различном функциональном предназначении рассматриваемых правовых категорий. Однако им, кроме того, сформулированы и иные важные критерии разграничения. Так, отмечена принципиально различающаяся способность денежных обязанностей и денежных обязательств к передаче другим лицам, а также некоторое несовпадение моментов их исполнения³⁴⁸.

Как известно, гражданское право, в предусмотренных ГК РФ случаях, допускает переход денежного требования от кредитора к третьему лицу, например, в рамках суброгации в результате уплаты денежного долга за должника этим самым третьим лицом суброгатором. Согласно же п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик по общему правилу обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Фактически в этой норме получил свое закрепление общий налогово-правовой принцип о необходимости личной уплаты налога налогоплательщиком, который отвергает возможность

³⁴⁷ См. подробнее: *Вдовичен В.А.* Правовое понятие публичного налогового процесса // Современная теория финансового права: Сб. материалов междунар. науч.-практич. конф. / Под ред. С.В. Запольского, И.А. Цинделиани. М.: РАП, 2011.

³⁴⁸ См. подробнее: *Кучеров И.И.* Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств // Финансовое право. 2012. № 1. С. 12 – 18.

переложения обязанности по уплате налогов на иных лиц³⁴⁹.

При рассмотрении специфических признаков денежных обязанностей и денежных обязательств следует обратить внимание и на некоторое несопадение моментов их исполнения. Исполнение любого обязательства, в том числе денежного, согласно п.1 ст. 408 ГК РФ прекращает такое обязательство. При этом исполнение денежного обязательства связывается с моментом передачи кредитору или внесением в депозит наличных или безналичных денежных средств посредством соответственно их передачи или перевода. Если иметь в виду перевод, т.е. безналичную форму расчета, то согласно ч. 1 ст. 865 ГК РФ исполнение платежного поручения связывается с моментом, когда банк, принявший его от плательщика, перечислил соответствующую денежную сумму банку получателя средств для ее зачисления на счет соответствующего лица.

Исполнение денежных обязанностей, в отличие от денежных обязательств, связывается не с фактом перечисления денежных средств, а с иными обстоятельствами. Так, согласно положениям п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет денежных средств со счета налогоплательщика в банке. Условием исполнения при этом является наличие достаточного остатка денежных средств на указанном счете по состоянию на день платежа. Подобный подход обусловлен правовой позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах

³⁴⁹ См., например: *Чибинев В.М.* Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // *Налоги.* 2006. № 3. С. 40 – 41.

налоговой системы в Российской Федерации»³⁵⁰, которая сводится к тому, что обязанность каждого налогоплательщика по уплате налогов должна считаться исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога, фактически произошло. Такое изъятие происходит в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога. После списания с расчетного счета имущество налогоплательщика уже изъято, т.е. налог уплачен. Фактическое поступление денежных средств получателю в данном случае уже не является обязательным условием должного исполнения денежной обязанности.

Представляется, что обозначенное выше несовпадение моментов исполнения денежных обязательств и денежных обязанностей не случайно. Если в гражданских правоотношениях возложение риска перечисления денежных средств банком на должника вполне оправданно, поскольку плательщик сам определяет такой банк и способ исполнения, то в налоговых правоотношениях такой подход неприемлем, поскольку обязанное лицо вынуждено использовать услуги банка по осуществлению соответствующего перевода денежных средств в силу того, что получатель денежных средств не предоставляет иной технической возможности исполнения денежной обязанности.

К основным выводам данного раздела исследования можно отнести следующие.

1. В отличие от денежных обязательств денежные обязанности в финансовом праве имеют внедоговорную правовую природу, говоря о которой следует исключить не только гражданско-правовые, но и административные договоры. Последние не могут служить основанием для

³⁵⁰ Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 1.

рассматриваемых нами денежных обязанностей, поскольку являются одним из правовых средств административного управления, призванных урегулировать общественные отношения на основе добровольного согласия сторон по принятию ими на себя определенных обязательств в целях достижения публичных целей и удовлетворения общественных интересов.

2. Если обеими сторонами договорных денежных обязательств всегда являются частные лица, то в рамках финансово-правовой денежной обязанности лишь одна сторона, а именно – фискальнообязанное лицо может рассматриваться как частное. Вторая же сторона денежной обязанности всегда представлена публично-правовым образованием, в пользу которого и осуществляется исполнение.

3. Отношения, вытекающие из договора, имеют диспозитивный характер, соответственно стороны по отношению друг к другу равны и обладают определенным набором корреспондирующих прав и обязанностей. Отношения же, возникающие при исполнении денежных обязанностей финансового права, построены таким образом, что в них одна сторона, например налогоплательщик, всегда состоит по отношению к другой стороне – уполномоченному органу, в этом случае – налоговому (фискальному) органу, во властном подчинении.

4. Договор, оформляющий денежное обязательство, представляет собой результат договоренности (согласия) сторон об условиях его исполнения. Возложение же денежных обязанностей в финансовом праве осуществляется императивно и какого-либо согласия со стороны обязанного лица не предполагает. Это обстоятельство вытекает из неравенства сторон, которое обусловлено публичной природой денежных обязанностей.

5. Основной целью реализации договорных обязательств является удовлетворение индивидуальных интересов и потребностей сторон

соответствующего договора. Исполнение же денежных обязанностей финансового права служит исключительно делу удовлетворения денежными средствами государственных и общественных потребностей и вовсе не предполагает удовлетворения каких-либо индивидуальных интересов и потребностей обязанного лица.

6. Гражданское право в предусмотренных ГК РФ случаях допускает переход денежного требования от кредитора к третьему лицу, например, в рамках суброгации в результате уплаты денежного долга за должника этим самым третьим лицом – суброгатором. Напротив, лицо, призванное к исполнению финансово-правовой денежной обязанности, по общему правилу должно самостоятельно исполнить такую обязанность.

7. При рассмотрении специфических признаков денежных обязанностей и денежных обязательств следует обратить внимание и на некоторое несовпадение моментов их исполнения. Исполнение любого обязательства, в том числе денежного, прекращает такое обязательство. При этом исполнение денежного обязательства связывается с моментом передачи кредитору или зачислением на корреспондентский счет банка кредитора либо внесением в депозит соответственно наличных или безналичных денежных средств. Исполнение же финансово-правовых денежных обязанностей, в отличие от денежных обязательств, связывается не с фактом получения денежных средств управомоченным лицом, а с иными обстоятельствами. Например, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему на соответствующий счет денежных средств со счета налогоплательщика в банке. Условием исполнения при этом является лишь наличие достаточного остатка денежных средств на указанном счете по состоянию на день платежа. Фактическое поступление денежных

средств получателю в данном случае уже не является обязательным условием должного исполнения денежной обязанности.

§ 3. Юридическая конструкция денежных обязанностей

Следует напомнить, что в ст. 57 Конституции Российской Федерации закреплено положение о том, что обязанность по уплате налогов и сборов относится исключительно к законно установленным налоговым взиманиям. В этой связи отмечается, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы получила свое дальнейшее полноценное развитие только в законодательстве о налогах и сборах, выразившись в его основных началах и в самостоятельном правовом механизме налогообложения в целом³⁵¹. В п. 5 ст. 3 НК РФ в развитие данного конституционного положения прописано, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов и сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В этой связи необходимо исследовать вопросы, касающиеся правовых оснований и принципов установления денежных обязанностей. При этом мы имеем в виду установление всех видов денежных

³⁵¹ *Суткевич Е.А.* Элементы уплаты регулярных платежей за пользование недрами: финансово-правовой аспект // Финансовое право. 2012. № 9. С. 37 – 40.

обязанностей, включая налоги, налоговые сборы, фискальные сборы и парафискалитеты.

Налог и налоговый сбор (далее – сбор) являются наиболее показательными формами денежных обязанностей, которые характеризуются рядом особенностей в части их установления. С правовой точки зрения установление налогов является актом односторонне-властного волеизъявления государства. Установление налогов, равно и как их введение в действие, изменение и отмена, входят в исключительную компетенцию государства, составляют его суверенное право и реализуются в рамках отдельного блока правоотношений без участия налогоплательщика. Соответственно воля каждого конкретного налогоплательщика по поводу установления налогов не выражается, поскольку она изначально не испрашивается и не учитывается государством при установлении налогов³⁵².

Как уже отмечалось, согласно ст. 12 НК РФ федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Региональные налоги также устанавливаются НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Местные налоги устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Из этого следует, что возложение денежных обязанностей в форме налога или налогового сбора осуществляется исключительно посредством установления соответствующих обязательных налоговых платежей уполномоченными органами власти на основе соответствующего акта законодательства о налогах и сборах.

³⁵² Порохов Е.В. Налоговое обязательственное право // Очерки налогово-правовой науки современности/ Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. М.; Харьков: Право, 2013. С. 269.

В данном случае принцип законного установления налога не сводится лишь к требованиям, предъявляемым к правовой форме акта, устанавливающего налог, и процедуре его принятия и введения в действие. Содержание такого акта должно также соответствовать конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах. К числу таковых относят: соблюдение общеправовых требований определенности, ясности, недвусмысленности правовых норм; запрет на использование понятий, не имеющих юридического содержания и вызывающих различное толкование; реализация принципа юридического равенства в корреспонденции с принципом равного налогового бремени и др.³⁵³ О влиянии конституционных норм на налогообложение отмечают и другие специалисты³⁵⁴. В этой связи И.И. Кучеров пишет, что установление (в рассматриваемом нами значении) представляет собой данное от имени государства или иного публичного территориального образования объявление о наименовании налога и сбора, его плательщиках, а также об иных элементах, его составляющих³⁵⁵. Необходимость определения элементов налогов и сборов (элементов налогообложения) в рамках их установления признается и другими правоведами³⁵⁶. В нашем понимании, установление налога или сбора представляет собой акт официального (посредством принятия и введения в действие акта законодательства о налогах и сборах) возложения публично-правовым образованием соответствующих денежных обязанностей на определенную категорию

³⁵³ См. подробнее: *Разгулин С.В.* О некоторых вопросах установления налогов и сборов // *Финансы*. 2001. № 10. С.34 – 37.

³⁵⁴ *Кобзарь-Фролова М.Н.* Влияние конституционных норм-принципов на налогообложение в Российской Федерации // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений: материалы междунар. науч.-практич. конф. М.: РАП, 2012. С. 172 – 178.

³⁵⁵ См. подробнее: *Кучеров И.И.* Основополагающие идеи установления и введения налогов и сборов // Принципы финансового права: материалы междунар. науч.-практич. конф., Харьков, 19 – 20 апреля 2012 г. Редкол. В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков, 2012.

³⁵⁶ *Беликов Е.Г.* Установление налогов в Российской Федерации: некоторые вопросы юридической техники // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): материалы междунар. науч. конф., Воронеж, 4 – 6 сентября 2007 г./ Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж, Изд-во ВГУ, 2007. С. 121.

физических лиц и (или) организаций. Возложение таких обязанностей предполагает определение условий их исполнения, которые находят отражение и закрепление в элементах юридической конструкции конкретного налога или сбора. Как отмечает О.Н. Горбунова, закон о налоге должен быть понятным и хорошо прописывать правила и, возможно, даже «технологии» уплаты налога³⁵⁷. Например, из содержания учебного курса по финансовому праву усматривается, что в законодательстве о каждом конкретном налоге должен быть определен порядок исчисления налога в зависимости от особенностей объекта налогообложения и налоговой базы, а также правового статуса налогоплательщика и иной специфики конкретного налога³⁵⁸.

Развитие учения о юридических конструкциях налогов, понимание необходимости определения каждого из их элементов, равно как и широкое использование самого термина «юридическая конструкция налога», получают необходимый импульс в 2000-х годах, несмотря на то, что о структуре налога, об отдельных элементах, его составляющих, заговорили еще в XIX в., а появление понятия «юридическая конструкция» некоторые авторы относят еще к классическому периоду развития римского права³⁵⁹. Определение юридической конструкции того или иного налога в праве непосредственно служит делу определенности налогообложения как такового. В свое время на важное значение определенности налогообложения в смысле заблаговременного точного знания плательщиком своих податных обязанностей обращал внимание Л.В. Ходский. По его мнению, только при этом условии плательщик может заранее подготовиться к уплате следуемых казне денег и быть избавленным от неприятных сюрпризов и столкновений с

³⁵⁷ Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. С. 138.

³⁵⁸ Финансовое право: учеб./ Отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2009. С. 390.

³⁵⁹ Курилюк Ю.Е. Некоторые вопросы определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Финансовое право. 2012. № 10. С. 21 – 25.

фискальной властью³⁶⁰. Представляется, что определенность налогообложения основывается на детальном прописывании в соответствующем законодательном акте всех обязательных элементов юридической конструкции налога, которые в своей совокупности и составляют денежную обязанность, а также определяют условия ее исполнения.

В п. 1 ст. 17 НК РФ закреплено, что налог считается установленным в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. При этом к последним причислены объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В связи с этим следует обратить внимание на состав упомянутых элементов, поскольку в теории соответствующие взгляды существенно разнятся.

Определяя состав налогового обязательства, Е.В. Порохов отмечал, что наряду с субъектом и объектом в него следует включать содержание. Последнее с юридической точки зрения, по его мнению, представляет собой совокупность субъективных юридических прав и обязанностей, а с материальной – реализацию этих прав и обязанностей в конкретных действиях субъектов, в их поведении³⁶¹. В данном случае ученым предпринята попытка теоретического препарирования налогового обязательства через призму налогового правоотношения, которое в известной степени достигает своей цели. Субъект и объект, безусловно, относятся к элементам юридической конструкции налогов. Однако этими элементами состав юридической конструкции налога не исчерпывается. Полагаем, что содержание соответствующих обязанностей налогоплательщика

³⁶⁰ См. подробнее: *Ходский Л.В.* Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2013. № 2. С. 117 – 156; № 3. С. 101 – 146.

³⁶¹ *Порохов Е.В.* Налоговое обязательственное право. С. 282.

обуславливается и другими элементами юридической конструкции конкретного налога.

Как отмечает И.И. Кучеров, наличие у налогов и сборов некой конструкции признается многими авторами. Другое дело, что, имея в виду их внутреннее строение, некоторые правоведы употребляют иные, во многом сходные по смыслу термины. Так, в литературе по налогово-правовой тематике встречаются такие словосочетания как «правовой механизм налога», «юридический состав налога», «элементный состав налога», «структура налога», «анатомия налога» и т.п. Полагаем, что все они имеют право на использование, поскольку в конечном счете обогащают научный оборот. Вместе с тем с позиций теории права в интересующем нас смысле более предпочтительным все же является употребление термина «юридическая конструкция налога»³⁶². В науке налогового права использование данного термина получило довольно широкое распространение³⁶³. В дальнейшем изложении мы будем придерживаться именно этого термина в трактовке его как универсального средства юридической техники, используемого для установления рассматриваемых нами денежных обязанностей.

По мнению В.Н. Ивановой, категорию «юридическая конструкция налога» следует рассматривать в двух аспектах. В первом случае она может трактоваться, как некая совокупность закрепленного в первой части НК РФ набора элементов, необходимого для установления полноценного состава налога, а во втором – как совокупность элементов, используемых при конструировании конкретного налога, которые закреплены во второй части НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах. При этом «юридическая конструкция» в первом понимании является постоянным

³⁶² Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). С. 225 – 226.

³⁶³ Богданов Д.В. К вопросу о юридических конструкциях в налоговом праве // Финансовое право. 2010. № 11. С. 23 – 26.

(неизменчивым), обобщенным образом всех существующих и в дальнейшем устанавливаемых юридических конструкций конкретных налогов. Содержание же понятия «юридическая конструкция конкретного налога», напротив, обладает вариативностью и изменчивостью³⁶⁴. Полагаем, что нас юридическая конструкция интересует именно в первом аспекте, поскольку мы исследуем то самое универсальное правовое средство, которое служит делу узаконения (установления) денежных обязанностей в форме налога или сбора.

В интересующем нас аспекте О.А. Ногина отмечает, что налог может быть структурирован и представлен в виде неразрывно связанных между собой, составляющих единое целое элементов налога (элементов налогообложения, элементов "закона о налоге" или элементов налогового обязательства), урегулированных правовым образом. Согласно положениям теории систем объединение элементов в единое целое означает, что система элементов приобретает свойства более высокого порядка, нежели простое сложение свойств ее компонентов. Тем не менее изучение свойств отдельных составляющих систему компонентов и взаимосвязей между ними позволяет дать наиболее развернутую характеристику системы, в нашем случае налогового платежа. Законодательное установление элементного состава налога должно приводить к формально-юридической «завершенности» налога и возможности формирования на этой основе размера налоговой обязанности лица. В результате состав обязательных элементов налога будет формировать лишь та совокупность его элементов, которая необходима и достаточна для исполнения лицом своей налоговой обязанности. Законодатель, моделируя элементы конкретного налога, формально юридически описывает только те фактические обстоятельства материального мира, обладающие пространственно-временными характеристиками, которые

³⁶⁴ *Иванова В.Н.* Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства./ Под ред. М.В. Сенцовой. Ульяновск, 2009. С. 6 - 7.

будут иметь значение для определения конкретной суммы налога, которую обязано уплатить лицо в установленный срок³⁶⁵. В данном случае ключевой является мысль о том, что в своей совокупности элементы юридической конструкции налога фактически определяют, кто, при наличии какого основания и сколько денежных средств должен уплатить во исполнение своей налоговой обязанности.

В этом смысле исходным является теоретическое суждение о том, что налог как правовая категория представляет собой юридическую конструкцию, состоящую из определенных элементов, которые в совокупности составляют налог и образуют его юридический состав. При этом элементы налога могут быть определены как внутренние исходные функциональные единицы, которые в своей совокупности и составляют юридические конструкции соответствующих налоговых платежей. Состав этих функциональных единиц у всех налогов в основе своей совпадает, поэтому они являются универсальными составляющими их юридических конструкций. Элементы налога не следует отождествлять с элементами налогообложения. Это объясняется тем, что налогообложение по определению есть процесс, связанный с установлением и взиманием налогов и сборов, а налоговые платежи – одно из его правовых средств³⁶⁶.

Состав рассматриваемых элементов не однороден. Так, Д.В. Винницкий подразделяет юридические конструкции элементов налогообложения на общие - используемые применительно ко всем налогам и конкретные – конструкции отдельных налогов. На основании данной дифференциации ученый делает вывод об иерархическом строении системы юридических конструкций. В целом разделяя подобную точку зрения отдельные авторы

³⁶⁵ См. подробнее.: *Ногина О.А.* К вопросу об элементном составе налога // *Финансовое право.* 2005. № 7. С. 11 – 12.

³⁶⁶ *Кучеров И.И.* К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // *Финансовое право.* 2010. № 1. С. 22 – 27.

исходят из того, что положения ч. 1 ст. 17 НК РФ определяют родовую (общую) юридическую конструкцию налога, которая служит основой для специальных (конкретных) юридических конструкций налога³⁶⁷.

На основе системного подхода, требующего выделения в той или иной системе статической и динамической составляющих, Кучеров И.И. в общем элементном составе налоговых платежей выделяет как те элементы, из которых собственно сложен налог (статические элементы налога), так и элементы, определяющие его функционирование (динамические элементы налога). При этом к статическим элементам налога по указанному выше основанию ученый относит такие элементы, как субъект и объект налога, налоговую базу, масштаб налога, налоговый период и налоговую ставку. Ведь именно эти элементы формируют материальное начало налога, поскольку определяют, кто, с чего и сколько должен уплатить в бюджет в рамках исполнения соответствующей налоговой обязанности. В свою очередь, динамические элементы налога, сочетаясь с его статическими элементами, как бы приводят в движение всю юридическую конструкцию налога. В качестве динамических элементов налога он предложил рассматривать такие элементы, как порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, порядок зачета и возврата переплаченного или излишне взысканного налога. Особое место отводится элементам, составляющим механизм налогово-правового принуждения, к числу которых относятся порядок обеспечения уплаты налога и порядок применения налоговых санкций за неуплату налога. Из совокупности этих элементов в конечном счете и складывается процедура исполнения налоговой обязанности, которой фактически определяется функционирование налога³⁶⁸.

³⁶⁷ См.: Суляева Д.Д. Налоговые вычеты в системе элементов юридической конструкции налога // Финансовое право. 2012. № 2. С. 36 – 40.

³⁶⁸ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). С. 237.

Наряду с этим существует классификация элементов налогов по основанию их обязательности для соответствующей юридической конструкции. Так, довольно распространенным является подразделение элементов на обязательные и так называемые факультативные (дополнительные или необязательные) элементы налога.

Определение обязательных элементов налогообложения (обложения) отдельные авторы обоснованно рассматривают как условие установления налогов и сборов. В этой связи отмечается, что при отсутствии хотя бы одного из них налог не будет считаться установленным. Поэтому словосочетание «установить элемент состава налогообложения» означает – принять (узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства³⁶⁹. В свою очередь, определить элемент состава налога (сбора) – значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений, на основе каких-либо признаков (данных)³⁷⁰.

Анализ содержания ст. 17 НК РФ, как уже отмечалось, позволяет отнести к числу обязательных элементов, наряду с налогоплательщиками, объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления а также порядок и сроки уплаты налога. Полагаем необходимым рассмотреть указанные элементы, поскольку именно их определение в акте налогового законодательства и позволяет юридически оформить денежную обязанность по налогам.

Налогоплательщик, безусловно, является ключевой фигурой в механизме налогообложения, поскольку именно это лицо призывается к исполнению соответствующих денежных обязанностей. Не требует теоретического обоснования тезис о том, что налогоплательщики относятся к категории субъектов налогового права. К числу таковых специалисты

³⁶⁹ Бельх В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М., 2004. С. 234 – 235.

³⁷⁰ Налоговое право/ Под ред. С.Г. Пепеляева, М., 2000. С. 83.

относят внешне обособленных, способных самостоятельно вырабатывать, выражать и осуществлять единую волю лиц, которых налоговое законодательство наделяет налогово-правовым статусом, т.е. потенциальной способностью участвовать лично либо через представителя в налоговых правоотношениях. Юридический признак налоговой правоспособности лица – это признание за лицом способности выступать носителем тех или иных субъективных прав и обязанностей в сфере налогообложения, т.е. участвовать в налоговых правоотношениях. Юридический признак можно назвать налоговой правосубъектностью. Участник же налогового правоотношения – правосубъектное лицо, у которого в рамках налогового правоотношения возникают субъективные юридические права и обязанности³⁷¹.

Налогоплательщики, и это очевидно, являются наиболее активными участниками налоговых правоотношений, поскольку именно они, будучи налогообязанными лицами, реализуют свои права и исполняют денежные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Наряду с налогоплательщиками субъектами налоговых правоотношений также являются государство и муниципальные образования в лице своих уполномоченных органов, которые имеют в данных правоотношениях непосредственный имущественный интерес, удовлетворяемый путем перехода им права собственности на часть имущества налогоплательщиков. Обязанность платить налоги распространяется на всех налогообязанных субъектов в качестве безусловного требования государства. Как отмечалось в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года

³⁷¹ Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособие. Красноярск, 2006. С. 120.

«О федеральных органах налоговой полиции»³⁷², такое положение обусловлено тем, что право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии с ч. 3 ст. 56 Конституции Российской Федерации не подлежат ограничению ни при каких условиях, а значит, согласно ч. 3 ст. 55 Конституции Российской Федерации, оно может быть ограничено федеральным законом. Но лишь настолько, насколько это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. В данном случае правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации отражает существо и обоснование налоговых притязаний государства, а также в известной степени обозначает пределы таких притязаний.

Кроме того, участниками налоговых правоотношений являются и иные лица, фактически в них участвующие, а именно налоговые агенты, сборщики налогов, свидетели, понятые, эксперты, специалисты и др.³⁷³ С точки зрения определения носителей денежных обязанностей наряду с налогоплательщиками следует обратить внимание также на плательщиков сборов и налоговых агентов. Эти категории участников налоговых правоотношений также относятся к налогообязанным лицам. Следует заметить, что термин «налогообязанные лица» в теории налогового права стал достаточно широко употребляемым, поскольку является достаточно емким с точки зрения состава таких лиц³⁷⁴. Ведь этот термин связывают с лицами, призванными исполнять денежные (в данном случае налоговые) обязанности. Ведь налоговая обязанность представляет собой модель, образец правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы.

³⁷² Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

³⁷³ Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). С. 78.

³⁷⁴ См., например: Попов В.В. К вопросу о презумпции невиновности налогообязанных субъектов и их обязанности по уплате налогов и сборов // *Налоги*. 2011. № 6. С. 14 – 16.

Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие последующих налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т.д.³⁷⁵ В этой связи возникает вопрос относительно иных элементов юридической конструкции налогов.

Среди основных или обязательных элементов юридического состава налога особое место занимает объект налогообложения, поскольку именно с его наличием законодательство о налогах и сборах связывает сам факт и юридическое основание возникновения у налогоплательщика обязанности по уплате того или иного налога. По мнению Г.Р. Голованова, в основу любого вида налога должен быть положен именно объект налогообложения, вытекающий из гражданско-правовых, имущественных и иных аналогичных отношений, характеризующий фактическую способность налогоплательщика к уплате налога и необходимость его участия в финансировании государственных и муниципальных расходов для достижения общей пользы³⁷⁶. Как отмечают специалисты в сфере налогового права, такой элемент, как объект налогообложения, занимает особое место среди других признаков налога, так как он указывает на сам факт возникновения обязанности по уплате налога. Как следует из учебников по налоговому праву и комментариев НК РФ, объект налогообложения представляет собой правовую категорию, которая имеет стабильные и конкретно

³⁷⁵ Крохина Ю.А. Новые субъекты и особенности сроков исполнения налоговой обязанности. С. 24 - 28.

³⁷⁶ См. подробнее: Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 8. С. 81 – 87.

сформулированные в законе признаки, не зависящие от каких-либо внешних условий, и объективно предполагает наличие экономического основания³⁷⁷.

В ст. 38 НК РФ не дается определения термина «объект налогообложения», однако приводится ряд фактических обстоятельств, которые указывают на его наличие. В качестве таковых, в частности, обозначены: реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход и даже расход. Полагаем, что с точки зрения теории данный перечень является не совсем точным, поскольку не соответствует в полной мере сложившимся в научной среде представлениям об объекте налога. Ведь в науке финансового права утвердилось устойчивое понимание объекта налогообложения как юридического факта, с которым связывается возникновение обязанности по уплате налога³⁷⁸. В частности, объект налога определяется как позитивный юридический факт, правомерное действие, отражающее юридическую связь между предметом налога и носителем налогового бремени, с которыми законодатель связывает возникновение обязанности уплатить налог³⁷⁹.

Как известно, юридические факты появляются в ходе развития различных, в том числе экономических, процессов, отдельные из которых приводят к формированию объектов налогообложения, например, в результате производства, оборота и потребления материальных благ, оказания услуг, выполнения работ и т.д. Так, юридические факты, возникшие в процессе производства материальных благ, являются объектами налогообложения для налога на прибыль и подоходного налога. Материальное производство способствует получению дохода или прибыли, с

³⁷⁷ См., например: *Трофимов С.В.* Правовая категория «объект налогообложения» в нормах Налогового кодекса РФ // СПС КонсультантПлюс. 2014.

³⁷⁸ См., например: *Пепеляев С.Г.* Законы о налогах: элементы структуры. М.: Контакт, 1995. С. 20 – 21; *Брызгалин А.В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса // Налоговый вестник. 2000. № 4. С. 36; *Иванова В.Н.* Моделирование и юридическая оптимизация юридических конструкций налогов. Ульяновск, 2007. С. 13.

³⁷⁹ *Журавлева О.О.* Объект налога (сбора) как категория налогового права: автореф. дис.... канд. юр. наук. М.: РПА Минюста России, 2003. С. 11.

чем налоговое законодательство и связывает взимание налога на прибыль или подоходного налога. Объект налогообложения выражает юридическую связь между предметом налога и носителем налогового бремени, т.е. налогоплательщиком³⁸⁰. Однако предмет налогообложения и объект налога, как справедливо замечают отдельные авторы, следует различать³⁸¹.

По мнению И.И. Кучерова, предмет непосредственно не является элементом налога, т.е. элементом его юридической конструкции, но относится к важнейшим элементам налогообложения. В основу данного вывода ученым положен нормативный критерий, который указывает на то, что при установлении налога в соответствующем законодательном акте принято прописывать его объект, но не предмет. Вместе с тем предмет имеет определяющее значение для юридических конструкций налоговых платежей, поскольку является исходной позицией при описании объекта налога. В налогово-правовом регулировании реально задействован лишь один из названных элементов – объект, а второй – только подразумевается и непосредственно юридического значения не имеет³⁸².

Анализ действующего законодательства о налогах и сборах позволил отдельным авторам сделать вывод о том, что большинство объектов налогов отечественной налоговой системы представляют собой результат исключительно волевых действий. Так, через следующие отглагольные существительные сформулированы все объекты налога на добавленную стоимость: «реализация», «передача», «выполнение», «ввоз» (ст. 146 НК РФ). Объектом акцизов являются операции (ст. 182 НК РФ) с подакцизными товарами, т.е. также совершение определенных действий с группой товаров.

³⁸⁰ Мирзоева А.Г. Правовое значение правильного определения объекта налогообложения и предмета налога как основных элементов юридического состава налога в налоговом законодательстве: проблемы теории и практики // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 10. С. 1246 – 1253.

³⁸¹ См., например: *Ивлиева М.Ф.* К понятию налога и объекта налогообложения // Вестн. МГУ. Сер. 11. 1997. № 3. С. 37 – 40.

³⁸² См. подробнее: *Кучеров И.И.* Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога // Финансовое право. 2009. № 5. С. 2 – 4.

У налогоплательщика возникнет обязанность по уплате водного налога только при условии совершения им определенных действий в отношении водных объектов, в том числе забора воды, использования акватории, использования водных объектов для целей гидроэнергетики или сплава древесины в плотках и кошелях (ст. 333.9 НК РФ). Несмотря на то, что согласно ст. 336 НК РФ объектами налога на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, полагаем, что сами они выступают предметом налога (т.е. объектом материального мира, обусловившим объект налогообложения), а вот действия по добыче полезных ископаемых из недр Российской Федерации или иностранного государства, осуществляемые под российской юрисдикцией или на арендованном у иностранного государства участке, а также действия, совершаемые для извлечения полезных ископаемых из отходов (потерь) добывающего производства, являются объектом налогообложения, т.е. тем юридическим фактом, совершение которого придает соответствующему субъекту качественно иной статус – статус плательщика налога на добычу полезных ископаемых³⁸³.

Отдельного внимания заслуживает такой элемент юридической конструкции, как налоговая база. Данный элемент представляет собой сложный, многосоставный элемент юридической конструкции налога, который, по мнению отдельных авторов, можно представить как совокупность таких подэлементов, как масштаб налога, единица налоговой базы (единица налога), метод учета налоговой базы, момент определения и состав налоговой базы³⁸⁴. Налоговая база, согласно ст. 53 НК РФ, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения, поэтому должна определяться не через объект, а

³⁸³ Курилюк Ю.Е. Особенности определения налоговой базы по налогам, объектом которых является юридический факт-действие // Финансовое право. 2012. № 6. С. 31 – 36.

³⁸⁴ Курилюк Ю.Е. Некоторые вопросы определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Финансовое право. 2012. № 10. С. 26.

через предмет налогообложения, поскольку юридический факт (как мы уже знаем, это определенное правомерное действие) как таковой не может иметь стоимостной или физической характеристики в принципе³⁸⁵.

Налоговая база в известной степени является элементом, производным от предмета (как составной части объекта) налога. Ведь предмет налога И.И. Кучеров определяет как имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристику предмет материального мира, который может повлечь обязанность по уплате налога, в случае если по отношению к нему субъект находится в определенном юридическом состоянии. При наличии этого юридического состояния возникает объект налога – тот самый элемент юридической конструкции налога, который и служит правовым основанием для его уплаты. Значение предмета налогообложения для юридической конструкции налога заключается в том, что он фактически являет собой некую материальную составляющую, прообраз объекта налога, его исходную основу³⁸⁶. Установление налоговой базы по тому или иному налогу является ключевым с точки зрения определения содержания соответствующей налоговой обязанности, на что обращают внимание и другие авторы³⁸⁷.

Полагаем, что налоговая база как элемент юридической конструкции налога непосредственно служит делу исчисления размера денежной обязанности, поскольку именно к налоговой базе применяется следующий элемент юридической конструкции – налоговая ставка. Иными словами,

³⁸⁵ Курилюк Ю.Е. Влияние налоговой базы земельного налога на возможность его исчисления и уплаты: правовые аспекты // Финансовое право. 2009. № 12. С. 30 – 34.

³⁸⁶ Кучеров И.И. Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога // Финансовое право. С. 2 – 4.

³⁸⁷ См., например: Коновалов Д.В. Определение налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставной капитал акционерного общества // Налоговый вестник. 2008. № 5. С. 23 – 27; Сандырев Г.Г. Уточнение состава объекта (налоговой базы) по налогу на доходы физических лиц // Налоги. 2011. № 6. С. 29 – 32; Титов А.С., Якимов Н.В. Проблемы определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности // Налоги. 2013. № 6. С. 25 – 27.

налоговая база является тем основанием, которое непосредственно позволяет исчислить налог посредством применения к ней налоговой ставки.

Специалисты отмечают, что налоговая ставка относится к основным элементам юридической конструкции налога и как элемент налогообложения является своего рода отображением реализации принципа соразмерности и справедливости налогообложения³⁸⁸. Исследуя этот элемент, профессор Н.П. Кучерявенко указывает на то, что налоговая ставка имеет непосредственное отношение к вопросу налогового давления и установления налоговой границы. Именно установление предельного размера ставки налогообложения может создать основания для закрепления определенной черты в налоговом давлении, когда сохраняются стимулы для хозяйственной активности плательщиков налогов³⁸⁹. Оценивая значение налоговой ставки, М.Ф. Ивлиева отмечает, что именно этот элемент налога определяет предел вмешательства государства в отношения собственности, а точнее, размер отчуждаемой государством для удовлетворения общегосударственных нужд собственности частного лица или предприятия³⁹⁰.

В теории укоренилось два основных подхода относительно трактовки налоговой ставки. Первый подход сводится к определению налоговой ставки как нормы начисления на единицу масштаба налога. Сторонниками этого подхода налоговая ставка определяется как размер налога на единицу измерения³⁹¹. Подобным же образом сформулировано определение налоговой ставки в п. 1 ст. 53 НК РФ, согласно которому этот элемент представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Второй подход основывается на понимании налоговой ставки как

³⁸⁸ См. подробнее: *Гафарова Г.Р.* О налоговой ставке // *Налоги*. 2011. № 3. С. 25 – 28.

³⁸⁹ *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права: в 2 т. Т. 1. Общая часть. М., 2009. С. 634.

³⁹⁰ *Ивлиева М.Ф.* Налогообложение производственных кооперативов: правовые вопросы: автореф. дис. канд. юр. наук. М., 1992. С. 18.

³⁹¹ *Белых В.С., Винницкий Д.В.* Налоговое право России. С. 242.

нормативно определенной доли налоговой базы, причитающейся государству. С этих позиций налоговую ставку предлагается понимать как поставленную в зависимость от общей количественной меры налоговой базы норму налогового изъятия причитающихся государству денежных средств субъекта налога, которая выражается в абсолютной сумме или в процентах по отношению к соответствующей величине налоговой базы³⁹².

Налоговая ставка как элемент юридической конструкции, по нашему мнению, призвана определить долю имущества, которая подлежит передаче налогооблагающему лицу в рамках исполнения налогообязанным субъектом денежных обязанностей по тому или иному налогу. Соответственно при установлении налога и определении размера его ставки в обязательном порядке должна учитываться налоговая способность налогообязанного лица. С точки зрения определения размера денежной обязанности налоговая ставка также является одним из ключевых элементов юридической конструкции налога.

К числу элементов юридической конструкции налога, также непосредственно имеющих отношение к определению размера денежной обязанности, относится налоговый период. Ведь последний представляет собой определенный в акте законодательства период времени, по окончании которого определяется налоговая база. Как отмечает И.И. Кучеров, юридические факты, составляющие объект того или иного налога, которые возникли в пределах такого периода, как раз и принимаются во внимание в целях налогообложения. Согласно ст. 55 НК РФ налоговый период может составлять календарный год или иной, менее продолжительный, период времени³⁹³. Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет обозначить также налоговые периоды в квартал и месяц. С этими

³⁹² Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. С. 111 – 112.

³⁹³ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). С. 329 – 331.

временными периодами связывается процесс формирования налоговых баз соответствующих налогов. Юридические факты, возникающие за пределами определенного налогового периода, к возникновению соответствующей налоговой обязанности не приводят, но могут служить основанием для возникновения денежной обязанности в будущем.

С учетом изложенного в составе элементов юридической конструкции налога можно выделить те элементы, которые непосредственно отвечают за определение размера соответствующей денежной обязанности, т.е. за материальное содержание такой обязанности. К таковым элементам мы относим налогоплательщика, объект налога, налоговую базу, налоговую ставку и налоговый период. Материальное содержание является ключевым в формате денежной обязанности, поскольку именно им обусловлено, кто и какую сумму денежных средств обязан перечислить в пользу налогоплательщика. Иные же элементы юридической конструкции мы относим к элементам, определяющим процедуру исполнения денежной обязанности, т.е. порядок ее отбытия. Это такие элементы, как порядок исчисления, а также порядок уплаты налога. Подобные выводы вполне согласуются с приведенной выше теоретической позицией И.И. Кучерова относительно того, что элементы юридической конструкции налога подразделяются на статические и динамические.

Исчисление налогов, по мнению А.А. Батарина, понятие достаточно широкое, под которым можно среди прочего понимать различные математические расчеты (в том числе и в уме самого налогоплательщика) без преломления на право. При этом исчисление находит свое правовое выражение именно через порядок исчисления налога. Термины «исчисление налога» при рассмотрении нормативно закрепленных обязательных элементов налогообложения и «порядок исчисления налога», по его мнению,

синонимичны³⁹⁴. Полагаем, что в данном случае более правильно говорить о близости соответствующих терминов. Ведь исчисление в данном случае есть процесс, который устанавливается соответствующим правовым порядком. Этим порядком и определено, как ставка налога должна быть применена к налоговой базе. В этой связи справедливо отмечается, что налоговая база обеспечивает исчисляемость и исчисление (путем применения к ней налоговой ставки) налога, является средством исчисления налогового платежа, однако при этом не порождает собственно обязанности исчислить налог (эту «роль» выполняет объект налога)³⁹⁵. Порядок исчисления налога определяется и как процессуальное действие, согласно которому налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период³⁹⁶. Другими авторами порядок исчисления налога рассматривается, как многоплановый элемент налогообложения, определяющий порядок расчета суммы налога на основе применения установленной ставки налога к его базе налогообложения, сформировавшейся в течение налогового периода³⁹⁷. Полагаем, следует согласиться с суждением, что порядок исчисления налога как элемент юридической конструкции налога представляет собой действия по исчислению налогового платежа, являющиеся собственно действиями по расчету суммы налога для последующей уплаты в соответствующий бюджет бюджетной системы государства³⁹⁸. В данном случае исчисление налогов включает в себя действия участников налоговых правоотношений по определению конкретного размера платежа, подлежащего уплате в бюджет соответствующего уровня. Такие действия включают определение объекта

³⁹⁴ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога/ Под ред. И.И. Кучерова. М., 2014. С. 23.

³⁹⁵ Там же. С. 36.

³⁹⁶ Налоговое право России: учеб. для вузов/ Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 61.

³⁹⁷ Финансовое право России: учеб. пособие/ Отв. ред. М.В. Карасева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2011. С. 291.

³⁹⁸ Батарин А.А. Теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации порядка исчисления налога // Финансовое право. 2012. № 8. С. 25 – 29.

налогообложения; определение налоговой базы; применение налоговой ставки; учет возможности применения налоговых льгот; исчисление (расчет) суммы налога³⁹⁹.

С точки зрения непосредственного функционирования рассматриваемого элемента важным является вопрос о субъекте исчисления. По общему правилу таковым является налогоплательщик. Так, согласно п. 1 ст. 153 НК РФ налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком. В ч. 1 ст. 315 НК РФ определено, что расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком. Субъектом исчисления может являться и налоговый агент. Согласно п. 2 ст. 161 НК РФ налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, определяется налоговым агентом. Однако в отдельных случаях субъектом исчисления определен налоговый орган, который должен осуществить его на основе имеющихся у него информации и документов. К примеру, из содержания п. 4 ст. 391 НК РФ вытекает, что в отношении физических лиц – плательщиков земельного налога налоговая база определяется налоговыми органами.

Для исчисления налога субъекту исчисления необходимо использование исключительно допустимых и относимых источников информации, которые документально подтверждены и располагая которыми возможно произвести расчет суммы налогового оклада. Данная достоверность обеспечивается тем, что субъект исчисления использует информацию в установленных формах

³⁹⁹ Налоги и налоговое право/ Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 264 – 275.

бухгалтерского и налогового учетов и отчетности⁴⁰⁰. Указанная информация должна включать такие позиции, которые позволяют определять параметры налоговой базы и применять к ней соответствующую налоговую ставку, предварительно уменьшив ее на сумму налоговых вычетов, с учетом предусмотренных законодательством налоговых льгот.

Заключительным обязательным элементом в юридической конструкции налога является порядок уплаты. Именно этот элемент определяет то, как налогоплательщик должен исполнить свою денежную обязанность уже непосредственно на стадии уплаты (перечисления) соответствующей суммы денежных средств.

Исполнение налоговой обязанности как таковой, по мнению И.И. Кучерова, может быть признано должным, т.е. соответствующим законодательству о налогах и сборах, лишь в том случае, если налогоплательщик самостоятельно, своевременно либо досрочно, в полном объеме, в установленном порядке уплатил налог. Непосредственно порядок уплаты налога предполагает соблюдение таких условий, как:

- вид платежа (налогоплательщиком должен быть уплачен налоговый платеж именно того вида, в отношении которого у налогоплательщика существует конкретная обязанность);
- основание (уплата налога должна производиться на основании правоустанавливающего документа, к примеру, налоговой декларации, платежного извещения налогового органа);
- направление платежа (с учетом того, источником доходов какого бюджета (государственного внебюджетного фонда) является тот или иной налог; в качестве таких направлений выступают федеральный

⁴⁰⁰ Батарин А.А. Налоговая документация как форма реализации налоговой отчетности: правовая классификация и роль в исчислении налога // *Налоги*. 2013. № 6. С. 33.

бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации, местные бюджеты, а также бюджеты государственных внебюджетных фондов);

- валюта платежа (по общему правилу – российский рубль, в отдельных случаях обязанность по уплате налогов может быть исполнена в иностранной валюте);
- форма платежа (наличная или безналичная)⁴⁰¹.

Развивая эти теоретические положения, Т.Ю. Сащихина выделяет следующие элементы понятия «должное исполнение налоговой обязанности»:

- 1) исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком;
- 2) самостоятельное исполнение налоговой обязанности;
- 3) своевременное исполнение налоговой обязанности при возможности досрочного исполнения;
- 4) исполнение налоговой обязанности в полном объеме;
- 5) исполнение налоговой обязанности в определенной валюте, в наличной или безналичной форме;
- 6) исполнение налоговой обязанности в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд)⁴⁰².

Представляется очевидным, что несоблюдение хотя бы одного из приведенных выше элементов исключает должное исполнение денежной обязанности налогоплательщиком.

⁴⁰¹ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 145.

⁴⁰² Сащихина Т.Ю. Отдельные элементы понятия «должное исполнение налоговой обязанности» // Финансовое право. 2007. № 1. С. 18 – 22.

Что касается факультативных элементов юридической конструкции налога, то они не являются обязательными с точки зрения установления денежных обязанностей по тому или иному налогу, но являются необходимыми в общем механизме налогообложения. Так, различные авторы к числу факультативных элементов обычно относят источник налога (денежные средства, за счет которых происходит выплата налога), метод учета налоговой базы, единицу налогообложения, масштаб налога, метод налогообложения, указание на бюджет или внебюджетный фонд, куда происходит уплата налога, налоговые льготы⁴⁰³. В этом вопросе мы также разделяем точку зрения И.И. Кучерова, который выделяет наряду с обязательными также дополнительные (вспомогательные) и факультативные элементы налога. В число первых он включает такие элементы, которые не имеют самостоятельного конструктивного значения, но выполняют вспомогательную роль при установлении и введении налогов. К таковым отнесен, например, масштаб налога, основное предназначение которого заключается в измерении существенных для налогообложения характеристик (параметров) объекта налога. Это измерение, в свою очередь, необходимо для определения налоговой базы. К элементам же второго порядка им отнесены так называемые необязательные элементы. Впрочем необязательность их относительна и имеет во многом условный характер, поскольку эти элементы в юридических конструкциях налогов, как правило, в том или ином виде все же присутствуют. Основное же отличие факультативных элементов заключается в том, что формально их отсутствие не приводит к ущербности всей юридической конструкции налога, однако без них действительность соответствующего налогового платежа может быть в значительной степени снижена. К числу таковых отнесены:

⁴⁰³ См., например: *Брызгалин А.В.* Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса. С. 20; *Налоговое право: учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева.* М.: ФБК-Пресс, 2000. С. 82; *Кучерявенко Н.П.* Налоговое право: учеб. Харьков: Легас, 2001. С. 97 – 98.

- порядок зачета и возврата переплаченного налога;
- способы обеспечения уплаты налога;
- порядок принудительного взыскания недоимки;
- порядок зачета и возврата излишне взысканного налога;
- порядок взыскания налоговых санкций⁴⁰⁴.

Отдельно следует остановиться на юридической конструкции сборов. В этой связи отмечается, что конструкция элементов обложения, трансформирующаяся в обязанность в рамках фискального правоотношения, имеет важное значение при установлении не только налогов, но и иных видов фискальных взиманий (например, сборов, страховых взносов). Однако в отличие от налога при установлении отдельных видов фискальных взиманий конструкция элементов налогообложения может вообще отсутствовать⁴⁰⁵. Полагаем, что отсутствие юридической конструкции вряд ли имеет место, поскольку, как было обосновано выше, и налог и сбор – два вида форм денежной обязанности позитивного обязывания в финансовом праве. Подтверждением наличия юридической конструкции сбора является также анализ ст. 17 НК РФ и положений гл. 25.1 и гл. 25.3 ч. 2 НК РФ. Думается, что следует говорить об особенностях такой конструкции у иных отличных от налогов фискальных взиманий.

Основной отличительной особенностью юридической конструкции сбора является отсутствие объекта, аналогичного объекту налогообложения. Если у налога, как мы уже знаем, в качестве такового выступают определенные юридические факты, с которыми связывается возникновение обязанности по уплате налога, то у сбора возникновение соответствующей обязанности имеет иное основание, не связанное с появлением объекта. Обязанность по уплате сборов связывается с возникновением у плательщика

⁴⁰⁴ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). С. 238 – 243.

⁴⁰⁵ Васянина Е.Л. Некоторые проблемы применения конструкции элементов налогообложения (элементов обложения по сборам) // Налоги. 2013. № 3. С. 10 – 14.

потребности в совершении в его пользу уполномоченными государственными органами определенных юридически значимых действий. Иными словами, уплате сбора противопоставляются такие действия, которые могут совершаться в формате государственных услуг, например принятие искового заявления, оформление паспорта или патента, выдача лицензии, разрешения и т.п. Уплата сбора в свою очередь сама является юридическим фактом (либо составным элементом фактического состава), обуславливающим возникновение права его плательщика на получение публичной услуги (а именно, на совершение в отношении его юридически значимого действия) и, соответственно, обязанности уполномоченного лица ее оказать (исполнить). Таким образом, объектом обложения сбором может быть признана потребность плательщика в совершении в отношении него юридически значимых действий.

Кроме объекта обложения в составе юридической конструкции сбора безусловно следует выделять такой элемент как ставку сбора и порядок уплаты сбора. Ставка призвана определить долю имущества, которая подлежит передаче фискальнообязывающему лицу в качестве встречного удовлетворения за совершение юридически значимых действий, которые будут (или были) совершены в отношении плательщика сбора. С точки зрения определения размера денежной обязанности ставка сбора является ключевым элементом его юридической конструкции. Порядок уплаты сбора, аналогично порядку уплаты налога, является процедурной составляющей денежной обязанности, определяющий механизм ее реализации.

Применительно к отдельным видам сбора возможно говорить о таком элементе юридической конструкции как порядок исчисления сбора. В частности, этот элемент установлен для сборов за пользование объектами животного мира и сборов за пользование объектами водных биологических

ресурсов. Однако данный элемент не определяет размер денежной обязанности, а, как и предыдущий, устанавливает процедуру ее реализации.

К числу основных выводов в данной части работы относятся следующие.

1. Установление налога или налогового сбора представляет собой акт официального (посредством принятия и введения в действие акта законодательства о налогах и сборах) возложения публично-правовым образованием соответствующих денежных обязанностей на определенную категорию физических лиц и (или) организаций. Возложение таких обязанностей предполагает определение условий их исполнения, которые находят отражение и закрепление в элементах юридической конструкции конкретного налога или сбора.

2. В составе элементов юридической конструкции налога выделены те элементы, которые непосредственно отвечают за определение размера соответствующей денежной обязанности, т.е. за материальное содержание такой обязанности, к которым мы относим налогоплательщика, объект налога, налоговую базу, налоговую ставку и налоговый период. Иные же элементы – порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога юридической конструкции – определяют процедуру исполнения денежной обязанности. Обосновано существование юридической конструкции сборов и в составе ее общих элементов также выделены отвечающие за материальное содержание соответствующей денежной обязанности, к которым мы относим плательщика, объект и ставку сбора. К процедурным элементам юридической конструкции сбора относим порядок и сроки его уплаты, а в отдельных случаях – порядок исчисления.

Материальное содержание является определяющим в формате денежной обязанности, поскольку именно этим содержанием обусловлено, кто и какую сумму денежных средств обязан перечислить в пользу

фискальнообязывающего субъекта.

3. Отличительной особенностью юридической конструкции сбора является отсутствие объекта, аналогичного объекту налогообложения. Если у налога в качестве такового выступают определенные юридические факты, с которыми связывается возникновение обязанности по уплате налога, то у сбора возникновение соответствующей обязанности имеет иное основание. Обязанность по уплате сборов связывается с возникновением у плательщика потребности в совершении в его пользу уполномоченными государственными органами определенных юридически значимых действий. Соответственно уплате сбора противопоставляются такие действия, которые могут совершаться в формате государственных услуг, например принятие искового заявления, оформление паспорта или патента, выдача лицензии, разрешения и т.п.

§ 4. Состав и виды денежных обязанностей

Выше мы установили, что основными формами денежных обязанностей наряду с налогами и налоговыми сборами являются фискальные сборы и парафискалитеты. Это фактически предопределяет в известной степени ответы на вопросы, связанные с определением состава и видов денежных обязанностей. Тем не менее необходимо провести анализ с целью уяснения юридических признаков денежных обязанностей, имеющих различную видовую принадлежность. Это обусловлено тем, что хотя денежные обязанности и имеют единую правовую природу, они существенно

различаются по основаниям возникновения, юридическим конструкциям соответствующих обязательных платежей, лежащих в их основаниях, составу плательщиков, порядку исчисления и уплаты. Различаются также правовые последствия неисполнения той или иной денежной обязанности обязанным лицом, включая привлечение к ответственности.

К числу основных следует относить денежные обязанности, связанные с уплатой налогов и налоговых сборов, которые в последующем изложении мы будем именовать обязанностями по уплате налогов или налоговых сборов. Справедливо отмечается, что при проведении исследования таких обязанностей как правовой категории необходимо остановиться на рассмотрении вопроса о понятии и сущности юридической обязанности ввиду фундаментальности данной категории, а также в связи с тем, что обязанность по уплате налогов и налоговых сборов – одна из основополагающих правовых (конституционно-правовых) обязанностей, для изучения специфики которой следует обратиться к общетеоретическим понятиям⁴⁰⁶. Так, Г.Ф. Шершеневич указывал на то, что правовая обязанность – это прежде всего сознание связанности своей воли; человек вынуждается сообразовать свое поведение с предъявленными к нему извне требованиями; юридически связанным следует признать того, к кому обращено веление норм права⁴⁰⁷. По мнению Ю.К. Толстого, субъективная обязанность может быть определена как предписанная обязанному лицу в целях удовлетворения интересов управомоченного лица мера должного поведения в данном правоотношении, обеспеченная предоставлением управомоченному лицу возможности требовать от обязанного лица исполнения обязанности, опираясь на аппарат государственного

⁴⁰⁶ Сащихина Т.Ю. Налоговая обязанность как правовая категория // Финансовое право. 2006. № 12. С. 22 – 25.

⁴⁰⁷ Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. Т. 1. Философия права. Часть теоретическая. Рига, 1924. С. 619.

принуждения⁴⁰⁸.

Приведенные выше суждения относительно существования юридической обязанности сформулированы с общетеоретических позиций. В известной степени с ними сочетаются воззрения, относящиеся к теории гражданского права, к отдельным из которых мы уже обращались. Так, Е.А. Суханов полагает, что обязательство представляет собой оформляющее акт товарообмена относительное гражданское правоотношение, в котором один участник (должник) обязан совершить в пользу другого участника (кредитора) определенное действие имущественного характера либо воздержаться от такого действия, а кредитор вправе требовать от должника исполнения его обязанности⁴⁰⁹. Обращаясь к научным категориям обязательственной подотрасли гражданского права, Г.В. Колодуб отмечает, что исходя из генезиса своего построения, процитированное определение является практически направленным, так как каждый элемент данного понятия (научной системы, использующейся для описания действительного поведения лиц, осуществляющих деятельность в границах правового поля) позволяет произвести отбор и проверку конкретных явлений на предмет соответствия их гражданско-правовой природе⁴¹⁰.

Однако в предыдущем изложении мы уже определились в том, что денежные обязанности, возникающие в рамках финансовых правоотношений, имеют свою, отличную от гражданско-правовых и иных обязательств, правовую природу. В данном случае мы должны вести речь лишь о денежных обязанностях, которые возникают в связи с уплатой обязательных платежей: налогов (налоговая обязанность); налоговых сборов;

⁴⁰⁸ Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л., 1959. С. 46.

⁴⁰⁹ Российское гражданское право: учеб.: в 2 т./ отв. ред. Е.А. Суханов. М., 2011. Т. 2. С. 40.

⁴¹⁰ Колодуб Г.В. Проблема соотношения правовых категорий (явлений) «исполнение гражданско-правовой обязанности», «исполнение гражданско-правового обязательства» и «исполнение договора» // Юрист. 2013. № 24. С. 38 – 39.

фискальных сборов и парафискалитетов. Иные основания возникновения денежных обязательств или обязанностей в данном случае выпадают из рассматриваемого нами состава. Например, в него не могут быть включены обязанности, вытекающие из необходимости уплатить денежные взыскания – штрафы, поскольку последние представляют собой меру налоговой ответственности за неуплату налогов и сборов, т.е. за неисполнение соответствующей денежной обязанности. Правовая природа денежных взысканий явится предметом нашего отдельного рассмотрения.

Что касается налоговой обязанности (в данном случае она трактуется нами как обязанность по уплате налога или налогового сбора, именно в этом значении мы будем использовать этот термин в последующем изложении), то с правовой точки зрения, как отмечает И.И. Кучеров, обязанность по уплате налогов есть юридическая мера должного поведения участника налогового правоотношения, соответствующего его субъективному праву. По своей сути налоговая обязанность является одной из разновидностей публичных правовых обязанностей, которые возлагает государство на физических лиц и на организации, заключается она в обязанности заплатить налог или налоговый сбор в определенном размере и в установленный срок. Основной отличительной особенностью налоговой обязанности является то, что она относится к классу денежных обязанностей и предусматривается законодательством о налогах и сборах⁴¹¹. По мнению С.Г. Пепеляева, обязанность платить налоги (и налоговые сборы) как конституционная обязанность представляет собой обобщенное требование, включающее в себя обязанность правильно исчислять налог, обязанность уплачивать налог в полном объеме, обязанность уплачивать налог своевременно и, наконец, обязанность уплачивать налог в установленном порядке⁴¹².

⁴¹¹ Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты). С. 297.

⁴¹² Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2005. С. 177.

С точки зрения отграничения налоговой обязанности от иных денежных обязанностей, возникающих в рамках финансовых правоотношений, необходимо обратить внимание на состав обязательных налоговых платежей и налоговых сборов, в отношении которых установлены соответствующие обязанности. В ст. 13 НК РФ приведен их закрытый перечень. Так, к федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина. Региональные налоги включают налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес и транспортный налог, а местные налоги – земельный налог и налог на имущество физических лиц. Именно эти обязательные налоговые платежи и оформляют законодательно рассматриваемые нами денежные обязанности – обязанности по уплате налогов и налоговых сборов.

Если вести речь об иных правовых признаках налоговых обязанностей (обязанности по уплате налоговых сборов), помимо форм их установления, которыми, как мы уже знаем, является тот или иной налог (сбор), юридическую конструкцию которых мы уже подробно рассмотрели выше, следует обратить внимание на правовые последствия их неисполнения, в том числе на вопросы налогового принуждения.

Раскрытие сущности института налогового принуждения немыслимо без определения оснований его применения. В философии термин «основание» определяется как «существенный признак, отношение или условие, порождающее какое-нибудь явление». Фактическим основанием применения мер налогового принуждения выступает деяние конкретного субъекта, проявляющееся в несоблюдении (неисполнении) охраняемых

нормами законодательства о налогах и сборах правовых предписаний⁴¹³. Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица (ст. 107 НК РФ). Неисполнение налоговой обязанности влечет применение налоговой санкции, которая, согласно п. ст. 114 НК РФ, является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Такие санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ. Так, неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора). Подобные деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа уже в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора).

Приведенные выше налогово-правовые нормы составляют основу системы принуждения, установленной в сфере налоговых правоотношений. Большинство специалистов разделяют ту точку зрения, что само по себе налоговое правоотношение, в рамках которого исполняется налоговая обязанность, обладает по своей природе принудительным характером и соответственно вызывает вполне логичное противодействие со стороны налогоплательщиков, которое проявляется в форме уклонения от уплаты налогов⁴¹⁴. Если налогоплательщик не выполняет свои обязанности по уплате налогов и сборов, то, как следует из п. 3 Постановления

⁴¹³ Князева О.Н. Фактические основания налогово-правового принуждения // *Налоги*. 2012. № 2. С. 9 – 11.

⁴¹⁴ См. подробнее: *Саттарова Н.А.* Налоговое правонарушение как основание принуждения в налоговом праве // *Современное право*. 2005. № 11. С. 10 – 11.

Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»»⁴¹⁵, в целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Отмечается также, что налоговое правоотношение императивно по своей сути и, таким образом, основывается на схеме «команда, властное предписание – исполнение, подчинение». Следовательно, налогово-правовое принуждение есть императивное правоотношение, в котором властвующая сторона – компетентный правоприменительный орган или должностное лицо, применяющие меры принуждения к обязанному объекту, а подвластная сторона – субъект налоговых правоотношений, который должен претерпеть, исполнить эти меры. В целом налогово-правовое принуждение, складывающееся из совокупности процессуальных мер принуждения и налоговой ответственности, как элемент налоговой деятельности государства, осуществляемое государственными органами, представляет собой сложный, динамичный, комплексный, многосоставный институт, напрямую зависящий от эффективности законодательства, регулирующего соответствующие отношения⁴¹⁶.

Следует, впрочем, учитывать, что меры налогово-правового принуждения не всегда связаны с фактом нарушения налогового обязательства и с неправомерным поведением. В целом эти меры, конечно, направлены на содействие принудительному исполнению обязанностей по

⁴¹⁵ Российская газета. 1999 г. 3 авг. №150.

⁴¹⁶ Гуляева Е.О. К вопросу о понимании налогово-правового принуждения // Финансовое право. 2009. № 4. С. 20 – 22.

уплате налогов и налоговых сборов. Однако главными целями их применения являются не только стимулирование правомерного поведения обязанных субъектов, но также предупреждение противоправного поведения и исключение обстоятельств, препятствующих эффективной деятельности налоговых органов⁴¹⁷. Это объясняется тем, что налогово-правовое принуждение подразделяется на две группы мер, одна из которых включает меры налогово-процессуального принуждения (средства налогово-процессуального обеспечения), а вторая – меры налоговой ответственности⁴¹⁸. Применение налоговых санкций имеет место лишь в случае привлечения лица, не исполнившего налоговую обязанность, к налоговой ответственности.

В рамках налоговых правоотношений специалистами выделяется несколько институтов, которые по своему содержанию можно было бы отнести к ответственности:

- налоговый штраф;
- наложение на налогоплательщика обязанности выплачивать пеню при просрочке уплаты налога (п. 2 ст. 57 НК РФ);
- при нарушении срока возврата излишне уплаченного налога на сумму, не возвращенную в установленный срок, начисление процентов за каждый день нарушения срока возврата (п. 10 ст. 78 НК РФ);
- обращение взыскания на залог (ст. 73 НК РФ);
- восстановление пени в случае нарушения условий соглашения о рассрочке, отсрочке (ст. 68 НК РФ);

⁴¹⁷ Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения // Финансовое право. 2004. № 5. С. 38 – 43.

⁴¹⁸ См. подробнее: Кучеров И.И., Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М.: Юриспруденция, 2006.

- возмещение убытков налогоплательщику (ст. 35 НК РФ) и др.⁴¹⁹

Полагаем, что все перечисленные меры принуждения можно отнести именно к налоговой ответственности, поскольку они предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Налоговая ответственность определяется специалистами, как разновидность юридической ответственности в системе мер воздействия на злостных неплательщиков налогов и (или) налоговых сборов. К сожалению, общая теория права до сих пор не установила место налоговой ответственности в системе других видов юридической ответственности и в сравнении с ними. По устоявшемуся теоретическому подходу ее определяют как применение к лицу, виновному в налоговом правонарушении, предусмотренных НК РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов)⁴²⁰.

Механизм налоговой ответственности основывается на том, что неисполнение налоговой обязанности, т.е. нарушение соответствующей налогово-правовой нормы, как правило, предполагает определенные действия со стороны лица, чей интерес нарушен, в данном случае – государства в лице уполномоченного органа. Таким органом в налоговых правоотношениях выступает налоговый орган, который не может по своей воле или инициативе привлекать или не привлекать налогоплательщика как виновное лицо к налоговой ответственности. Исходным является то, что лицо, нарушившее норму, осведомлено относительно того, какие обязанности оно должно совершить (претерпеть), а налоговый орган знает, какие действия или меры может применить лично к нарушившему норму лицу или к его имуществу. Неуплата налога в срок должна быть

⁴¹⁹ См. подробнее.: *Бортников С.П.* Государственное принуждение в доктрине налогового права и налоговом законодательстве // *Налоги.* 2010. № 2. С. 18.

⁴²⁰ *Бажанов С.В.* Налоговая ответственность как разновидность ответственности юридической в системе мер воздействия на злостных неплательщиков налогов и (или) сборов // *Налоги.* 2011. № 6. С. 2 – 5.

компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в установленный срок⁴²¹.

Важным является то, что нарушение законодательства о налогах и сборах может повлечь применение и иных мер, например, относящихся к административной ответственности. В этой связи представляет интерес соотношение двух упомянутых видов ответственности. В юридической литературе не утихают дискуссии по вопросу соотношения налоговой и административной ответственности, суть которых сводится к наличию двух основных подходов. Ряд авторов полагают, что налоговая ответственность не является самостоятельным видом юридической ответственности, обладает той же правовой природой, что и административная ответственность. Сторонники второго подхода полагают, что налоговая ответственность является самостоятельным видом юридической ответственности и соотносится с административной ответственностью только как смежные правовые институты⁴²².

Полагаем, что в рамках правовой действительности налоговая ответственность достаточно обособлена в системе юридической ответственности и не должна отождествляться с административной ответственностью. На это указывают специфический состав налоговых правонарушений и налоговых санкций, а также особенности производства по делам о налоговых правонарушениях, которые существенно отличаются от

⁴²¹ Бортников С.П. Государственное принуждение в доктрине налогового права и налоговом законодательстве // *Налоги*. 2010. № 2. С. 20 – 21.

⁴²² Арсеньева Н.В. Административная и налоговая ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: возможность консолидации норм и последствия // *Административное и муниципальное право*. 2011. № 3. С. 55 – 64.

соответствующих институтов законодательства об административных правонарушениях. К примеру, Л.В. Тернова полагает, что выделению налоговой ответственности в отдельный вид юридической ответственности способствует установление Налоговым кодексом процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях⁴²³. Соответственно возможность применения налоговых санкций в рамках привлечения к налоговой ответственности лица, не исполнившего налоговую обязанность, следует отнести к существенным юридическим признакам рассматриваемых денежных обязанностей.

Отдельно в составе рассматриваемых денежных обязанностей следует обратить внимание на обязанности, возникающие в связи с уплатой фискальных сборов. В отличие от налогов и налоговых сборов, состав этих обязательных платежей в законодательстве в виде некоего единого закрытого перечня не определен. Как мы уже знаем, эти взимания входят в разряд неналоговых обязательных платежей. В ст. 41 БК РФ (Виды доходов бюджетов) определено, что к доходам бюджетов относятся налоговые доходы, неналоговые доходы и безвозмездные поступления. При этом к налоговым доходам бюджетов относятся доходы от предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также пеней и штрафов по ним. К неналоговым же доходам бюджетов относятся: доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности; доходы от продажи имущества; доходы от платных услуг, оказываемых казенными учреждениями; средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой,

⁴²³ Тернова Л.В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 29.

административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия; средства самообложения граждан; иные неналоговые доходы. Данный перечень носит самый общий характер и не содержит непосредственного упоминания каких-либо правовых форм, предусматривающих возникновение денежных обязательств, относящихся к рассматриваемому нами типу. Однако обратившись, например, к положениям ст. 51 БК РФ (Неналоговые доходы федерального бюджета), можно обнаружить ряд таких форм. Так, в качестве неналоговых доходов федерального бюджета, помимо прочего, определены:

- лицензионные сборы;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- плата за использование лесов, расположенных на землях лесного фонда, в части минимального размера арендной платы и минимального размера платы по договору купли-продажи лесных насаждений и плата за использование лесов, расположенных на землях иных категорий, находящихся в федеральной собственности;
- плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности;
- плата за пользование водными биологическими ресурсами по межправительственным соглашениям;
- плата за негативное воздействие на окружающую среду;
- консульские сборы;

- патентные пошлины;
- плата за предоставление федеральными органами исполнительной власти, их территориальными органами, а также федеральными казенными учреждениями информации о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделок с ним, выдачу копий договоров и иных документов, выражающих содержание односторонних сделок, совершенных в простой письменной форме;
- сбор в счет возмещения фактических расходов, связанных с совершением консульских действий;
- утилизационный сбор.

Состав перечисленных выше обязательных платежей целиком относится к фискальным сборам, которые с точки зрения их юридических конструкций характеризуются исключительным многообразием, поскольку состав элементов их составляющих неоднороден. Юридическим признаком, объединяющим все виды сборов и лежащим в основе выделения сборов как особой группы фискальных платежей, является возникновение юридического обязательства государства в ответ на платеж сбора⁴²⁴. С налогами и налоговыми сборами фискальные сборы объединяет то, что они также являются доходными источниками бюджета и представляют собой правовые формы возложения соответствующих денежных обязанностей на организации и физических лиц. Однако в силу того, что они предусмотрены не законодательством о налогах и сборах, а актами иной отраслевой принадлежности, их следует относить к неналоговым обязательным платежам, которые в теории принято именовать фискальными сборами. Таким образом, в основание разграничения налоговых и неналоговых

⁴²⁴ Науменко А.М., Хильченко Е.Н. Налоговый сбор: юридические признаки // Финансовое право. 2007. № 7. С. 37 – 40.

обязательных платежей нами положен нормативно-правовой критерий. Полагаем, что это основание достаточно надежно. Хотя следует заметить, что отдельные авторы рассматривают такой критерий как исключительно формальный. В связи с этим даже отмечается, что такое подразделение не позволяет решить вопрос о классификации обязательных платежей⁴²⁵. Отмечается также, что данные обязательные платежи не имеют принципиальных отличий от налогов и сборов по своей природе, а их отнесение к неналоговым платежам осуществляется исключительно на основании прямого указания в Налоговом и Бюджетном кодексах⁴²⁶.

Вместе с тем в теории выделяются два основных подхода в решении вопроса, что собой представляют сами фискальные сборы. Представителями первого подхода отмечается, что сборы в зависимости от их правовой природы делятся на две категории:

- сборы, правовая природа которых соответствует признакам, закрепленным в п. 2 ст. 8 НК РФ, – фискальные сборы;
- сборы, не обладающие вышеуказанными признаками, – парафискальные сборы (парафискалитеты).

К последним они относят сборы, уплачиваемые субъектами в сфере оказания определенных услуг (отчисления операторов сети связи общего пользования в резерв универсального обслуживания, отчисления организаций, эксплуатирующих особо радиационно и ядерно опасные производства и объекты, сборы за рассмотрение дел в третейских судах, сбор средств для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение

⁴²⁵ См. подробнее: *Васянина Е.Л.* Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 5. С. 12 – 16.

⁴²⁶ См., например: *Авдеенкова М.П.* Формирование института фискального сбора в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // Законодательство и экономика. 2007. № 2. С. 38 – 42.

фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях)⁴²⁷.

Недостатком приведенного выше подхода, по нашему мнению, является то, что фактически его сторонники отождествляют налоговые сборы, которые по определению соответствуют признакам, приведенным в п. 2 ст. 8 НК РФ, и неналоговые сборы. Отмечается также, что такой подход не вполне логичен, поскольку тогда следовало бы признать, что в основе взимания всех платежей находится совершение юридически значимых действий, а это не соответствует действительности, например, в части таможенных сборов, которые представляют, по сути, плату за оказание услуг⁴²⁸.

Сторонниками второго подхода фискальные сборы определяются как обязательные неналоговые платежи, служащие источниками доходов бюджетов. Фактически в предыдущем изложении нами уже принят именно этот подход, поскольку, как нам кажется, он в большей мере соответствует правовой действительности. Реальная цель взимания сборов – извлечение доходов для финансирования общих затрат публичной власти⁴²⁹. Так, А.В. Реут заключает, что фискальная функция, например, утилизационного сбора, выполняется в силу того, что соответствующие средства зачисляются в государственный централизованный фонд денежных средств – федеральный бюджет⁴³⁰. Этот же подход будет использован нами и далее.

Из всего числа фискальных сборов наиболее показательным примером могут служить страховые взносы, уплачиваемые в государственные внебюджетные фонды. К примеру, в соответствии с положениями ст. 1 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в

⁴²⁷ Колмыкова Л.В. Конституционно-правовые проблемы установления и взимания сборов в Российской Федерации // *Налоги*. 2011. № 4. С. 31 – 39.

⁴²⁸ См. подробнее: *Васянина Е.Л.* Фискальное право России/ Под ред. С.В. Запольского. М., 2013.

⁴²⁹ *Боженок С.Я.* О фискальной природе сборов // *Налоги*. 2011. № 2. С. 44 – 47.

⁴³⁰ *Реут А.В.* Фискальная и регулирующие функции утилизационного сбора // *Финансовое право*. 2013. № 3. С. 17 – 20.

Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее – Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ)⁴³¹ соответствующие обязанности предусматривают уплату (перечисление) страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на цели обязательного пенсионного страхования, в Фонд социального страхования Российской Федерации на цели обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на цели медицинского страхования. Ранее соответствующие денежные обязанности возлагались в форме единого социального налога, но по воле законодателя трансформированы в страховые взносы, которые мы относим к фискальным сборам. Однако это обстоятельство не ставит под сомнение верность воспринятого нами теоретического подхода, поскольку обусловлено изменением отраслевой принадлежности соответствующих обязательных платежей на основе закона, в результате чего эти платежи из разряда налоговых перешли в неналоговые.

Исполнение денежных обязанностей в форме фискальных сборов также обеспечивается силой правового принуждения, которое в этом случае несколько отличается от налогового принуждения. Во всяком случае соответствующие меры ответственности не связаны с применением налоговых санкций. Тем не менее анализ законодательства позволяет усмотреть определенную аналогию в механизме принуждения, которое обеспечивает исполнение обязанностей по уплате налогов, налоговых сборов и фискальных сборов. Так, согласно ст. 40 Федерального закона от 24 июля

⁴³¹ Собрание законодательства РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

2009 г. № 212-ФЗ нарушением законодательства Российской Федерации о страховых взносах признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) плательщика страховых взносов или банка, за которое настоящим Федеральным законом установлена ответственность (далее – правонарушение). К примеру, в соответствии со ст. 47 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов в результате занижения базы для начисления страховых взносов, иного неправильного исчисления страховых взносов или других неправомерных действий (бездействия) плательщиков страховых взносов влечет взыскание штрафа в размере 20 % неуплаченной суммы страховых взносов. Аналогичные деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % неуплаченной суммы страховых взносов.

Наконец, еще одной формой возложения денежной обязанности в рамках финансовых правоотношений является парафискалитет. В самом общем виде под парафискалитетом следует понимать сбор, взимаемый на тех же условиях, что и налог, но установленный в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями. В специальной литературе отмечается, что парафискалитеты стали популярной темой для обсуждения в научных кругах финансового права. К сожалению, несмотря на свою популярность, тематика несколько заужена и ограничена прикладными проблемами, хотя, как нам представляется, проблематика парафискалитетов более масштабна. При этом констатируется, что парафискалитеты должны неизменно оставаться в сфере публичных финансов и иметь соответствующее правовое регулирование⁴³².

⁴³² Гуркин А.С. Парафискалитет (парафискальный сбор) как вид фискального платежа в финансовой системе РФ // Финансовое право. 2010. № 2. С. 19 – 22.

Принципиальным отличием парафискалитета является то, что обязательные платежи этого вида не являются источниками доходов бюджетов. Соответственно исполнение соответствующей денежной обязанности не связано с формированием бюджетов, а имеет своей целью формирование фондов денежных средств конкретных организаций. В работе А.Ю. Долговой, посвященной обязательным платежам этого вида, отмечается, что парафискальный сбор (парафискалитет) может быть определен как денежный вклад, односторонне налагаемый законом или подзаконным актом, нормативным правовым актом, уплачиваемый юридическому лицу, не являющемуся государственным или муниципальным органом, аккумулируемый вне государственного или муниципального бюджета. Тем не менее отмечается, что парафискалитет служит для финансирования государственных расходов⁴³³. Следует согласиться с тем, что парафискалитеты позволяют покрывать государственные расходы⁴³⁴, вот только финансирование таких расходов в этом случае осуществляется не из бюджета, а из фонда денежных средств организаций, в пользу которых уплачиваются парафискальные платежи.

С учетом приведенного выше и других сходных теоретических подходов парафискалитет видится как предусмотренный нормативным правовым актом публичный платеж, средства от уплаты которого идут на формирование денежного фонда определенной организации публичного права, не являющейся органом государственной власти, в целях покрытия ее расходов, связанных с выполнением общественно полезных функций. Парафискалитет принципиально отличается от налогов и фискальных сборов тем, что не является собственно источником доходов бюджета.

⁴³³ Долгова А.Ю. Парафискальные сборы в России. Воронеж: Изд-во ВГУ, 2012. С. 115.

⁴³⁴ Мутулова С.С. Перспективы развития правового регулирования парафискалитетов в Российской Федерации // Финансовое право. 2013. № 1. С. 35 – 38.

В качестве примера подобного рода платежей можно упомянуть сбор средств для выплаты вознаграждения за свободное воспроизведение фонограмм и аудиовизуальных произведений в личных целях. Уплата данного сбора предусмотрена ст. 1245 ч. 4 ГК РФ, которой определено, что перечень оборудования и материальных носителей, а также размер и порядок сбора соответствующих средств утверждаются Правительством Российской Федерации. Этот сбор имеет компенсационный характер и выплачивается правообладателям за счет средств, которые уплачиваются изготовителями и импортерами оборудования и материальных носителей, используемых для воспроизведения произведений. Аккумулируемые денежные средства выплачиваются в качестве вознаграждения авторам, исполнителям, изготовителям фонограмм и аудиовизуальных произведений.

На основании проведенного анализа А.Ю. Долгова сделала выводы о том, что парафискалитету присущи общие черты, объединяющие его с налогом, налоговым и фискальным сбором, а именно – законность установления, публичность, обязательность, односторонний характер установления, денежный характер. От налога парафискалитет отличается тем, что не может изначально рассматриваться как часть имущества налогоплательщика, которой он не может распоряжаться, не имеет личного характера и может быть уплачен за другое лицо, имеет целевой характер и аккумулируется вне бюджета. От налогового сбора парафискалитет также отличается тем, что имеет целевой характер и аккумулируется вне бюджета. Наконец, от фискального сбора рассматриваемый обязательный платеж отличается тем, что не является источником доходов бюджета, его порядок уплаты может определяться локальным актом организации, в пользу которой уплачивается парафискалитет, принуждение может исходить не только от

уполномоченных органов государства, но и от иных лиц⁴³⁵.

Следует обозначить, что существенной особенностью парафискалитета является то, что исполнение соответствующих денежных обязанностей не основано на государственном принуждении. Можно сказать, что в основе их исполнения лежит личная или иная заинтересованность плательщика в формировании соответствующего фонда денежных средств. Презюмируется, что средства такого фонда могут использоваться в том числе в интересах плательщиков. Тем не менее принуждение за неуплату парафискалитета может применено непосредственно той организацией, в интересах которой должны исполняться соответствующие денежные обязанности.

Итогом изложения в этой части являются следующие теоретические выводы.

1. Денежные обязанности, возникающие в рамках финансовых правоотношений, имеют единую правовую природу, тем не менее существенно различаются по основаниям возникновения, юридическим конструкциям соответствующих обязательных платежей, лежащих в их основаниях, составу плательщиков, порядку исчисления и уплаты. Различаются также правовые последствия в случае неисполнения той или иной денежной обязанности обязанным лицом.

2. Налоговая ответственность в полной мере обособлена в системе юридической ответственности и не должна отождествляться с административной ответственностью. На это указывает специфический состав налоговых правонарушений и налоговых санкций, а также особенности производства по делам о налоговых правонарушениях, которые существенно отличаются от соответствующих институтов законодательства об административных правонарушениях. Соответственно возможность

⁴³⁵ Долгова А.Ю. Парафискальные сборы в России. С. 119-120.

применения налоговых санкций в рамках привлечения к налоговой ответственности лица, не исполнившего налоговую обязанность, следует отнести к существенным юридическим признакам рассматриваемых денежных обязанностей.

3. Состав фискальных сборов с точки зрения их юридических конструкций характеризуется исключительным многообразием. С налогами и налоговыми сборами их объединяет то, что они также являются доходными источниками бюджета и представляют собой правовые формы возложения соответствующих денежных обязанностей. Однако в силу того, что они предусмотрены не законодательством о налогах и сборах, а актами иной отраслевой принадлежности, их следует относить к неналоговым обязательным платежам, которые в теории принято именовать фискальными сборами.

4. Исполнение денежных обязанностей в форме фискальных сборов также обеспечивается силой правового принуждения, которое в этом случае отличается от налогового принуждения. Во всяком случае, соответствующие меры ответственности не связаны с применением налоговых санкций. Тем не менее анализ законодательства позволяет усмотреть определенную аналогию в механизме принуждения, которое обеспечивает исполнение обязанностей по уплате налогов, налоговых сборов и фискальных сборов.

5. Существенной особенностью парафискалитета является то, что исполнение соответствующих денежных обязанностей не основано на государственном принуждении. Можно сказать, что в основе их исполнения лежит личная или иная заинтересованность плательщика в формировании соответствующего фонда денежных средств. Презюмируется, что средства такого фонда могут использоваться в том числе в интересах плательщиков. Тем не менее принуждение за неуплату парафискалитета может быть в

принципе применено той организацией, в интересах которой должны исполняться соответствующие денежные обязанности. Парафискалитеты не являются исключительно финансово-правовыми формами позитивного обязывания, а могут применяться в рамках иных отраслей права.

**§ 5. Отличие денежных обязанностей
от обязанностей, возникающих в связи
с наложением денежных взысканий**

После рассмотрения правовых признаков денежных обязанностей в целом и основных форм их возложения в частности уместно остановиться на вопросах соотношения института денежных обязанностей с иными обязанностями денежного характера. В данном случае мы имеем в виду обязанности, возникающие в связи с наложением денежных взысканий. Из предыдущего текста следует, что денежные взыскания являют собой санкции, призванные обеспечить в том числе своевременное и полное исполнение денежных обязанностей. Следует сразу обозначить пределы нашего интереса к институту денежных взысканий, который, как известно присутствует в сфере не только финансового права, но также административного и уголовного права, гражданского и уголовного процесса

и др. Полагаем, что в рамках данного исследования следует сосредоточиться на денежных взысканиях, предусмотренных за неисполнение денежных обязанностей, однако совсем абстрагироваться от общетеоретических вопросов, относящихся к юридическим санкциям вообще и к денежным взысканиям как их разновидности в частности, вряд ли будет уместно.

В теории санкция определяется как мера государственного принуждения к исполнению норм права, государственно-властная реакция на факт совершения правонарушения, государственная оценка неправомерного поведения⁴³⁶. Применение правовых санкций при реализации их правоохранительной функции прежде всего направлено на формирование правомерного поведения субъектов, а также социально активного поведения граждан; закрепление позитивной динамики общественных отношений в границах права и их усовершенствование; предупреждение неправомерного поведения субъектов. Тем самым достигается основная цель применения санкций – формирование и обеспечение правомерного поведения всех граждан, предупреждение правонарушений, стабилизация уровня правонарушений, ориентирование личностей на социальную активность в рамках правомерного поведения⁴³⁷. По своему воздействию санкции подразделяются на правовосстановительные и штрафные. При этом первые состоят в устранении вреда, возникшего в результате неправомерного поведения, в восстановлении нарушенных прав, обеспечении исполнения обязанности, а вторые представляют собой обременения, включающие правоограничения правонарушителя и возложение на него специальных обязанностей⁴³⁸. Денежные взыскания относятся как к первым – пеня, так и ко вторым – штраф.

⁴³⁶ Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия. М., 1997. С. 398.

⁴³⁷ Дубинина Е.Н. Современные правовые санкции: функциональная характеристика // История государства и права. 2012. № 20. С. 8 – 10.

⁴³⁸ Алексеев С.С. Общая теория права: в 2-х т. М.: Юрид. лит., 1981. Т. 1. С. 272.

В зависимости от направленности всю совокупность юридических санкций предлагается подразделять на три основные группы:

- санкции, которые сводятся к моральному осуждению правонарушителя (например, выговор, предупреждение о неполном служебном соответствии и др.);
- санкции, предусматривающие ограничение личной свободы правонарушителя и свободы выбора рода занятий (например, арест, лишение свободы на определенный срок, лишение права заниматься определенными видами деятельности и др.);
- санкции, направленные на имущественную сферу правонарушителя (например, взыскание штрафа, возложение обязанности возместить причиненный вред за счет личных средств и др.)⁴³⁹.

В этом случае, как мы уже отмечали, нас в первую очередь интересуют санкции, направленные на имущественную (денежную) сферу правонарушителя, а именно – штрафы, которые представляют собой основную форму денежных взысканий. Характерной особенностью таких санкций является то, что штрафы в том или ином виде предусматриваются в рамках всех видов юридической ответственности, включая уголовную, административную, финансовую, гражданско-правовую и др. Это указывает на известную универсальность штрафов с точки зрения их дисциплинирующего воздействия на правонарушителей.

Возникновение денежных взысканий имеет историю не менее давнюю, чем история возникновения денежных повинностей. Известно, что еще в «Русской Правде» широкое распространение получил такой вид наказания, как урок. Последний представлял собой денежное возмещение за

⁴³⁹ *Корякин В.М.* «Наказание рублем» как санкция за дисциплинарный проступок // *Право в Вооруженных Силах.* 2012. № 3. С. 2 – 5.

причиненный вред, которое предусматривалось за большинство преступлений⁴⁴⁰. Эта мера принуждения имела не только уголовно-правовой, но и компенсационный характер, совмещая в себе наказание и способ возмещения вреда, так как деньги выплачивались не князю, а пострадавшей стороне. Вместе с тем в некоторых нормах «Русской Правды» собственно штраф (вира и продажа) фактически имел юридическую конструкцию уголовного наказания, поскольку взыскивался в пользу государства. При этом денежное взыскание нередко назначалось в качестве дополнительного наказания в сочетании с иными мерами воздействия. В целом же констатируется, что система уголовных наказаний того времени носила резко выраженный фискальный характер⁴⁴¹. Это обстоятельство является дополнительным свидетельством того, что денежные обязанности и денежные взыскания имеют много общего. Отмечается также, что в историко-правовом аспекте штраф как один из видов наказания был известен законодательству дореволюционной России. Согласно Уложению 1845 г., различались штрафы, поступающие в казну, и пени, поступающие в приходы общественного призрения и другие общепользные учреждения. Позднее уже в Уголовном уложении 1903 г. предусматривались две разновидности штрафа: денежная пеня и денежное взыскание. При этом пеня фактически становится главным видом имущественных взысканий в уголовном праве⁴⁴². Аналогичное положение дел имеет место и в современном уголовном законодательстве Российской Федерации.

Согласно ст. 43 УК РФ наказание есть мера государственного принуждения, назначаемая по приговору суда. Наказание применяется к лицу, признанному виновным в совершении преступления, и заключается в

⁴⁴⁰ Юшков С.В. «Русская Правда»: происхождение, источники, ее значение/ Под ред. и с предисл. В.А. Томсинова. М.: Зерцало, 2009. С. 107.

⁴⁴¹ Жукова А.С. О применении имущественных санкций в истории отечественного уголовного законодательства // История государства и права. 2013. № 24. С. 40 – 43.

⁴⁴² Там же. С. 44 – 48.

лишении или ограничении прав и свобод этого лица. При этом наказание применяется в целях восстановления социальной справедливости, а также в целях исправления осужденного и предупреждения совершения новых преступлений. Одним из видов уголовных наказаний является штраф (п. «а» ст. 44 УК РФ). Эта санкция может применяться как в качестве основного, так и дополнительного вида наказаний (ч. 2 ст. 45 УК РФ). В соответствии с легальным определением, приведенным в ст. 46 УК РФ, штраф есть денежное взыскание, назначаемое в пределах, предусмотренных УК РФ. В рамках уголовной ответственности штраф может составлять от пяти тысяч до пяти миллионов рублей или равен размеру заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух недель до пяти лет либо исчисляется в величине, кратной стоимости предмета или сумме коммерческого подкупа, взятки или сумме незаконно перемещенных денежных средств или стоимости денежных инструментов. Размер штрафа определяется судом с учетом тяжести совершенного преступления и имущественного положения осужденного и его семьи, а также с учетом возможности получения осужденным заработной платы или иного дохода. С учетом тех же обстоятельств суд может назначить штраф с рассрочкой выплаты определенными частями на срок до пяти лет. Штраф применяется в качестве как основного, так и дополнительного вида наказаний.

Отдельными специалистами отмечается, что определение, сформулированное законодателем в ч. 1 ст. 46 УК РФ, нуждается в коррекции. Карательная сущность штрафа сопряжена с поражением имущественных интересов осужденного. Уплата штрафа в добровольном порядке осуществляется посредством внесения денег, которые являются с точки зрения гражданского права разновидностью имущества. Взыскание же штрафа в принудительном порядке происходит посредством обращения взыскания на имущество, принадлежащее осужденному. В связи с этим

штраф следует определить как имущественное взыскание⁴⁴³. Однако с точки зрения того, что обязанность, порождаемая необходимостью уплатить штраф, все же является денежной, подобная коррекция представляется излишней.

Штраф предусмотрен в качестве наказания по очень многим составам преступлений. Тем не менее представляется, что в уголовном праве штраф более органичен как санкция по преступлениям экономической и имущественной направленности. Так, обратившись к санкциям уголовно-правовых норм, закрепленных в статьях, предусматривающих ответственность за экономические преступления (ст. 169 – 200.1 УК РФ), специалисты отмечают, что в них штраф присутствует в качестве основного наказания в 38 случаях (84,6 %), а в качестве дополнительного – в 17 случаях⁴⁴⁴. Особо обращают на себя внимание санкции, предусмотренные в отношении лиц, совершивших уголовно наказуемое неисполнение денежных обязанностей, например в результате уклонения от уплаты налогов. К примеру, уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица, согласно ч. 1 ст. 198 УК РФ, наряду с прочими санкциями может наказываться штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет. А то же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом уже в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет (ч. 2 ст. 198 УК РФ). При этом крупным размером в данном случае признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд

⁴⁴³ См., например.: *Грицай О.В.* Актуальные проблемы применения штрафа как меры имущественного взыскания, установленной приговором суда // Российская юстиция. 2008. № 10. С. 66 – 71.

⁴⁴⁴ *Николаева Ю.В., Юдичева С.А., Батюкова В.Е., Белякова И.М., Ложкова И.А.* К вопросу о санкциях за совершение экономических преступлений (теоретический аспект) // Российский следователь. 2013. № 22. С. 15 – 19.

более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышает один миллион восемьсот тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая девять миллионов рублей.

Денежное взыскание используется и как мера уголовно-процессуального принуждения (ст. 117, 118 УПК РФ). Наряду с общими признаками, характерными для любой меры процессуального принуждения, денежное взыскание, как отмечает Ю.А. Кузовенкова, обладает индивидуальными свойствами, своеобразием, несет специфическую нагрузку в уголовном процессе. В частности, уголовно-процессуальным законодательством денежное взыскание отнесено к иным, помимо мер пресечения, мерам уголовно-процессуального принуждения. В этом случае денежное взыскание является не правовосстановительной, а именно уголовно-процессуальной санкцией, так как выражается в неблагоприятных последствиях в виде материального обременения участников уголовного судопроизводства и иных лиц за невыполнение процессуальных обязанностей либо законных распоряжений должностных лиц и государственных органов, уполномоченных применять принуждение в порядке, установленном уголовно-процессуальным законом⁴⁴⁵. В частности, денежное взыскание может быть наложено на поручителя при избрании меры пресечения в виде личного поручительства (ч. 4 ст. 103 УПК РФ); лицо, под присмотр которого отдан несовершеннолетний при избрании меры пресечения в виде отдачи под присмотр (ч. 3 ст. 105 УПК РФ); присяжного заседателя при его неявке в суд

⁴⁴⁵ Кузовенкова Ю.А. Денежное взыскание в уголовном судопроизводстве как санкция уголовно-процессуальной ответственности // Общество и право. 2008. № 3. С. 224 – 228.

без уважительных причин (ч. 3 ст. 333 УПК РФ).

Широкое применение штрафа предусмотрено и в рамках административной ответственности. В свое время отмечалось, что действующим законодательством штраф предусматривается в качестве санкции за совершение большинства административных правонарушений. Наибольший удельный вес занимает он и в практике применения административных взысканий⁴⁴⁶. В целом специалисты обращают внимание на то, что санкции, предусмотренные законодательством об административных правонарушениях, носят карательный характер. В значительной степени это обусловлено самим содержанием наказаний, которые предусмотрены законодательством об административных правонарушениях. При этом отдельные суждения непосредственно относятся к административным штрафам⁴⁴⁷. В частности отмечается, что в отношении нарушителей законодательства о налогах и сборах применяется административная ответственность, которая выражается только карательными санкциями в виде штрафов⁴⁴⁸.

В соответствии со ст. 3.1 Кодекса об административных правонарушениях РФ (далее – КоАП РФ) административное наказание является установленной государством мерой ответственности за совершение административного правонарушения и применяется в целях предупреждения совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами. Административное наказание не может иметь своей целью унижение человеческого достоинства физического лица, совершившего

⁴⁴⁶ Еропкин М.И., Попов Л.Л., Шергин А.П. О применении штрафов за нарушения общественного порядка // Еропкин М.И. Избранные научные труды/ Под общ. науч. ред. А.П. Шергина, В.Г. Татаряна. М., 2010. С. 201.

⁴⁴⁷ См., например: Махров И.Е., Борисов А.Н. Административно – правовой аспект ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Право и экономика. 2002. № 1. С. 34 – 37; Васин В.Н., Казанцев В.И. К вопросу о правовой природе штрафа // Российский судья. 2006. № 1. С. 29 – 33.

⁴⁴⁸ Архипенко Т.В., Макаров А.В. Соотношение налоговой и административной ответственности // Финансовое право. 2004. № 5. С. 15 – 18.

административное правонарушение, или причинение ему физических страданий, а также нанесение вреда деловой репутации юридического лица. Согласно ч. 1 ст. 3.5 КоАП РФ административный штраф является денежным взысканием, выражается в рублях и устанавливается для граждан в размере, не превышающем пяти тысяч рублей. Однако в отдельных случаях, в том числе за неисполнение отдельных денежных обязанностей, размер штрафа может быть иным. В частности, он может соответствовать сумме неуплаченных и подлежащих уплате на момент окончания или пресечения административного правонарушения налогов, сборов или таможенных пошлин, либо сумме незаконной валютной операции, либо сумме денежных средств, не зачисленных в установленный срок на счета в уполномоченных банках, либо сумме денежных средств, кратной размеру ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации от суммы денежных средств, зачисленных на счета в уполномоченных банках с нарушением установленного срока, либо сумме денежных средств, не возвращенных в установленный срок в Российскую Федерацию, либо сумме денежных средств, стоимости ценных бумаг, иного имущества или стоимости услуг имущественного характера, незаконно переданных или оказанных от имени юридического лица, либо сумме неуплаченного административного штрафа (п.2 ч.1 ст.3.5 КоАП РФ).

С позиции нашего повышенного интереса к денежным взысканиям, налагаемым за неисполнение денежных же обязанностей, необходимо обратить особое внимание на санкции, применяемые в рамках финансовой ответственности. В теории права, как правило, выделяют четыре вида юридической ответственности: уголовная, административная, гражданско-правовая и дисциплинарная⁴⁴⁹. Что касается финансовой ответственности, то ее наличие как таковой либо вовсе не признается отдельными правоведами,

⁴⁴⁹ Сырых В.М. Теория государства и права: учеб. М., 2001. С. 360.

либо она позиционируется ими как разновидность административной ответственности⁴⁵⁰. К примеру, можно привести суждение о том, что о финансовой ответственности можно говорить только с достаточной степенью условности, а выделение ее в качестве самостоятельного вида юридической ответственности ничем не обосновано⁴⁵¹. Тем не менее нам ближе точка зрения, в соответствии с которой финансово-правовая ответственность все же относится к видам юридической ответственности⁴⁵². В любом случае нельзя не признать, что с развитием налогового и финансового законодательства в науке стала четко выделяться финансово-правовая ответственность в рамках самостоятельного вида ответственности⁴⁵³.

Как справедливо отмечает Н.А. Саттарова, выделение финансовой ответственности как самостоятельного вида ответственности обусловлено особенностью правовой природы соответствующего правонарушения, отличной от природы административного, уголовного или гражданско-правового нарушения. Это означает, что финансовому правонарушению присущи признаки, которые в совокупности позволяют утверждать, что совершение такого правонарушения повлечет не административную, не уголовную и не гражданско-правовую а именно финансовую ответственность как разновидность юридической ответственности⁴⁵⁴.

По мнению А.А. Лукашева, о существовании финансово-правовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности можно вести речь в случае закрепления в законодательстве Российской Федерации соответствующих правовых норм, определяющих: понятие

⁴⁵⁰ *Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М.* Административное право РФ: учеб. М., 1997. С. 678.

⁴⁵¹ *Хаменушко И.* О правовой природе финансовых санкций // *Юридический мир.* 1997. № 1. С. 229 – 241.

⁴⁵² *Финансовое право/ Отв. ред. М.В. Карасева.* М., 2002. С. 252.

⁴⁵³ *Курбатов А.* Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики // *Хозяйство и право.* 1995. № 1. С. 63 – 64.

⁴⁵⁴ *Саттарова Н.А.* Некоторые теоретические проблемы обоснования финансовой ответственности как вида юридической ответственности // *Финансовое право.* 2005. № 11. С. 33.

финансового правонарушения как основания финансовой ответственности; общих положений привлечения к финансовой ответственности; исчерпывающего перечня составов финансовых правонарушений; системы санкций как мер финансово-правовой ответственности⁴⁵⁵. Проведенный анализ как минимум норм бюджетного и налогового законодательства уже позволяет констатировать, что система финансовой ответственности сложилась и функционирует.

Особенность финансово-правовой ответственности в том, что она выражается в лишениях имущественного (материального) характера. По своей сути финансовые правоотношения являются имущественными, поэтому и воздействие на правонарушителя происходит в присущих финансовому праву формах⁴⁵⁶. Этими формами являются финансовые санкции. Состав финансовых санкций довольно разнообразен. Например, первое упоминание в юридической литературе понятия «финансовые санкции» связывалось с наложением ареста на бюджетный счет или временным ограничением его пользования⁴⁵⁷. В составе существующих финансовых санкций также можно упомянуть пеню, начисляемую на сумму недоимки по налогам и сборам и наконец, штраф.

Если теоретические вопросы финансовой ответственности в целом являлись предметом довольно пристального научного внимания, то соответствующие санкции остались практически за пределами научного интереса юристов, изучающих проблемы финансового права. Поразительно, но факт: все предпринятые нами попытки обнаружить в финансово-правовой литературе какие-либо работы, посвященные непосредственно денежным взысканиям, оказались в большинстве своем безрезультатными. В постановке

⁴⁵⁵ Лукашев А.А. Теоретические проблемы ответственности в финансовом праве // Финансовое право. 2005. № 1. С. 46.

⁴⁵⁶ См. подробнее: Сидорова М.Г. К вопросу о санкциях и юридической ответственности в финансовом праве // Журнал российского права. 2009. № 1. С. 141 – 146.

⁴⁵⁷ Финансовое право: учеб./ Под ред. М.А. Гурвича. М., 1940. С. 49.

интересующий нас в составе публикаций обнаружилась лишь одна такая научная работа. В ней И.И. Кучеров отмечает, что, к сожалению, категория «денежные взыскания» в отечественной науке финансового права мало исследована. Во всяком случае с позиций финансово-правовой науки денежные взыскания, за отдельными исключениями, практически не рассматривались. Автор отмечает, что вопрос о денежных взысканиях, который самой своей постановкой должен ориентировать исключительно на рассмотрение соответствующих публично-правовых санкций, тем не менее следует предварить темой соотношения последних с обязательствами, возникающими в рамках гражданско-правовой ответственности. Это объясняется тем, что рамками данного вида ответственности денежные взыскания, например штрафы, также охватываются. Однако денежные взыскания, осуществляемые в рамках гражданско-правовой ответственности, из круга рассматриваемых денежных взысканий должны быть исключены, поскольку они могут являться источником доходов бюджета лишь в том случае, когда вред причинен Российской Федерации, субъекту РФ или муниципальному образованию как участникам гражданско-правовых отношений⁴⁵⁸.

Согласно п. 3 ст. 41 БК РФ к неналоговым доходам бюджета относятся в том числе средства, полученные в результате применения мер административной и уголовной ответственности. Полагаем, что наряду с этими мерами предметом нашего внимания должны также быть меры налоговой ответственности.

Как известно, обязанность уплаты налога является одной из основных обязанностей граждан в любом государстве. Согласно Конституции Российской Федерации каждый обязан уплачивать законно установленные

⁴⁵⁸ Кучеров И.И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 – 26.

налоги и сборы (ст. 57). В случае когда налогоплательщик добровольно не уплачивает налоги, государство в лице компетентных органов осуществляет их взыскание в принудительном порядке. Кроме того, дополнительно к сумме неуплаченного налога взыскивается пеня в процентах за каждый день просрочки, а также штраф, если налогоплательщик не исполнил обязанность умышленно и в его действиях имеется состав налогового правонарушения⁴⁵⁹.

Согласно п. 4 ст. 24 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей несет ответственность в соответствии с законодательством. В ст. 114 НК РФ (Налоговые санкции) определено, что налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ. Такие санкции позволяют не только обеспечить превенцию правонарушений, наказать виновных лиц, но и побуждают налогоплательщиков соблюдать законодательство и своевременно исполнять налоговую обязанность⁴⁶⁰.

Специалистами отмечается, что конструкция большинства налоговых санкций такова, что лица, не исполнившие свои обязанности по уплате или перечислению налогов и сборов, уплачивают штрафы в зависимости от финансовых результатов их деятельности или размеров подлежащих уплате или перечислению обязательных платежей. Ведь налоговая ответственность предполагает взыскание штрафов в тех случаях, когда они не выражены в фиксированной сумме, в определенной доле (процентах) исчисляемой в зависимости от размера: доходов (ст. 117 НК РФ); суммы налога,

⁴⁵⁹ См. подробнее: *Стрельников В.В.* Порядок взыскания недоимок, пени, штрафов: история и современность // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 6. С. 20 – 25.

⁴⁶⁰ *Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю., Подшибякин А.С.* Принцип справедливости и критерии дифференциации ответственности за налоговые правонарушения // Финансовое право. 2013. № 1. С. 15 – 19.

подлежащего уплате (ст. 119 НК РФ); суммы неуплаченного налога (ст. 120 НК РФ); суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ). Тем самым налоговая ответственность дифференцируется в зависимости от размера неисполненных налоговых обязанностей⁴⁶¹.

Лучшему пониманию того, как соотносятся между собой денежные обязанности, возложенные в форме налога, налогового сбора или фискального сбора, и денежные обязанности, возникающие в связи с уплатой штрафа за неисполнение денежных обязанностей первого порядка, в известной степени помогают соответствующие правовые позиции авторитетных судов. Так, Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 30 июля 2001 г. № 13-П⁴⁶² отметил, что исполнительский сбор, который фактически представляет собой санкцию штрафного характера, предполагает возложение на должника обязанности произвести определенную дополнительную выплату в качестве меры его публично-правовой ответственности, возникающей в связи с совершенным им правонарушением в процессе исполнительного производства. В свою очередь, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в п. 28 информационного письма от 21 июня 2004 г. № 77 «Обзор практики рассмотрения дел, связанных с исполнением судебными приставами-исполнителями судебных актов арбитражных судов»⁴⁶³ в этой же связи разъяснил, что уплата должником суммы задолженности по исполнительному документу после истечения срока, установленного для добровольного исполнения указанного документа, не освобождает должника от уплаты исполнительского сбора. Исходя из этого специалистами

⁴⁶¹ См. подробнее: *Кучеров И.И., Шереметьев И.И.* Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Юриспруденция, 2006.

⁴⁶² По делу о проверке конституционности положений подпункта 7 пункта 1 статьи 7, пункта 1 статьи 77 и пункта 1 статьи 81 Федерального закона «Об исполнительном производстве» в связи с запросами Арбитражного суда Воронежской области, Арбитражного суда Саратовской области и жалобой открытого акционерного общества «Разрез «Изыхский»» // Собрание законодательства РФ. 2001. № 32. Ст. 3412.

⁴⁶³ Вестник ВАС РФ. 2004. № 8.

отмечается, что если должники не хотят понести лишние расходы на уплату исполнительского сбора, который в зависимости от размера основного долга может быть очень существенным, они должны <...> тщательно соблюдать установленный в постановлении срок для добровольного исполнения требований исполнительного листа⁴⁶⁴. Иными словами, денежные обязанности, возникающие в связи с необходимостью уплаты штрафов, во всех случаях являются производными от тех денежных обязанностей, неисполнение которых повлекло применение соответствующей санкции. Основанием их применения является совершение правонарушения. В этом и заключается принципиальное отличие рассматриваемых нами денежных обязанностей от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий.

Нельзя обойти вниманием и вопросы взыскания с налогоплательщиков пеней по налогам или сборам. Это объясняется тем, что пеня представляет собой самостоятельный вид денежного взыскания, отличного от штрафа. В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции»»⁴⁶⁵ указано, что по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога, поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки)

⁴⁶⁴ Вешкурцева З. Новые реалии взыскания исполнительского сбора и штрафа за неисполнение постановления судебного пристава // Административное право. 2013. № 1. С. 17 – 20.

⁴⁶⁵ Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок. Конституционным Судом Российской Федерации отмечается также, что обязанность по уплате пеней производна от основного налогового обязательства и является не самостоятельной, а обеспечивающей (акцессорной) обязанностью, способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога⁴⁶⁶. С учетом этого специалистами отмечается, что пеня представляет собой денежную сумму, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. При этом налоговую пеню следует отличать от гражданско-правовой неустойки, поскольку в их основе лежат различные по своей природе имущественные отношения, подчиняющиеся разным правовым режимам. Налоговая пеня – это компенсационный платеж, а гражданско-правовая неустойка – способ обеспечения исполнения обязательств и меры имущественной ответственности за их неисполнение или ненадлежащее исполнение⁴⁶⁷. С этим выводом вполне сочетается суждение о том, что «для нашей правовой системы все же характерно отнесение споров, вытекающих из фактов незаконного (необоснованного) взыскания налогов и штрафов государством, к сфере действия налогового (финансового, административного и иного публичного права), а не гражданского, частного права, которое и регулирует отношения собственности»⁴⁶⁸.

В конечном счете пеню следует рассматривать в качестве разновидности

⁴⁶⁶ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестн. Конституционного Суда Российской Федерации. 2007. № 5.

⁴⁶⁷ См.: Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков – физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 – 21.

⁴⁶⁸ Максуров А.А. Защита права собственности Европейским судом по правам человека при взыскании налогов, штрафов и иных обязательных фискальных платежей // Юрист. 2010. № 9. С. 8 – 13.

денежного взыскания, которую отличает от штрафа компенсационный характер санкции. Важной отличительной особенностью пени также является то, что в отличие от штрафа, который представляет собой универсальную санкцию, применяемую в рамках всех видов юридической ответственности, пеня применяется исключительно за неисполнение денежных обязанностей, возникающих в рамках финансовых правоотношений.

Итогом исследования в этой части является вывод, что денежные обязанности, возникающие в связи с уплатой денежных взысканий (пени, штраф), во всех случаях являются производными от тех денежных обязанностей, неисполнение которых повлекло применение соответствующей санкции. Основанием их применения является совершение правонарушения. В этом и заключается принципиальное отличие рассматриваемых нами денежных обязанностей от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий.

Глава 4.

Денежные обязательства в системе финансовых правоотношений

§ 1. Теоретические представления о денежных обязательствах

Изложение в этой части исследования следует начать с констатации того факта, что на теоретическом уровне категория денежного (в отдельных публикациях – финансового) обязательства прочно связана со сферой частного права. Во всяком случае практически все научные работы по данной тематике посвящены денежным обязательствам, возникающим из гражданских правоотношений. Именно гражданско-правовым обязательствам этого вида последнее время стало уделяться повышенное внимание со стороны правоведов. Соответственно эти обязательства и получили наиболее обстоятельную теоретическую проработку в публикациях современных ученых-юристов⁴⁶⁹. На это обстоятельство, кстати, мы уже обращали внимание в одном из предыдущих разделов работы. Иные же виды денежных обязательств, в том числе возникающие в рамках публичных правоотношений, подобным вниманием существенно обделены.

⁴⁶⁹ См., например: *Белов В. А.* Денежные обязательства. М., 2001; *Витрянский В.* Проценты по денежному обязательству как форма ответственности // *Хозяйство и право.* 1997. № 8. С. 54 – 73; *Гаврилов Э.* Некоторые аспекты ответственности за нарушение денежных обязательств // *Хозяйство и право.* 2001. № 9. С. 89 – 96; *Груздев В.В.* Ответственность за нарушение денежного обязательства: основание и условия применения // *Право и экономика.* 1999. № 11; *Попов А.* Ответственность за неисполнение денежного обязательства // *Хозяйство и право.* 1997. № 8; *Ходыкин Р.* С какой суммы взыскиваются проценты при неисполнении денежного обязательства? // *Российская юстиция.* 2000. № 2. С. 26 – 27.

Обязательство как таковое, по мнению профессора И.А. Покровского, в самом общем виде является формой юридических, частноправовых отношений лиц к лицам. Общим назначением этого института является установление известного отношения между двумя лицами, в силу которого одно из них (должник) делается обязанным к известному специальному поведению (действию или бездействию) по адресу другого (кредитора). Обязательство, таким образом, создает в известном отношении некоторую связанность воли должника, некоторое, прежде всего психическое, принуждение для него, и с этой точки зрения всякое обязательство может быть охарактеризовано как частная норма поведения для должника в интересе кредитора, как некоторое специальное «долженствование» (долг)⁴⁷⁰. Характер обязательства изначально определялся как «неподвижный» вследствие его личного свойства, что приводило к полному отрицанию возможности замены любого лица в обязательственном правоотношении. Будучи сначала оковами физическими, какими они были по Законам XII таблиц, эти оковы превратились в юридические: эта «связанность» только впоследствии стала выражаться в имущественной ответственности должника по обязательству⁴⁷¹.

Одной из ключевых классификаций гражданско-правовых обязательств является подразделение их на денежные и неденежные. При этом денежным обязательством в отечественной науке гражданского права принято считать гражданское правоотношение, содержанием которого является право требования кредитора и корреспондирующая с ним обязанность должника совершить уплату или платеж, т.е. действие (или действия) по передаче определенной (определимой) суммы денег. Все иные же гражданско-правовые обязательства, например по передаче имущества, выполнению

⁴⁷⁰ Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. С. 234.

⁴⁷¹ Покровский И.А. История римского права. СПб., 1999. С. 372.

работ, оказанию услуг и даже по воздержанию от совершения активных действий, следует рассматривать в качестве неденежных или иначе – натуральных. В отличие от последних денежные обязательства по определению не могут быть прекращены или изменены гибелью или трансформацией предмета исполнения (объекта правовой связи)⁴⁷². Ведь деньги являются легко заменимыми.

Очевидно то, что в интересующем нас вопросе интерес представляют именно денежные обязательства. Их главным отличительным признаком являются деньги, которые выступают в качестве объекта соответствующих гражданских правоотношений. В рамках анализа задолженности с точки зрения определения несостоятельности (банкротства) отдельными авторами отмечается, что количественным выражением любых товаров, работ, услуг в нашем обществе выступают деньги. Сравнить между собой денежные суммы не составляет проблемы, соответственно критерием отнесения обязательства к денежному должно являться наличие денежной задолженности⁴⁷³.

В одной из своих работ И.И. Кучеров приводит суждения отдельных авторов – сторонников излишне широкого использования формы обязательств о якобы имевшей место обусловленности использования этих гражданско-правовых конструкций ввиду их лучшей проработанности на теоретическом уровне, в том числе в рамках налогово-правового регулирования⁴⁷⁴. В частности, этим обосновывалось право на существование и использование в научном обороте категории «налоговое обязательство», которое по определению попадает в разряд денежного. Вместе с тем отдельные цивилисты, судя по всему обстоятельно изучив соответствующий предмет, отмечают, что вопросы понятия денежного обязательства, его роли

⁴⁷² См.: *Тарабаев П.С.* О неправомерных действиях и юридических событиях как основаниях движения неденежных обязательств. С. 14-19.

⁴⁷³ См. подробнее: *Карелина С., Эрлих М.* Разграничение денежных и неденежных обязательств в процессе несостоятельности (банкротства) // *Корпоративный юрист.* 2008. № 2. С. 50 – 54.

⁴⁷⁴ См. подробнее: *Кучеров И.И.* Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. С. 103 – 105.

и значения в системе обязательств, а также классификации денежных обязательств не получили достаточного освещения в цивилистике. Подтверждением тому, как отмечает В.А. Вятчин, является тот факт, что даже в трудах известных ученых по римскому праву денежное обязательство не рассматривается как самостоятельная правовая категория⁴⁷⁵. Так, у отдельных романистов денежное обязательство обозначается как обязательство по уплате денег и рассматривается исключительно в составе обязательств, предмет которых определен общим родовым признаком, который составляют заменимые, расходуемые вещи⁴⁷⁶. С этим вполне согласуется мнение Ф.К. Савиньи относительно того, что указания, встречающиеся в римском праве по теории денежных обязательств, стоят ниже самых умеренных ожиданий⁴⁷⁷. Кстати, уже в более поздний период в отечественной цивилистике денежное обязательство виделось как обязательство, направленное исключительно на уплату денежных знаков, а именно – на предоставление материальных вещей, исполняющих в обороте функцию средства обращения⁴⁷⁸. Имели место и иные аналогичные суждения. К примеру, по мнению О.С. Иоффе, денежное обязательство направлено на передачу денег⁴⁷⁹. Из этого следует, что предметная теоретическая проработка собственно денежных обязательств до последнего времени практически не осуществлялась. А в тех случаях, когда на денежные обязательства внимание правоведами обращалось, они рассматривались ими преимущественно с позиций вещного права. Представляется, что в определенной степени это обусловлено относительно небольшой долей денежных обязательств в общем составе имущественных обязательств, что

⁴⁷⁵ См. например: *Вятчин В.А.* Денежное обязательство: понятие и сущность // *Нотариус*. 2013. № 8. С. 28 – 29.

⁴⁷⁶ *Пухан И., Поленск-Акимовская М.* Римское право: учеб. М., 2000. С. 132.

⁴⁷⁷ *Савиньи Ф.К.* Обязательственное право. М., 2008. С. 321.

⁴⁷⁸ *Луц Л.А.* Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. С. 154.

⁴⁷⁹ *Иоффе О.С.* Обязательственное право. М., 1975. С. 90.

имело место в прошлом.

Денежным аспектам определенное внимание уделяется также и в рамках исследования вопросов наследственного права. Так, А.А. Громовым отмечается, что особое место в составе наследственной массы имеют деньги, денежные средства и требования гражданско-правового денежного характера, заключающиеся в праве требовать уплаты определенной суммы денег или денежных средств⁴⁸⁰.

Денежные обязательства исследуются и с точки зрения исполнения соглашений об уплате алиментов. Отмечается, что алиментные обязательства по общему правилу исполняются добровольно и включают в себя обязанность уплачивать алименты денежными средствами⁴⁸¹.

В современной действительности, в результате широкой монетизации гражданско-правовых отношений, значение денежных обязательств возросло многократно. По мнению отдельных авторов, денежные обязательства в российском гражданском праве являются наиболее многочисленными и преобладающими. При этом они характерны не только для договорных обязательств, но и для других, внедоговорных обязательств. Многочисленность денежных обязательств базируется на том, что предметом таких обязательств являются деньги, которые, как правило, в любом государстве выступают в качестве орудия обмена⁴⁸². Отмечается также, что денежные обязательства – одни из самых распространенных в торговом и гражданском обороте. Именно денежные обязательства имеют место в большинстве сделок, от их исполнения зависит в огромной мере устойчивость экономики и общества. В этой связи отмечается, что

⁴⁸⁰ Громов А.А. Наследование денежных средств из некоторых гражданско-правовых обязательств // Наследственное право. 2013. № 3. С. 32 – 35.

⁴⁸¹ Воронов Е.Н. Практические проблемы взыскания алиментных обязательств // Семейное и жилищное право. 2013. № 3. С. 2 – 5.

⁴⁸² См. подробнее: Уруков В.Н. Вексель и денежное обязательство // Право и экономика. 2003. № 6. С. 52 – 57.

важнейшая задача юридической науки и практики – создание правовых механизмов, позволяющих наиболее эффективно обеспечить надлежащее исполнение денежных обязательств и возместить пострадавшей стороне ущерб, причиненный неисполнением или ненадлежащим исполнением⁴⁸³.

В качестве объединяющего элемента всех денежных обязательств, независимо от их отраслевой принадлежности, как мы уже знаем, следует рассматривать деньги, которые используются в качестве законного средства платежа и расчетов. Однако деньги как элемент исполнения денежного обязательства сами по себе еще не указывают на то, что имеет место определенный тип обязательств. Как отмечает Л.А. Новоселова, при наличии обязанности уплатить цену за товар, работу или услуги либо вернуть полученную ранее денежную сумму займа природа денег как средства платежа проявляется наглядно и ярко. В отношении подобных обязательств и теория, и практика единодушны в признании их денежного характера. Вместе с тем приведенными случаями далеко не исчерпывается перечень всех оснований возникновения денежных обязательств. Обязательство уплатить деньги может также возникнуть, в частности, вследствие причинения вреда (обязанность возместить вред в деньгах) либо неосновательного обогащения (обязанность вернуть неосновательно полученные денежные средства). Денежными являются обязательства по выплате юридическим лицом дивидендов его участникам, а также доли в имуществе, пропорциональной вкладу в уставный (складочный) капитал, при их выходе из организации. В принципе большинство обязательств может трансформироваться в денежные путем присуждения в случае их нарушения к выплате денежной компенсации. Следствием этого имеет место возникновение так называемых «вторичных» денежных обязательств. Деньги

⁴⁸³ См., например: *Адамович Г.* Некоторые проблемы обеспечения исполнения денежных обязательств // *Хозяйство и право.* 1995. № 10. С. 114 – 120.

в таком случае выступают в роли имущества, призванного и способного по условиям оборота обеспечить для другой стороны восстановление имущественного положения, существовавшего до нарушения⁴⁸⁴. По мнению М.А. Рожковой, как первоначальные следует рассматривать денежные обязательства, связанные, в частности, с оплатой товаров работ, услуг, возмещением вреда или неосновательного обогащения, как вторичные – связанные с возмещением убытков или денежной компенсацией при замене ею предмета долга, уплатой неустойки, штрафа или пени, процентов за пользование чужими денежными средствами⁴⁸⁵.

Приводившееся уже нами однажды в предыдущем изложении определение В.А. Белова сводится к тому, что денежное обязательство представляет собой гражданское правоотношение, содержанием которого является право требования кредитора и корреспондирующая с ним юридическая обязанность должника совершить уплату или платеж. Существо этой обязанности заключается в необходимости совершения действия или действий по передаче определенной суммы денежных средств⁴⁸⁶. На сегодняшний день подобное формулирование денежного обязательства в своей основе является общепризнанным и вполне может быть взято за основу при определении искомой категории.

Имеют место и иные авторские трактовки категории денежных обязательств. По мнению Д.Г. Лаврова, денежным следует считать такое обязательство, в котором должник обязуется уплатить в пользу кредитора определенную сумму денег в качестве меры стоимости имущественного

⁴⁸⁴ См. подробнее: Новоселова Л.А. Проценты по денежным обязательствам. 2-е изд., испр. и доп. М.: Статут, 2003. С. 24.

⁴⁸⁵ Рожкова М.А. О круге денежных обязательств, значимых для определения наличия признаков банкротства // Корпоративный юрист. 2009. № 4. С. 20 – 24.

⁴⁸⁶ Белов В. А. Денежные обязательства. С. 14.

блага кредитора⁴⁸⁷. В этом определении автор фактически ограничивает существование денежных обязательств исключительно сферой договорных отношений, указывая на то, что должник обязуется уплатить деньги, т.е. по своей воле берет на себя такую обязанность.

Тем не менее нами обнаруживается точка зрения, которая также достойна отдельного внимания. Содержание денежного обязательства, по мнению М.А. Рожковой, составляют: 1) право одного лица (кредитора) требовать уплаты денежной суммы и 2) соответствующая обязанность другого лица (должника) уплатить эту сумму. При этом понятие «денежное обязательство» представляет собой самостоятельную правовую категорию, акцент при уяснении которой должен смещаться с понятия «обязательство» (которое здесь использовано в качестве обобщающего названия обязательств и отдельных гражданско-правовых обязанностей) в сторону его характеристики как «денежного». Именно «денежность» является определяющей для этой правовой категории, охватывающей (1) обязательственные правоотношения в целом (например, отношения займа); (2) отдельные обязательства в обязательственном правоотношении (например, обязательство по оплате товара в обязательственных отношениях по купле-продаже); (3) дополнительные обязанности, не составляющие обязательств, но возникающие в рамках охранительного правоотношения (например, обязанность по уплате неустойки). Общей для всех названных денежных обязательств является их нацеленность на платеж, т.е. на уплату денег⁴⁸⁸. Тем же автором отмечается, что самостоятельность правовой категории «денежное обязательство» предопределяет вывод, согласно которому круг оснований возникновения денежного обязательства несколько шире оснований возникновения собственно обязательственного

⁴⁸⁷ *Лавров Д.Г.* Денежные обязательства в российском гражданском праве. М., 2001. С. 58.

⁴⁸⁸ *Рожкова М.А.* О взыскании процентов по денежным обязательствам // Практика применения общих положений об обязательствах: сб. ст. /Рук. авт. кол. и отв. ред. М.А. Рожкова. М.: Статут, 2011. С. 269 – 293.

правоотношения. Так, обязанность по уплате штрафных санкций, возникающая вследствие нарушения существующего договорного обязательства, не является, конечно, ни самостоятельным обязательственным правоотношением, ни отдельным обязательством в обязательственном правоотношении, но эта обязанность в рамках охранительного правоотношения (дополнительная обязанность) есть обычное денежное обязательство⁴⁸⁹.

Следует обратить внимание и на так называемые «несозревшие» денежные обязательства. К последним специалисты относят специфические обязательства с определенными условиями возникновения, которые связаны с наступлением юридических фактов, образующих их юридический состав, достаточный для полной реализации. Примером подобного обязательства может служить денежный долг общества перед участником по выплате действительной стоимости его доли, который возникает с момента подачи участником заявления о выходе из общества. С этого момента возникает классическое гражданско-правовое обязательство, которое носит денежный характер и проявляется в обязанности одного лица (должника) выплатить другому лицу (кредитору) определенную денежную сумму и корреспондирующем этой обязанности праве требования⁴⁹⁰.

С учетом изложенного можно сделать вывод о том, что в своем составе денежные обязательства неоднородны. Так, в гражданском обороте, отмечает И.А. Неруш, возникает большое количество денежных обязательств, но в разных ситуациях они выполняют неодинаковую роль. Например, покупатель обязан передать сумму денег за товар, а должник по кредитному договору обязан вернуть кредит. В обоих случаях лицо обязано передать

⁴⁸⁹ Рожкова М.А. О взыскании процентов по денежным обязательствам. С. 269 – 293.

⁴⁹⁰ См., например: Добрачев Д.В. О «несозревших» денежных обязательствах по выплате действительной стоимости доли участника общества с ограниченной ответственностью // Адвокат. 2014. № 3. С. 16 – 21.

деньги, но значение и назначение денежного обязательства в обоих случаях не тождественные. Существует группа договоров, в которых денежное обязательство выступает в главной роли. Во-первых, эта группа договоров складывается в основном по поводу денег (за исключением займа), т.е. важное значение приобретает именно предметный критерий формирования договорных типов. Во-вторых, и это самое главное, денежное обязательство непосредственно участвует в формировании каузы договора. К числу договоров данного типа относят денежный заем, кредит, банковский вклад, банковский счет, поручительство, банковскую гарантию, задаток, неустойку.⁴⁹¹ Следует отметить, что подобные обязательства активно используются в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств. Проведенный анализ денежного обязательства свидетельствует о неоднородности денежного обязательства, которое может иметь различное правовое значение.

Отдельные авторы полагают, что в имущественном обороте имеют место два типа денежных обязательств. При этом обязательства первого типа предполагают передачу денежной суммы и не существуют без таковой. Обязательства же второго типа лишь допускают такую передачу постольку, поскольку их стороны рассматривают друг друга в качестве участников товарооборота. Вступая в обязательства первого типа (деньги – предмет договора), стороны осознают факт своего участия в процессе макроэкономического денежного оборота и, более того, в качестве цели обязательства предполагают именно результат такого участия. В обязательствах второго типа (деньги – эквивалент) цель перераспределения денежных средств участниками отношений не преследуется, хотя допускается и опосредованно достигается. При этом содержанием всех без

⁴⁹¹ *Неруш И.А.* Влияние денежного обязательства на *causa* договора как критерий деления денежных обязательств // *Право и политика.* 2004. № 8. С. 122 – 126.

исключения денежных обязательств является уплата денег как их предмета. Именно в уплате определенной суммы денег по основаниям, предусмотренным законом или договором, заключается основная цель денежных обязательств⁴⁹². Все сказанное можно отнести и на счет правоотношений, возникающих в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств.

По мнению А.Г. Степанова, при осуществлении денежных обязательств обязанностью одной из сторон является уплата денег либо воздержание от их уплаты. К числу таковых обязательств им отнесены следующие:

1) обязательства, имеющие предметом определенные виды денежных знаков (валютные сделки);

2) обязательства, имеющие предметом ценность определенного рода денежных знаков (обязательства платежа по определенному курсу);

3) обязательства, имеющие предметом предоставление определенной покупательной способности (алиментные обязательства, различного рода социальные обязательства – авт.);

4) обязательства, направленные на предоставление денежных знаков в определенной сумме денежных единиц (в последнем случае имеют место денежные обязательства в узком смысле слова, к которым относятся и расчетные сделки)⁴⁹³.

В свою очередь С.А. Саперов полагает, что денежные обязательства не предопределяют сущность сделки, поскольку всегда выступают встречным предоставлением. Кауза сделки и объект основанного на этой сделке

⁴⁹² Вятчин В.А. Денежное обязательство: понятие и сущность. С. 30-31.

⁴⁹³ См. подробнее: Степанов А.Г. Денежные обязательства в деятельности юридических лиц // Право и экономика. 2005. № 9. С. 23 – 26.

правоотношения никогда не определяются составляющим это правоотношение денежным обязательством. По его мнению, определяющим является не то, что деньги платятся, а то, за что они платятся и почему. Соответственно целесообразно разделить денежные обязательства по признаку встречности предоставления на два вида: а) по передаче денег, выступающей встречным предоставлением, и б) по передаче денег, не выступающей встречным предоставлением⁴⁹⁴.

Нельзя не принять во внимание и то обстоятельство, что в составе собственно денежных обязательств специалистами также выделяются отдельные их разновидности. Такое подразделение, в частности, возможно осуществить исходя из содержания того или иного денежного обязательства. В качестве таковых специалистами обозначаются вексельные обязательства⁴⁹⁵, долговые обязательства⁴⁹⁶, кредитные обязательства⁴⁹⁷ и др.

Подобная градация денежных обязательств получила распространение в профессиональной среде и, как правило, осуществляется на основе предметов соответствующих договоров либо с учетом непосредственного содержания соответствующих обязанностей сторон. Следовательно, общим для всех перечисленных выше обязательств опять-таки является использование при их исполнении денежных средств в качестве средства платежа и расчетов. К примеру, неустоечное обязательство, по мнению Д.Н.

⁴⁹⁴ Саперов С.А. Банковское право: теория и практика. М.: Экономика, 2003. С. 119 – 131.

⁴⁹⁵ См., например: Бакшеева Ю.Н. Исполнение вексельного обязательства внесением денежных средств в депозит нотариуса // Право и экономика. 2009. № 7. С. 27 – 31; Егорова М.А. Правовые последствия совпадения должника и кредитора в вексельных обязательствах // Гражданское право. 2013. № 2. С. 38 – 40; Ротко С.В. Вексель, деньги и денежные обязательства: правовая регламентация в процессе развития гражданского законодательства // Журнал российского права. 2010. № 7. С. 27 – 36.

⁴⁹⁶ Грубер Й. Положения о перекрестном неисполнении долговых обязательств // Lex russica. 2013. № 11. С. 1205 – 1211.

⁴⁹⁷ Боронов А. Анализ судебной практики по гражданским делам, связанным с разрешением споров об исполнении кредитных обязательств // Административное право. 2014. № 1. С. 11 – 16; Шаина М.А. Актуальные проблемы обращения требований кредитора к поручителю при наличии имущества должника, переданного в залог, в обеспечение исполнения кредитных обязательств // Адвокат. 2014. № 3. С. 22 – 24; Эрделевский А.М. Исполнение кредитных обязательств: судебная практика // СПС КонсультантПлюс. 2013.

Кархалева, возникает в силу закона при нарушении норм регулятивного гражданского права. Кроме того, неустоечное обязательство возникает и при нарушении натурального обязательства. Рассматриваемое обязательство возникает помимо воли его участников и существует независимо от основного регулятивного (или охранительного) денежного обязательства. Более того, оно само является денежным обязательством и носит ретроспективный характер⁴⁹⁸. В этой же связи С.А. Кмить обращает внимание на обязательственную природу соответствующего правоотношения, его самостоятельность и указывает, что в этом случае имеет место выраженное в процентном отношении к обязательству по уплате основной суммы долга дополнительное денежное обязательство, возникающее в силу закона или на основе договора вследствие использования должником денежных средств основного обязательства⁴⁹⁹. Следует отметить, что неустойка по обязательствам с участием публичного субъекта (в частности, публично-правовых образований в лице соответствующих органов) может выступать соответственно либо одним из источников формирования публичных фондов денежных средств, либо обуславливать его расходование.

В интересующей нас постановке вопроса необходимо обратить внимание на правовую позицию, получившую отражение в п.1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ №13, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ №14 от 8 октября 1998 г. «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими средствами»⁵⁰⁰ в части применения положений ст. 395 ГК РФ, которая предусматривает ответственность за неисполнение

⁴⁹⁸ Кархалев Д.Н. Проценты з нарушение денежного обязательства. С. 29-32.

⁴⁹⁹ Кмить С.А. Проценты за неправомерное пользование чужими денежными средствами в гражданском праве Российской Федерации: автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 14 – 15.

⁵⁰⁰ Вестник ВАС. 1998. № 11.

денежного обязательства. В соответствии с этой позицией денежным является обязательство, в силу которого на должника возлагается обязанность уплатить деньги. При этом денежным может быть как обязательство в целом, как, например, в договоре займа, так и обязанность одной из сторон в обязательстве, как, например, при оплате товаров, работ и услуг. Не являются денежными обязательства, которые не предполагают использование денег в качестве средства платежа или средства погашения денежного же долга. Как пример подобных обязательств указаны обязательства, предусматривающие обязанности клиента сдавать наличные деньги в банк по договору на кассовое обслуживание, обязанности перевозчика по перевозке денежных знаков и т.д. С учетом этого в качестве ключевых признаков денежных обязательств следует признать наличие в том или ином обязательстве обязанностей, связанных с использованием денежных средств в качестве средства платежа и расчетов, в том числе для использования их при погашении денежного долга.

Вопрос об основаниях возникновения денежного обязательства с точки зрения самой его постановки также относится к числу определяющих. Так, исследуя природу обязанности, заключающейся в уплате денег, Л.А. Лунц подчеркивал, что такая обязанность может непосредственно вытекать из договора или закона и составлять первоначальное содержание обязательства, как это, например, имеет место, когда покупатель обязан платить за товар или акцептант векселя – платить по векселю, или когда одно лицо обязано выплачивать другому денежное содержание. Но обязанность платить деньги может служить санкцией за неисполнение обязательства, первоначальным предметом которого являются не деньги, а иные вещи или услуги или какое-либо иное действие: сюда, например, относится обязательство продавца возместить убытки путем уплаты денег в случае недостатка товара. Этот второй вид денежных обязательств вытекает из того, что деньги являются

всеобщей формой стоимости; отсюда возникает экономическая возможность замены любого предмета долга его денежным эквивалентом. Такая замена (в порядке изменения содержания первоначального обязательства или в порядке прекращения первоначального обязательства с заменой его новым, направленным на уплату денег), может быть результатом соглашения сторон, но может вытекать и из закона⁵⁰¹.

По мнению А.Г. Степанова, которое нашло отражение в упомянутой выше статье, основаниями возникновения денежных обязательств могут быть:

- 1) договоры и иные сделки, предусмотренные законом, а также договоры и сделки, хотя и не предусмотренные законом, но не противоречащие ему;
- 2) акты государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей;
- 3) судебное решение, установившее гражданские права и обязанности;
- 4) приобретение имущества по основаниям, допускаемым законом;
- 5) причинение вреда другому лицу;
- 6) необоснованное обогащение;
- 7) иные действия граждан и юридических лиц;
- 8) события, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых отношений.

Подобное разнообразие правовых денежных обязательств в имущественном обороте и оснований их возникновения создает определенные сложности с точки зрения их правовой идентификации. В

⁵⁰¹ Лунц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. С. 155.

рамках данного исследования нам целесообразно сосредоточиться на изучении именно тех денежных обязательств, которые вытекают из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков) и в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель – каузу договора. Представляется, что все иные гражданско-правовые денежные обязательства могут быть исключены из круга рассматриваемых нами в рамках данного исследования. При этом мы должны понимать, что определенное сходство с теми денежными обязательствами, которые имеют место в финансовых правоотношениях, проявляют такие гражданско-правовые денежные обязательства, в рамках которых передача денежных средств не выступает в качестве встречного предоставления. При этом нельзя не отметить, что в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств имеют место и так называемые эквивалентные денежные обязательства, например, возникающие из государственных или муниципальных контрактов на закупку товаров, работ, услуг.

Принципиальным является и вопрос о прекращении денежных обязательств. Так, по общему правилу в имущественном обороте прекращение обязательства возможно не только в режиме его надлежащего исполнения, но и в случае, когда имеет место ненадлежащее исполнение обязательства. В данном случае активное действие должника по исполнению обязательства нельзя рассматривать в качестве достаточного условия для его прекращения. Одностороннее волеизъявление как основание прекращения обязательства его исполнением имеет место лишь при надлежащем исполнении, когда должник является добросовестным субъектом. Наличие же какого-либо порока в исполнении обязательства (например, просрочка исполнения, передача товара в меньшем количестве и т.п.) изменяет статус должника – он становится недобросовестным. С этого момента помимо

обязанности по основному обязательству у него возникают дополнительные обязанности в рамках охранительных обязательств – обязательства по возмещению убытков и уплате неустойки⁵⁰². Подавляющее же большинство долговых денежных обязательств предполагает их исполнение посредством разовых или периодически осуществляемых должником платежей кредитору⁵⁰³.

Вместе с тем денежные обязательства присутствуют не только в сфере гражданских правоотношений. Отмечается, что между работником и работодателем также могут возникать и разного рода «денежные обязательства». В качестве таковых, в частности, признаются трудовые правоотношения, возникающие в связи с оплатой труда работника (выплате заработной платы, компенсаций, выходного пособия); возмещением работодателем материального ущерба, причиненного имуществу работника, и компенсацией работнику морального вреда (ст. 235, 237 ТК РФ); возмещением работником материального ущерба, причиненного работодателю, или затрат, связанных с обучением (ст. 238, 249 ТК РФ)⁵⁰⁴. Это подтверждает, что денежные обязательства не являются исключительно гражданско-правовой категорией, а могут рассматриваться с точки зрения иных сфер правового регулирования, т.е. как межотраслевой институт, что является показательным для данного финансов-правового исследования. Указанное положение еще будет рассмотрено нами далее.

Все вышеизложенное позволяет сделать следующие теоретические выводы.

1. Денежные обязательства относятся к отдельному виду гражданско-правовых обязательств, однако подобные обязательства исключительными

⁵⁰² Соломина Н.Г. Пределы надлежащего исполнения обязательства. С. 38-43.

⁵⁰³ Добрачев Д.В. Влияние фигур кредитора и должника на формирование денежного обязательства. С. 32 – 34.

⁵⁰⁴ См. подробнее: Кратенко М. Денежные обязательства сторон трудового договора: проблемы правового регулирования. С. 13 – 31.

юридическими конструкциями гражданского права не являются, поскольку в том или ином виде присутствуют в иных, в том числе публично-правовых, сферах правового регулирования, т.е. фактически являют собой межотраслевой правовой институт.

2. Денежное обязательство как межотраслевая категория представляет собой такое возникшее в силу договора или по иным предусмотренным законодательством основаниям правоотношение, содержание которого включает обязанность одной из сторон (должника) совершить расчет или платеж посредством передачи в установленный срок определенной суммы наличных или безналичных денежных средств в пользу другой стороны (кредитора) в целях прекращения имеющейся денежной задолженности.

3. Обязательным элементом такого обязательства являются денежные средства, которые используются сторонами обязательства в качестве средства платежа и расчетов. Денежный характер обязательства возникает в случае использования как национальной, так и иностранной валюты.

4. Основания возникновения денежных обязательств различны, а состав их неоднороден. В составе денежных обязательств особо выделяются обязательства, вытекающие из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков), в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель. При этом определенное сходство с денежными обязательствами, имеющими место в финансовых правоотношениях, проявляют такие гражданско-правовые денежные обязательства, в рамках которых передача денежных средств не выступает в качестве встречного предоставления.

5. Неденежные обязательства могут трансформироваться в денежные при наличии оснований, предусмотренных законодательством. Подобная трансформация возникает в случае неисполнения неденежного обязательства и имеет место при возмещении убытков или денежной компенсации, уплате

неустойки, пени или штрафа, а также процентов за пользование чужими денежными средствами.

§ 2. Денежное обязательство как межотраслевой правовой институт

Из предыдущего изложения должно уже со всей очевидностью усматриваться, что в рамках данного исследования мы твердо стоим на позиции того, что денежные обязанности следует отличать от гражданско-правовых денежных обязательств. Рассмотрение денежных обязанностей через призму гражданско-правовых обязательственных правоотношений, по нашему мнению, не имеет весомых и достаточных теоретических обоснований. Тем не менее, нельзя не принять во внимание наличие в публичных финансовых правоотношениях, наряду с денежными обязанностями, также денежных обязательств. Это обстоятельство указывает на то, что денежное обязательство (но не денежная обязанность) как таковое в принципе может рассматриваться в качестве межотраслевого правового института, который относится как к сфере публичного, так и к сфере частного права. Денежная же обязанность, как мы знаем, является институтом исключительно финансового права.

Известно, что институт как самостоятельный структурный элемент в системе права, представляет собой относительно небольшую совокупность взаимосвязанных юридических норм, регулирующих определенный вид схожих, близких по содержанию и в этом смысле родственных

общественных отношений. В каждой отрасли права есть свои отраслевые институты⁵⁰⁵. Так, профессором Н.М. Казанцевым отмечается, что институт финансового права являет собой совокупность правовых норм, регулирующая однородные общественные отношения и удовлетворяющая определенным признакам (долженствованиям). Специальные финансово-правовые долженствования, в свою очередь, должны: обладать исчислимым мерным финансово-ценностным измерением; устанавливать всегда в какой-то форме отношение между публичным и частным правом; образовать свою юрисдикцию как процесс квалификации отношений и ситуаций действительности на основе своих институтообразующих норм⁵⁰⁶. В качестве таких институтов специалисты рассматривают самые различные финансово-правовые образования, объединенные предметом регулирования, включая, например, межбюджетные отношения, бюджетные доходы и расходы, финансовый контроль, налоги, налоговых агентов, денежное обращение, ответственность за нарушение валютного законодательства и др.⁵⁰⁷ Во всех перечисленных выше случаях речь идет о так называемых отраслевых правовых институтах, а именно об институтах финансового права. В свою очередь, финансовое право обретает свое единство как отрасль по мере того, как законоустановление и урегулирование его институтов влечет за собой образование сетевой мультииерархической системы, в которой каждый институт получает связь и согласование с другими институтами и образуется несколько разнокритериальных иерархий

⁵⁰⁵ *Байтин М.И.* Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд., доп. М.: Право и государство, 2005. С. 288.

⁵⁰⁶ *Казанцев Н.М.* Понятие финансово-правового института: признаки и долженствования // *Институты финансового права*/ Под ред. Н.М. Казанцева. М., 2009. С. 47.

⁵⁰⁷ См., например: *Баженова Е.Ю.* Институт межбюджетных отношений в системе финансового права // *Финансовое право*. 2013. № 7. С. 23 – 25; *Ильин А.Ю.* Совершенствование института ответственности за нарушение валютного законодательства // *Финансовое право*. 2010. № 1. С. 12 – 19; *Палозян О.А.* К вопросу об институте расходования бюджетных средств // *Финансовое право*. 2013. № 9. С. 43 – 48; *Якуб С.В.* Институт налоговых агентов нуждается в реформировании // *Финансовое право*. 2010. № 8. С. 27 – 32; *Ялбулганов А.А.* Финансовый контроль как институт финансового права // *Юрист*. 1999. № 4. С. 43 – 50.

институтов⁵⁰⁸.

Однако нельзя обойти вниманием то, что в действительности существуют не только сугубо отраслевые институты, но и институты, составленные из норм различных отраслей права. В тех случаях, когда институт объединяет нормы двух или более отраслей права, он считается межотраслевым⁵⁰⁹. Одно из ранних определений межотраслевого правового института было дано видным правоведом Ю.К. Осиповым, который формулировал его как группу относящихся к нескольким различным отраслям права норм, которые регулируют общественные отношения, обладающие некоторыми общими признаками⁵¹⁰. Как обозначено в одной из работ известного отечественного теоретика права С.С. Алексеева, система права состоит не из равнозначных, абсолютно независимых друг от друга отраслей права, а из комплексов, каждый из которых образуется несколькими отраслями права и непосредственно входит в систему права как сложную с точки зрения иерархии и взаимосвязей отраслей права социальную систему⁵¹¹. Межотраслевая интеграция фактически рассматривалась на теоретическом уровне как одно из важнейших слагаемых системы законодательства наряду с отраслевой дифференциацией⁵¹².

Межотраслевые институты понимались как наиболее распространенная разновидность комплексных правовых институтов, возникающих на стыке смежных отраслей права, т.е. отраслей, обладающих известной общностью круга регулируемых ими отношений⁵¹³. Однако существование

⁵⁰⁸ Казанцев Н.М. Система институтов финансового права // Институты финансового права/ Под ред. Н.М. Казанцева. М., 2009. С. 53 – 54.

⁵⁰⁹ Комиссарова Я.В. Перспективы формирования межотраслевого института судебной экспертизы // Российский судья. 2012. № 3. С. 46 – 48.

⁵¹⁰ Осипов Ю.К. Подведомственность юридических дел. Свердловск, 1973. С. 81.

⁵¹¹ Алексеев С.С. Общая теория права. М., 1982. С. 217.

⁵¹² См. подробнее: Яковлев В.Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства // Правоведение. 1975. № 1. С. 16 – 23.

⁵¹³ Поленина С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // Правоведение.

межотраслевых правовых институтов изначально воспринималось специалистами неоднозначно. В частности отмечалось, что наличие подобных институтов ставит серьезные проблемы практического порядка, особенно в ходе систематизации законодательства⁵¹⁴. По мнению А.В. Денисовой, с появлением подобных институтов возникают вопросы относительно того, в какой из отраслевых актов помещать нормы такого совместного института и какому из соответствующих актов отдавать приоритет в правоприменительной деятельности (что особенно актуально в условиях коллизионности законодательства). Подобные высказывания повлекли за собой призывы к соблюдению максимальной юридической «чистоты» и контрастности нормативных предписаний в ходе законотворческих работ, что, в свою очередь, впоследствии привело к достаточно долгому доктринальному игнорированию существования комплексных межотраслевых правовых институтов в законодательстве и к отсутствию общей межотраслевой законодательной регламентации правил их применения⁵¹⁵.

В настоящее время существование межотраслевых правовых институтов среди ученых-правоведов является общепризнанным, во всяком случае на это указывает наличие соответствующих многочисленных работ представителей самых различных отраслевых правовых школ⁵¹⁶. Однако в

1975. № 3. С. 74.

⁵¹⁴ Система советского законодательства/ Под ред. И.С. Самощенко. М., 1980. С. 65.

⁵¹⁵ Денисова А.В. Межотраслевые правовые институты как средство обеспечения системности российского уголовного законодательства // Общество и право. 2011. № 1. С. 94 – 98.

⁵¹⁶ См., например: Ахмедов Ш.М. Межотраслевой институт досудебного соглашения о сотрудничестве в законодательстве зарубежных стран // Международное публичное и частное право. 2010. № 4. С. 28 – 31; Губарева А.В. Внешнеэкономическое право как межотраслевой институт российского права // Российский юридический журнал. 2013. № 6. С. 145 – 150; Королев И.И. Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями правоохранительных органов, как межотраслевой правовой институт // Гражданское право. 2011. № 4. С. 33 – 35; Никулинская Н.Ф. Принудительная госпитализация в психиатрический стационар и принудительное психиатрическое освидетельствование как комплексный межотраслевой институт // Журнал российского права. 2006. № 4. С. 90 – 95; Сафиуллина Д.Р. Межотраслевые связи института доказывания в арбитражном процессе // Администратор суда. 2011. № 1. С. 17 – 18; Чеботарев Г.Н., Мишурнина А.А. Основные направления развития комплексного межотраслевого института миграционного

целом ряде случаев в качестве межотраслевых институтов рассматриваются сравнительно крупные совокупности правовых норм, принадлежащих разным отраслям права, которые формируют соответствующие комплексы правового регулирования – комплексные отрасли права. В качестве таковых, например, предлагается рассматривать доказательственное право⁵¹⁷, внешнеэкономическое право⁵¹⁸, миграционное право⁵¹⁹ и др. В подобных случаях предметом правового регулирования норм, составляющих межотраслевой институт, является определенная сфера общественных отношений.

В развитие указанных выше рассуждений уместно привести мнение отдельных ученых, которыми признается, что межотраслевые институты проявляются во всяком случае в сфере действия родственных отраслей права, причем эти институты представляют собой не механическую совокупность, а гармоничный сплав разноотраслевых правовых норм, регулирующих однородные отношения. Соответствующие нормы проходят существенную переработку и модификацию применительно к специфике предмета и метода правового регулирования другой отрасли⁵²⁰.

Вместе с тем обнаруживаются теоретические позиции, в соответствии с которыми в качестве межотраслевых правовых институтов рассматриваются и иные совокупности правовых норм. К примеру, И.И. Королев обращает внимание на межотраслевой характер института возмещения (компенсации)

права // Конституционное и муниципальное право. 2009. № 14. С. 7 – 10; *Ширяева Т.* Обжалование действий (бездействия) судебного пристава-исполнителя как межотраслевой институт гражданского процессуального и арбитражного процессуального права // Арбитражный и гражданский процесс. 2006. № 12. С. 24 – 28; 2007. №1. С. 16 – 20; № 2. С. 6 – 9.

⁵¹⁷ *Решетникова И.В.* Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М., 2000. С. 13 – 14.

⁵¹⁸ *Губарева А.В.* Проблемы становления внешнеэкономического права России // Российский юридический журнал. 2010. № 4. С. 156 – 161.

⁵¹⁹ *Чеботарев Г.Н., Мишунина А.А.* Основные направления развития комплексного межотраслевого института миграционного права. С. 7 – 10.

⁵²⁰ *Сырых В.М.* Комплексные институты как компоненты системы российского права // Журнал российского права. 2002. № 10. С. 22 – 27.

внедоговорного вреда, причиненного незаконными действиями органов дознания, предварительного следствия, прокуратуры и суда. В частности, им отмечается, что сам факт причинения вреда при возникновении деликтных правоотношений становится предметом регулирующего воздействия норм различных отраслей права, таких как гражданское право (принцип полного возмещения (компенсации) вреда, основание возникновения гражданских прав и обязанностей, доказательственная презумпция); арбитражное и гражданское процессуальное право (перераспределение бремени доказывания в силу доказательственной презумпции, установленной нормами материального права); бюджетное право (вопросы участия главного распорядителя средств федерального бюджета, бюджета субъекта РФ или муниципального бюджета при предъявлении иска к публично-правовым образованиям); исполнительное процессуальное право (исполнение судебных актов в отношении публично-правовых образований)⁵²¹.

Системное понимание межотраслевых институтов, как нам представляется, невозможно без изучения соответствующих межотраслевых правовых связей. Межотраслевые связи в праве принято определять как отношения взаимной зависимости, обусловленности и общности между различными правовыми отраслями, включая и их отдельные части⁵²². Аналогичным образом Н.А. Саттарова предлагает понимать и межотраслевые связи финансового права. При этом она отмечает, что правовая категория «межотраслевые связи» используется в юридической литературе и является объектом исследовательского интереса представителей всех отраслей права, включая финансовое право⁵²³. Например, В.Д. Мельгунов, рассматривая тесное взаимодействие административного права и гражданского права в

⁵²¹ *Королев И.И.* Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями правоохранительных органов, как межотраслевой правовой институт. С. 33 – 35.

⁵²² *Чельшев М.Ю.* Основы учения о межотраслевых связях гражданского права. Казань, 2008. С. 56.

⁵²³ См. подробнее: *Саттарова Н.А.* Современные аспекты межотраслевых связей финансового права // *Финансовое право.* 2012. № 5. С. 11 – 14.

сфере правового регулирования предпринимательской деятельности, отмечает, что их совместное применение в данной области правового регулирования объясняется тем, что предпринимательская деятельность связана с реализацией как частных, так и публичных интересов⁵²⁴. В.П. Косевич, рассматривая вопросы противодействия нецелевому использованию бюджетных средств, замечает, что последнее время законодатель уделяет значительное внимание проблеме установления и реализации норм о юридической ответственности за данное правонарушение, о чем свидетельствует правовая регламентация соответствующего понятия и оснований применения мер принуждения за его совершение в различных отраслях законодательства, включая финансовое, административное и уголовное⁵²⁵.

О каких же межотраслевых правовых институтах мы можем вести речь в интересующем нас формате? К примеру, О.В. Хромченков отмечает, что договоры проникли в такие традиционно публичные отрасли, как финансовое право, его подотрасли – налоговое право, административное право. Наблюдается тенденция их использования и в других отраслях права, что объективно подтверждает вывод о том, что договор «перешагнул» рамки гражданского права и успешно используется многими другими отраслями, в том числе публичного характера. В финансовом праве метод диспозитивности носит условный характер, и его действие имеет определенные особенности, обусловленные в первую очередь приоритетом публичных интересов. Несмотря на то что согласование каких-либо условий финансовой деятельности возможно только в случаях, прямо оговоренных финансовым законодательством, последнее в ряде случаев прямо допускает

⁵²⁴ Мельгунов В.Д. Административно-правовые режимы в сфере предпринимательской деятельности: автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 12.

⁵²⁵ Косевич В.П. Нецелевое использование бюджетных средств как объект межотраслевого правового регулирования // Российский следователь. 2007. № 12. С. 38 – 40.

применение договорного механизма правового регулирования⁵²⁶. Приведенный тезис, как нам кажется, вполне может служить в качестве исходной теоретической предпосылки и для позиционирования денежного обязательства в качестве межотраслевого правового института. Ведь определенное сходство юридических конструкций гражданско-правовых, финансово-правовых и иных денежных обязательств как раз и позволяет рассматривать последние в качестве таковых. Это, в свою очередь, даст возможность избежать теоретического конфликта, обусловленного выходом за пределы соответствующего отраслевого (прежде всего финансового права и гражданского права) правового регулирования.

В теории обнаруживаются отдельные доктринальные наработки, имеющие отношение к межотраслевой природе обязательств. Так, В.С. Елисеевым анализированы вопросы о так называемых сложных обязательствах, сочетающих в себе институты обязательств различных отраслей права, на основе единой экономической цели и построения экономических схем. В данном случае ученый рассматривает термин «обязательство» с точки зрения широкого подхода, который допускает использование этого термина при регулировании не только гражданско-правовых отношений, но также налоговых отношений и отношений государственной поддержки экономических субъектов. При этом он отмечает, что в случае, когда сложное обязательство получает самостоятельную правовую регламентацию на уровне отдельного института законодательства, оно переходит в разряд самостоятельного обязательства, поскольку в институте учитываются все необходимые связи, являющиеся основным предметом института сложных обязательств⁵²⁷. Однако в этом

⁵²⁶ См. подробнее: *Хромченков О.В.* Договор как межотраслевой институт // *Реклама и право*. 2006. № 2. С. 33 – 36.

⁵²⁷ См., например: *Елисеев В.С.* Межотраслевой институт сложных экономических обязательств: перспективы создания // *Предпринимательское право*. 2008. № 3. С. 37 – 42.

случае фактически все сведено к исследованию объединенных общим имущественным интересом двух и более самостоятельных гражданско-правовых обязательств. Нас же интересуют различные по своей правовой природе денежные обязательства.

В связи с изложенным следует принять во внимание, что в теории выделяются два основных вида межотраслевых институтов. Так, С.В. Полениной предлагалось разделить последние на «пограничные» и функциональные. При этом к первым относятся межотраслевые институты, образующиеся на стыке смежных однородных отраслей права. Их характерной особенностью является наличие между нормами подвижной предметно-регулятивной связи. Подобные институты возникают при наложении на предмет одной отрасли элементов другой отрасли права, а также при тесном смыкании и взаимодействии на определенном участке предметов регулирования смежных однородных отраслей права. Такие институты способны постепенно трансформироваться в отрасль права. В качестве вторых выделяются межотраслевые институты, возникающие на стыке смежных неоднородных отраслей права, нормы которых при регламентации тех или иных отношений стыкуются, но образуют между собой лишь функциональные связи⁵²⁸. С учетом этого полагаем возможным утверждать, что денежное обязательство скорее относится к межотраслевым институтам второго вида.

Принимая во внимание изложенное, представляется, что ввиду общего имущественного характера регулируемых отношений, но несовпадающего их существа, вполне допустимо исходить из того, что финансовое и гражданское право являются смежными, но неоднородными отраслями права. В теории отмечается, что финансовое законодательство, будучи

⁵²⁸ Поленина С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права. С. 75-77.

интегрированной отрасли, объединяет различные по своей правовой природе подотрасли и институты. К базовым подотраслям финансового законодательства, каковыми являются бюджетное и налоговое, получившие кодификацию в конце последнего десятилетия XX в., относятся государственный долг (кредит), валютное законодательство, законодательство о страховании (государственном), об организации и управлении рынком ценных бумаг, кредитовании и расчетах. <...> Правильное соотношение в рамках финансового законодательства публичных и частных интересов, тонкая грань между которыми достаточно лабильна и обусловлена социально-экономическим уровнем развития общества, государственными потребностями и волей законодателя, диктует применение и оценку публично-правовых и частноправовых норм. Особое значение баланс частных и публичных интересов приобретает при определении пределов правового регулирования. Совместное действие норм финансового законодательства с другими отраслями (гражданское, таможенное и т.п.) предполагает использование публично-правовых и частноправовых институтов⁵²⁹.

Стык частного и публичного права, которые представлены соответственно гражданским и финансовым правом, по нашему мнению, наиболее рельефно проявляется в имущественных отношениях с участием публичных институтов. В этой связи отмечается, что правовое нормирование имущественных отношений с участием публично-правовых образований – это сфера, где традиционно в наибольшей степени переплетается публичное и частноправовое регулирование. На этапе практического применения и теоретического осмысления законодательных положений, регулирующих порядок участия публично-правовых образований в гражданском обороте,

⁵²⁹ Концепции развития российского законодательства/ Под ред. Т.Я. Хабриевой, Ю.А. Тихомирова. М.: Эксмо, 2010. С. 193 – 195.

стало очевидно, что необходимо «синхронизировать» действие публичного и частноправового регулирования с целью защиты прав и законных интересов публично-правовых образований и их контрагентов в гражданских правоотношениях⁵³⁰. Отдельными правоведами усматривается определенный параллелизм существования финансовых и гражданских правоотношений⁵³¹. Однако также справедливо отмечается, что не следует забывать тот факт, что отношения, связанные с исполнением обязательств между публично-правовым образованием и хозяйствующими субъектами, все-таки регулируются и нормами бюджетного законодательства в той части, в какой органам власти или учреждениям необходимо производить соответствующие финансовые операции. Соответственно, если нормы бюджетного законодательства ограничивают свободу действий представителя публично-правового образования в рамках обязательств, то уже имеют место не параллельные отношения, а возникает появление публично-правового элемента в регулировании соответствующих обязательств⁵³². Во многом с учетом фактов широкого использования термина «обязательство» в законодательстве отдельными авторами также сделан вывод о том, что обязательства являются межотраслевой конструкцией, характерной для любых имущественных отношений, опосредующих перемещение материальных благ⁵³³.

Что же объединяет в один межотраслевой институт денежного обязательства правовые нормы, которые относятся к различным в данном случае неродственным отраслям права? Общим можно признать то, что денежное обязательство – это всегда есть правоотношение, в котором одно

⁵³⁰ См. подробнее: *Голубцов В.Г.* Правовой режим денежных средств казны: основы межотраслевого регулирования // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 11 – 16.

⁵³¹ *Запольский С.В.* О предмете финансового права // Правоведение. 2002. № 5. С. 25 – 26.

⁵³² *Кирпичев А.Е.* Применение зачета встречных требований по гражданско-правовым обязательствам между публично-правовыми образованиями и предпринимателями // Адвокат. 2014. № 2. С. 9 – 12.

⁵³³ *Пауль А.Г.* Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) // Финансовое право. 2006. № 9. С. 14 – 17.

лицо – кредитор вправе требовать от другого лица – должника уплаты определенной или определенной денежной суммы, а должник обязан осуществить платеж⁵³⁴. Отличие же обеспечивает отраслевая специфика соответствующих юридических конструкций. Полагаем возможным выдвинуть предположение о том, что денежное обязательство относится к межотраслевым правовым институтам, возникшим на стыке смежных неоднородных отраслей права (в данном случае – на стыке гражданского и финансового права). Нормы гражданского и финансового права при регламентации соответствующих имущественных (денежных) отношений проявляют конструктивную близость, поскольку сходным образом обязывают одних субъектов – должников передавать (перечислять) денежные средства другим субъектам – кредиторам в определенном размере в соответствии с установленным порядком.

Однако подобная конструктивная близость не означает, что допускается подмена и отождествление денежных обязательств, относящихся к неоднородным отраслям права. Анализ законодательства указывает на то, что существуют надежные правовые основания разграничения денежных обязательств различных отраслей права, включая прежде всего различные основания их возникновения, цели реализации, субъектный состав, правовые последствия неисполнения и др.

Итогом изложения в этой части работы стали следующие теоретические выводы.

1. Денежное обязательство относится к межотраслевым правовым институтам, возникшим на стыке смежных неоднородных отраслей права (в данном случае – на стыке гражданского и финансового права).

⁵³⁴ *Добрачев Д.В.* Соотношение гражданско-правовых категорий денежного долга и убытков // Адвокат. 2012. № 6. С. 40 – 54.

2. Нормы гражданского и финансового права при регламентации соответствующих имущественных (денежных) отношений проявляют конструктивную близость, поскольку сходным образом обязывают одних субъектов – должников передавать (перечислять) денежные средства другим субъектам – кредиторам в определенном размере в соответствии с установленным порядком.

3. Не допускается подмена и отождествление денежных обязательств, относящихся к неоднородным отраслям права, поскольку существуют надежные правовые основания их разграничения, включая различные основания возникновения, цели реализации, субъектный состав, правовые последствия неисполнения и др.

§ 3. Юридическая конструкция

денежного обязательства

Выше денежное обязательство определено нами как возникшее в силу договора или по иным предусмотренным законодательством основаниям правоотношение, содержание которого включает обязанность одной из сторон (должника) совершить расчет или платеж посредством передачи в установленный срок определенной суммы наличных или безналичных денежных средств в пользу другой стороны (кредитора) в целях прекращения имеющейся денежной задолженности. Представляется, что стороны

(традиционно именуемые должник и кредитор) денежных обязательств являются важнейшими элементами их юридической конструкции, применительно в т.ч. к денежным обязательствам, возникающим в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств. Из этого определения следует, что именно должник является обязанной в силу обязательства стороной, которая должна совершить соответствующий расчет или платеж. С этой точки зрения должник как одна из сторон является ключевым элементом в юридической конструкции денежного обязательства. Должнику же как стороне денежного обязательства противопоставляется фигура кредитора – субъекта, в пользу которого и совершается расчет или платеж. Соответственно кредитора также следует рассматривать в качестве элемента юридической конструкции денежного обязательства.

В этой связи отдельные специалисты отмечают, что классический субъектный состав денежных обязательств, по крайней мере применительно к гражданско-правовому обязательству, «должник» и «кредитор» является сам по себе завершенным. Действительно, кредитор вправе требовать, должник обязан исполнять⁵³⁵ (аналогия усматривается и в обязательствах, предусмотренных бюджетным законодательством). Как известно, надлежащее исполнение должником денежного обязательства прекращает такое обязательство и восстанавливает имущественное положение кредитора. В свою очередь кредитор самостоятельно определяет, уступить ли ему право требования взыскания денежного долга или убытков как денежных обязательств, обладающих самостоятельной имущественной ценностью. По воле кредитора возможна выплата вместо убытков отступного. Правовая связь прекращается предоставлением взамен исполнения другого имущества (отступное). Денежное обязательство по возмещению убытков может быть

⁵³⁵ *Тарасенко А.А.* Ответственность контролирующих лиц за должника: некоторые историко-правовые факторы становления института // Юрист. 2013. № 24. С. 11 – 16.

новировано в другое охранительное или регулятивное (например, заемное)⁵³⁶. Следует оговориться, что в этой связи для денежных обязательств с участием публичных субъектов (в частности, публично-правовых образований в лице соответствующих органов) как в гражданском, так и в бюджетном законодательстве установлен ряд ограничений, которые, например, соответственно связаны с приватизацией имущества либо с запретом возлагать исполнение расходных обязательств одного публично-правового образования за счет средств другого.

Необходимо отметить, что в данном случае мы ограничимся рассмотрением исключительно долговых денежных обязательств, которые заключаются в исполнении денежной обязанности, не влекущей дополнительного обременения должника. Ведь именно такие обязательства, как правило, предполагают исполнение посредством разовых или периодически осуществляемых должником платежей в пользу кредитора. Обязательства же по возмещению убытков мы оставим в данном случае без внимания, поскольку они представляют собой санкции, выражающиеся в дополнительном обременении должников за совершаемые ими правонарушения в рамках гражданско-правовой ответственности. Подобные обязательства, по нашему мнению, проявляют наименьшее сходство с денежными обязательствами, предусмотренными, в частности, бюджетным законодательством, и денежными обязанностями, поэтому могут быть сопоставлены лишь с финансово-правовыми денежными взысканиями. Рассмотрение же последних представляет для нас интерес лишь в той степени, которая позволяет отграничить их от денежных обязанностей.

Из ст. 307 ГК РФ усматривается, что в гражданско-правовом обязательстве должны быть как минимум две стороны – должник и кредитор.

⁵³⁶ *Добрачев Д.В.* Влияние фигур кредитора и должника на формирование денежного обязательства. С. 34 – 36.

Обычно каждая из сторон обязательства представлена одним лицом. Такое обязательство называют простым. Однако по различным правовым основаниям на стороне должника или кредитора могут оказываться и иные лица. В результате количество субъектов права может становиться больше количества сторон обязательства. В этом случае говорят о возникновении множественности лиц в обязательстве⁵³⁷. Тем не менее для понимания рассматриваемой юридической конструкции достаточно сосредоточиться на основных представителях сторон денежного обязательства. Ведь в данном случае особый интерес представляет именно соотношение прав и обязанностей должника и кредитора. Следует отметить, что соотношение прав и обязанностей этих «фигурантов» являлось предметом отдельных исследований, но, как правило, применительно к процедурам банкротства⁵³⁸. Исследовались и вопросы вины сторон в гражданско-правовом обязательстве⁵³⁹. Представляется, что в рамках данного исследования следует сосредоточиться на рассмотрении каждой из упомянутых сторон денежного обязательства.

Должник, как одна из сторон долгового гражданско-правового обязательства, неоднократно рассматривался с различных точек зрения представителями науки гражданского права⁵⁴⁰. При этом в отдельных публикациях фигура должника исследовалась в том числе применительно к

⁵³⁷ *Ефимова Л.Г.* Особенности исполнения обязательств со множественностью лиц на стороне кредитора в банковской практике // *Гражданское право*. 2008. № 4. С. 81 – 89.

⁵³⁸ См., например: *Тихончук М.В.* Соотношение прав и обязанностей кредитора и должника при осуществлении процедур банкротства: историко-правовой анализ // *Право и политика*. 2007. № 10. С. 72 – 77.

⁵³⁹ *Слюсаренко М.* О понятии наличия вины кредитора и должника в обязательстве в гражданском праве // *Юрист*. 2001. № 6. С. 32 – 35.

⁵⁴⁰ См., например: *Егорова М.А.* Правовые последствия совпадения должника и кредитора в вексельных обязательствах // *Гражданское право*. 2013. № 2. С. 38 – 40; *Сысоева О.В.* Последствия оспаривания сделок должника по специальным основаниям // *Юрист*. 2013. № 24. С. 17 – 21; *Тололаева Н.В.* Последствия нарушения обязательства солидарным должником // *Вестник гражданского права*. 2013. № 5. С. 65 – 86; *Одинцов С.В.* Оспаривание сделок должника: сравнительно-правовые аспекты, доктринальное толкование и правоприменительная практика // *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2013. № 12. С. 49 – 57; *Пучковская И.И.* Двухуровневая защита кредитора благодаря удержанию вещи должника // *Гражданское право*. 2013. № 5. С. 40 – 43. и др.

денежным обязательствам в финансовом праве⁵⁴¹.

Полагаем, что должником является любое лицо, которое во исполнение денежного обязательства в силу договора или по иным основаниям должно осуществить платеж в пользу кредитора. В данном случае определяющим выступает то, что статус должника может приобретаться тем или иным лицом в результате вступления в договорные отношения с кредитором, т.е. на основе своего волеизъявления. В случае возникновения денежных обязательств по иным основаниям, предусмотренным законодательством, волеизъявление должника перестает служить обязательным элементом соответствующей юридической конструкции.

Отдельное внимание следует уделить категории должника для целей реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве), поскольку соответствующее регулирование в известной степени увязывается с платежеспособностью или неплатежеспособностью данных лиц, что в свою очередь лежит в основе исполнения ряда денежных обязательств, возникающих в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств. Специалисты отмечают, что соответствующие правовые механизмы изначально имели ярко выраженный прокредиторский характер и лишь по прошествии времени стали в большей степени учитывать интересы должника, что указывает на установление некоего баланса их правомочий⁵⁴². Так, К.Б. Кораев отмечает, что современное законодательство о банкротстве ориентировано не только на принудительную ликвидацию должника – юридического лица, но и на восстановление платежеспособности должника с целью недопущения его банкротства. В связи с этим представляет научный интерес изучение

⁵⁴¹ *Максуров А.А.* Права должников по денежным обязательствам // *Налоги.* 2009. № 2. С. 18 – 19.

⁵⁴² См. подробнее: *Тихончук М.В.* Соотношение прав и обязанностей кредитора и должника при осуществлении процедур банкротства: историко-правовой анализ // *Право и политика.* 2007. № 10. С. 72 – 77.

категории «неплатежеспособный должник», на основе которой было бы возможным построение системы норм, обеспечивающих регулирование отношений, связанных с предотвращением банкротств путем восстановления платежеспособности должника. Понятие «неплатежеспособный должник» неразрывно связано с конкурсным правом, поэтому раскрытие его содержания необходимо осуществлять через призму института несостоятельности, в частности через категорию «неплатежеспособность»⁵⁴³. Последняя, с учетом того, что мы решили сосредоточиться на исследовании долговых денежных обязательств как форм позитивного обязывания финансового права, представляет отдельный интерес.

Анализ соответствующих публикаций в юридической литературе позволяет выделить два основных принципиально различающихся подхода, которые используются при определении состояния неплатежеспособности. По мнению авторов, придерживающихся первого подхода, неплатежеспособность представляет собой состояние, при котором должник не способен исполнять денежные обязательства, что выражается в прекращении платежей⁵⁴⁴. Представители второго подхода исходят из понимания неплатежеспособности должника как неспособности осуществлять платежи в силу отсутствия достаточного имущества для покрытия образовавшейся задолженности⁵⁴⁵. Различие данных подходов сводится к тому, что в первом случае неплатежеспособность связывается исключительно с фактом прекращения платежа, а во втором – с отсутствием достаточного имущества для покрытия образовавшейся задолженности.

⁵⁴³ *Кораев К.Б.* Понятие неплатежеспособного должника в теории и законодательстве Российской Федерации // Юрист. 2012. № 11. С. 24 – 25.

⁵⁴⁴ См., например: *Карелина С.А.* Механизм правового регулирования отношений несостоятельности. М., 2008. С. 124; *Москалева О.А.* Категория неплатежеспособности в конкурсном праве России // Предпринимательское право. 2007. № 4. С. 8; *Телюкина М.В.* Теория и практика несостоятельности (банкротства). М., 2002. С. 105.

⁵⁴⁵ Гражданское и торговое право капиталистических государств: учеб. для вузов/ Отв. ред. Е.А. Васильев. М., 1993. С. 440 – 441.

Неплатежеспособность – это неспособность должника исполнять денежные обязательства или обязанности по уплате обязательных платежей независимо от размера неисполненных обязательств и срока, в течение которого они не исполнены. Указанное определение, в свою очередь, позволяет сформулировать определение неплатежеспособного должника. Под указанным субъектом следует понимать лицо, неспособное исполнять денежные обязательства или обязанности по уплате обязательных платежей независимо от размера неисполненных обязательств и срока, в течение которого они не исполнены⁵⁴⁶.

Отдельными специалистами обоснованно обращается внимание на то, что следует отличать фактическую неплатежеспособность и юридическую несостоятельность⁵⁴⁷. В качестве критерия несостоятельности (банкротства) обычно рассматривается принятый законодательством общий подход к неплатежеспособным должникам, под признаками – конкретные параметры, присутствие которых необходимо для принятия заявления о банкротстве, а также для признания должника банкротом⁵⁴⁸. Юридические параметры несостоятельности определены Федеральным законом от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Федеральный закон от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ)⁵⁴⁹. В ст. 2 данного законодательного акта определено, что денежное обязательство включает в себе обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовой сделке и (или) иному предусмотренному гражданским или бюджетным законодательством Российской Федерации основанию. Что касается должника, то он определяется как гражданин, в том числе

⁵⁴⁶ *Кораев К.Б.* Понятие неплатежеспособного должника в теории и законодательстве Российской Федерации. С. 26 – 28.

⁵⁴⁷ *Сидорова В.* Фактическое и юридическое банкротство должника // Юрист. 2009. № 10. С. 68 – 71.

⁵⁴⁸ *Ткачев В.Н.* Признаки и критерии несостоятельности (банкротства) ликвидируемых и отсутствующих должников как особой категории субъектов конкурсного права // Закон. 2007. № 7. С. 62 – 70.

⁵⁴⁹ Собрание законодательства РФ. 1999. № 9. Ст. 1097.

индивидуальный предприниматель, или юридическое лицо, оказавшиеся неспособными удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение установленного срока. В этой связи отмечается, что традиционно в гражданском праве термином «должник» обозначается сторона во всяком гражданско-правовом обязательстве, которая должна совершить определенные действия по требованию кредитора, как то: передать товар, выполнить работу, оказать услуги, уплатить денежную сумму (ст. 307 ГК РФ). Понятие же «должник», употребляемое в Федеральном законе от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ, существенно отличается от общепринятого. Под должником понимается обязанная сторона лишь в денежном обязательстве, которая должна уплатить кредитору денежную сумму в течение установленного в законодательстве срока⁵⁵⁰.

В самом деле следует проводить различие между должником и банкротом. В этой связи справедливо указывается, что должник имеет возможность реализовать взятые обязательства с нарушением договорных сроков в разумно определенной перспективе, с выплатой кредитору соответствующих санкций за нарушение договорных сроков, а банкрот такой возможности не имеет. При этом каждый банкрот является должником, но не каждый должник является банкротом⁵⁵¹.

Может показаться, что должник в денежном обязательстве является подчиненной стороной, призванной прежде всего своевременно и в полном объеме осуществить платеж в пользу кредитора. На это дополнительно указывает, к примеру, то, что уступка прав денежного требования может осуществляться кредитором без учета его воли. По мнению Л.А.

⁵⁵⁰ Карсеева З.В. Правовой статус должников – физических лиц, участвующих в деле о банкротстве // Юрист. 2012. № 1. С. 33.

⁵⁵¹ Быков И.А. Социально-экономическая значимость реабилитации должников – граждан и предпринимателей в РФ // Банковское право. 2013. № 2. С. 53 – 56.

Новоселовой, по общему правилу сделка уступки права требования не нуждается в согласии должника. Первоначальный кредитор/цедент вправе распорядиться принадлежащим ему правом требования и передать его другому лицу/цессионарию. Положение должника вследствие уступки в подавляющем числе случаев не меняется, поэтому замена лица, которому должно быть произведено исполнение – кредитора в обязательстве, для него юридически безразлична. Современное право в интересах развития кредита не рассматривает большинство обязательств как строго личные отношения, допуская передачу прав по обязательствам в качестве общего правила и устраняя существующие препятствия для свободной передачи прав требования, особенно для целей получения финансирования⁵⁵². Исключения составляют денежные обязательства, в которых личность кредитора имеет существенное значение для должника. В частности, как отмечает В.А. Белов, личность кредитора имеет существенное значение для должника по требованиям о выдаче кредита (в том числе и коммерческого)⁵⁵³. В подобных случаях в интересах должника возможность уступки требования исключается. Соответствующая сделка становится допустимой, а уступка требования действительной лишь в случае, когда должник одобрил уступку такого требования⁵⁵⁴. Имеют место и иные правовые гарантии защиты интересов должника в денежном обязательстве. Не случайно на основе анализа норм гражданского законодательства, связанных с ответственностью за нарушение обязательств, и соответствующей правоприменительной практики отдельные правоведы приходят к заключению, что имеет место явный перекос в сторону интересов должника. Хотя предусмотренные главой 25 ГК РФ меры его ответственности призваны защищать прежде всего

⁵⁵² Новоселова Л.А. Согласие должника на уступку требования // Сделки: проблемы теории и практики: Сб. ст. / Рук. авт. кол. и отв. ред. М.А. Рожкова. М.: Статут, 2008. С. 165.

⁵⁵³ Белов В.А. Сингулярное правопреемство в обязательстве. М.: ЮрИнфоР, 2002. С. 142.

⁵⁵⁴ Почуйкин В.В. Уступка права требования: основные проблемы применения в современном гражданском праве. М.: Статут, 2005. С. 42.

кредитора и иную потерпевшую сторону. В частности, к должнику в случае неисполнения им обязательства кредитором могут быть применены такие меры, как возмещение убытков, взыскание неустойки и процентов за нарушение денежного обязательства⁵⁵⁵.

В составе должников особо выделяются так называемые публичные субъекты, которые как стороны денежных обязательств, помимо прочего, руководствуются также положениями бюджетного законодательства. В отношении этих лиц действует отличный от общего правовой режим замены должника, взыскания неустоек и процентов за неисполнение денежных обязательств⁵⁵⁶. Так, замена стороны в обязательствах с участием указанных субъектов ограничивается, например, запретом на исполнение расходных обязательств одного публично-правового образования за счет средств бюджета другого (ст.31 БК РФ), а исполнение решений о взыскании денежных средств в отношении таких субъектов осуществляется в соответствии со специальными нормами главы 24.1 БК РФ. Это обусловлено особым финансово-правовым статусом таких должников, поскольку в данном случае речь фактически идет об имущественной ответственности государства⁵⁵⁷. В известной степени это обстоятельство непосредственно указывает на специфику денежных обязательств с участием публичных субъектов. Более подробно мы остановимся на этих особенностях в следующем параграфе данной главы.

Еще одной ключевой фигурой юридической конструкции денежного обязательства является кредитор. В науке гражданского права этой категории

⁵⁵⁵ Шичанин А.В., Гривков О.Д. Должник как привилегированная фигура в системе неисполнения обязательств // Адвокат. 2001. № 5. С. 12 – 16.

⁵⁵⁶ Мамаев А.А. Различия в правовом положении взыскателя в зависимости от вида должника // Арбитражный и гражданский процесс. 2013. № 5. С. 32 – 38.

⁵⁵⁷ Талапина Э.В. Проблемы имущественной ответственности государства // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 7. С. 9.

субъектов также уделено достойное внимание⁵⁵⁸.

Кредитор, как сторона денежного обязательства, как уже нами отмечалось, противопоставляется должнику и представляет собой самостоятельный элемент соответствующей юридической конструкции. По мнению отдельных авторов, кредитора можно рассматривать как «главную фигуру» при проведении процедур банкротства. Общеизвестно, что интересы кредитора сводятся к исполнению должником своих обязательств перед ним⁵⁵⁹. Статус кредитора позволяет ему требовать от должника произведения в его пользу расчета либо осуществления платежа в рамках исполнения последним соответствующего денежного обязательства, а в случае неисполнения – применять к нему санкции. Так, А.Г. Карапетов отмечает, что кредитор может всегда требовать исполнения денежного обязательства путем подачи иска о взыскании денежного долга, если только данное обязательство не носит безвозмездный характер, а кредитор уже исполнил свою часть договорных обязательств⁵⁶⁰.

В ст. 2 Федерального закона от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ определено, что кредиторы – лица, имеющие по отношению к должнику права требования по денежным обязательствам и иным обязательствам, об уплате обязательных платежей, о выплате выходных пособий и об оплате труда лиц, работающих по трудовому договору. Кредиторы, имеющие по отношению к должнику права требования по денежным обязательствам, в специальной литературе именуется отдельными авторами денежными

⁵⁵⁸ См., например: *Жолудев А.И.* Уступка права (требования) кредитора другому лицу по сделке // Общество и право. 2010. № 1. С. 117 – 119; *Красноярова Н.И.* Роль конструкции отступного в самозащите кредитором своих прав в договорных обязательствах // Современное право. 2010. № 3. С. 44 – 49; *Овсейко С.* Перевод правового титула на кредитора как способ обеспечения исполнения обязательств (исторический и сравнительно-правовой анализ) // Банковское право. 2008. № 4. С. 36 – 47. и др.

⁵⁵⁹ *Шарыпкин Ю.И.* Кредитор как участник процесса банкротства // Банковское право. 2008. № 2. С. 470 – 472.

⁵⁶⁰ *Карапетов А.Г.* Присуждение к исполнению обязательства в натуре: автореф. дис.... канд. юр. наук. М., 2002. С. 12.

кредиторами⁵⁶¹.

Поведение кредитора в денежном обязательстве в известной степени зависит от добросовестности должника. Выдающийся отечественный цивилист Г.Ф. Шершеневич в свое время писал, что обязательства могут исполняться или не исполняться. При этом само исполнение либо неисполнение обнаруживается по истечении определенного отрезка времени, потому что почти всякое обязательство имеет определенный срок исполнения⁵⁶². При этом прекращение платежей не всегда предполагает предварительное решение и желание должника не платить. Прекращение платежей может иметь место и тогда, когда должник прилагал все усилия к тому, чтобы обязательства были покрыты. Прекращение платежей представляет собой просрочку в исполнении денежного обязательства или обязанности по уплате обязательных платежей независимо от размера неисполненных обязательств и срока, в течение которого они не исполнены⁵⁶³.

Так, А.В. Габов, рассматривая вексельное обязательство, которое, как мы знаем, относится к разновидности денежных обязательств, отмечает, что вексельное обязательство должно исполняться в сроки, установленные в векселе, или так называемые сроки платежа. Применительно к обоим видам векселя (переводному и простому) к числу случаев, когда вексельный кредитор получает право «обратить свой иск» против вексельных должников (против всех, одного или нескольких должников) раньше наступления срока платежа, относятся:

- полный или частичный отказ в акцепте переводного векселя;

⁵⁶¹ См., например: *Кораев К.Б.* Кредиторы как субъекты конкурсного права // *Банковское право.* 2008. № 3. 26 – 28.

⁵⁶² *Шершеневич Г.Ф.* Учебник русского гражданского права. М.: Спарк, 1995. С. 278.

⁵⁶³ *Трайнин А.* Несостоятельность и банкротство. СПб., 1913. С. 24.

- несостоятельность плательщика переводного векселя независимо от того, акцептовал ли он вексель или нет;
- несостоятельность векселедателя простого векселя;
- факт прекращения платежей плательщиком переводного векселя независимо от того, акцептовал ли он вексель или нет, даже если это обстоятельство не было установлено судом;
- факт прекращения платежей векселедателем простого векселя независимо от того, акцептовал ли он вексель или нет, даже если это обстоятельство не было установлено судом;
- безрезультатность обращения взыскания на имущество плательщика переводного векселя;
- безрезультатность обращения взыскания на имущество векселедателя простого векселя;
- несостоятельность векселедателя по переводному векселю, не подлежащему акцепту⁵⁶⁴.

Факт неисполнения обязательства служит основанием для использования кредитором всех доступных правовых средств защиты своих интересов. В представлении участников процесса по делу о несостоятельности (банкротстве) кредитор и должник привычно встают на место истца и ответчика. В самом деле, правовое положение кредитора и должника как лица, перед которым не исполнены надлежащим образом обязательства (носителя предположительно нарушенного права), и лица, не исполнившего обязательства (предположительно нарушителя права), сходны с положением истца и ответчика. Однако при ближайшем рассмотрении

⁵⁶⁴ *Габов А.В.* Удовлетворение требований вексельного кредитора до наступления срока платежа, установленного векселем // Вестник гражданского права. 2014. № 2. С. 148 – 151.

сходство кредитора с истцом заканчивается на том, что кредитор, так же как и истец, подает заявление, являющееся основанием для возбуждения производства по делу. Между ответчиком и должником вообще нет никакого сходства, кроме того, что оба они – участники процесса в арбитражном суде⁵⁶⁵.

Основной, если не сказать единственной, формой удовлетворения требований денежных кредиторов является денежная. Применительно к мировым соглашениям, заключаемым в рамках правоотношений, урегулированных законодательством о несостоятельности (банкротстве), отмечается, что такие соглашения должны точно определять порядок и сроки исполнения требований кредиторов в денежной форме. Таким образом, мировое соглашение должно предусматривать исполнение требований должника путем уплаты определенной денежной суммы в валюте Российской Федерации конкурсным кредиторам и уполномоченным органам. Что же касается сроков и порядка удовлетворения требований кредиторов в денежной форме, можно утверждать, что срок удовлетворения требований кредиторов понимается в том значении, в каком указанное понятие определено в общегражданском законодательстве, а положения о порядке удовлетворения требований кредиторов должны содержать условия о размере, способе, месте исполнения, возможности досрочного погашения обязательств, применения санкций за неисполнение и др.⁵⁶⁶

Следует отметить, что, так называемые публичные кредиторы (в частности, публично-правовые образования в лице соответствующих органов власти) как сторона денежных обязательств, возникающих в процессе

⁵⁶⁵ Плотникова Н. Статус кредитора в процессе о несостоятельности (банкротстве) // Российская юстиция. 1998. № 11. С. 17 – 18.

⁵⁶⁶ Смирнов Е.В. Денежные формы удовлетворения требований конкурсных кредиторов и уполномоченных органов по мировому соглашению, заключенному в рамках процесса несостоятельности (банкротства) // Юрист. 2007. № 9. С. 45 – 50.

формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств наделяются, по общему правилу, аналогичным объемом прав и обязанностей, как и иные субъекты, выступающие кредиторами по иным денежным обязательствам.

В этой связи ключевым является определение наряду с субъектами денежного обязательства также иных элементов его юридической конструкции. Представляется, что к ним можно отнести содержание денежного обязательства, денежную форму удовлетворения требований кредитора и денежный долг, который возникает в случае отказа должника от исполнения своих обязательств.

Содержание денежных обязательств в значительной степени обуславливается основаниями их возникновения и предметом соответствующих договоров. Вместе с тем, нам уже известно, что основания возникновения денежных обязательств различны, состав их неоднороден, а предметы договоров многообразны. В составе денежных обязательств особо выделяются обязательства, вытекающие из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков), в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель. Примером подобных обязательств могут служить заемные (кредитные) обязательства, обязательства на рынке ценных бумаг, которые используются также в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств и др.

Денежная форма удовлетворения требований кредитора, как мы уже знаем, основывается на осуществлении должником соответствующего платежа в пользу кредитора. Однако существуют и иные способы удовлетворения требований кредитора. По мнению М.В. Телюкиной, термином «погашение», применительно к обязательству охватывается не

только платеж основной суммы, но и изменение порядка и сроков ее уплаты, а также иные условия, в частности о скидке с долгов, зачете, акционировании долга и пр.⁵⁶⁷ Полагаем, что денежная форма удовлетворения требований кредитора во всяком случае может также включать рассрочку и отсрочку платежа, сопровождаемые уплатой процентов за просрочку исполнения денежного обязательства.

Относительно денежной формы удовлетворения требований кредитора также следует принять во внимание то, что обязательным элементом юридической конструкции денежного обязательства являются сами денежные средства, которые используются сторонами такого обязательства в качестве средства платежа и расчетов. Денежный характер обязательства возникает в случае использования как национальной, так и иностранной валюты. Соответственно денежная форма – есть не что иное, как использование должником денег (валюты), но не какого-либо иного имущества, для удовлетворения требований кредитора по денежному обязательству. Задача обстоятельного исследования категорий «деньги» и «валюта» в рамках данного исследования нами не ставилось. Тем не менее, не затронуть эти категории мы не можем.

Основу учения о деньгах, по мнению отдельных авторов, заложила экономическая теория, которая исходит из того, что деньги – это товар, являющийся универсальным измерителем стоимости других товаров, выполняющий функции средства обращения, накопления и платежа. Юридическая наука также выработала свой подход к пониманию денег. Более того, в разных отраслях права сущность, значение и функции денег оцениваются по-разному. Так, для гражданского права деньги – это в первую очередь средство обращения, для финансового же права – средство

⁵⁶⁷ См. подробнее: *Телюкина М.В.* Комментарий к Федеральному закону "О несостоятельности (банкротстве)". 2-е изд. М.: Юрайт, 2004.

платежа⁵⁶⁸.

Категория денег сложно поддается категорированию с точки зрения права. Как отмечает М.В. Карасева, согласно гражданскому законодательству деньги как объект имущественного финансового правоотношения следует определить как вещи (наличные деньги) и имущественные права (безналичные деньги)⁵⁶⁹. Однако, как мы уже отмечали, такое видение денег разделяется не всеми правоведами.

Более осязаемым с правовой точки зрения является определение денег как законных платежных средств. С этой позиции наиболее обоснованным представляется категорирование денег как эмитированных в определенных денежных единицах и введенных в обращение от имени государства законных платежных средств либо иных платежных средств, официально допущенных к использованию в качестве таковых в пределах соответствующей территории, по основаниям и в порядке, определенных законодательством⁵⁷⁰.

В свою очередь, деньги следует отличать от денежных суррогатов. К последним профессор И.И. Кучеров относит платежные средства, не отвечающие признакам законного платежного средства и не являющиеся специальным законным платежным средством, выпуск в обращение которых запрещен государством и наказуем в соответствии с законодательством⁵⁷¹. Если законным платежным средством, как правило, является национальная валюта, то специальным законным платежным средством следует считать иностранную валюту. Как известно, такая валюта в принципе может ограниченно использоваться в качестве платежного средства на территории

⁵⁶⁸ Ситник А.А. Деньги и валюта: финансово-правовой аспект // Банковское право. 2013. № 5. С. 34 – 35.

⁵⁶⁹ Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М., 2008. С. 39 – 42.

⁵⁷⁰ Кучеров И.И. Право денежного обращения: курс лекций. С. 45 – 46.

⁵⁷¹ Кучеров И.И. Денежные суррогаты и иные квазиденежные платежные средства // Финансовое право. 2012. № 2. С. 2 – 5.

того или иного государства с санкции последнего. Соответственно иностранную валюту к денежным суррогатам относить нельзя. На это также указывает и то, что иностранная валюта имеет статус законного платежного средства на территории государства-эмитента.

Следует также принять во внимание несовпадение денег и квазиденежных платежных средств. К подобным платежным средствам, в частности, можно отнести различные ценные бумаги, например вексель, который широко используется при расчетах. Если в рамках гражданско-правовых отношений использование различного рода квазиденежных средств для удовлетворения требований кредитора вполне допустимо, то финансово-правовые денежные обязательства основываются исключительно на использовании собственно денег, т.е. денежной формы платежа.

Денежная форма платежа включает в себя также наличную и безналичную форму денежных средств, используемых для удовлетворения требований кредитора. Отдельными правоведами отмечается, что в соответствии со ст. 128 ГК РФ наличные деньги являются вещами, а безналичные денежные средства – иным имуществом. Таким образом, законодатель провел четкую квалификацию и отнес наличные и безналичные денежные средства к различным видам объектов гражданских прав⁵⁷². Систематическое толкование ст. 8 и 45 НК РФ позволило отдельным авторам сделать вывод о том, что объектом налогового (материально-правового) правоотношения по уплате налога могут быть как наличные, так и безналичные денежные средства. Тем не менее собственно расчетное (процессуальное) правоотношение по уплате налога имеет более узкий

⁵⁷² Копылов О.Б. Залог денежных средств как способ обеспечения исполнения обязательств по договору // Законодательство и экономика. 2014. № 5. С. 45 – 48.

объект – исключительно безналичные денежные средства⁵⁷³. Продолжив эту мысль, можно прийти к выводу, что для всех финансово-правовых денежных обязательств безналичная форма денежных средств является единственной, чего не скажешь о гражданско-правовых денежных обязательствах, которые могут исполняться как в наличной, так и в безналичной форме.

Справедливо отмечается, что деньги выполняют различные функции, в том числе на основе норм финансового права. Например, налоговое законодательство предусматривает только денежную форму исполнения налоговых обязанностей (функция средства платежа), а также то, что юридически значимые действия совершаются только при условии уплаты соответствующего взноса (функция средства обращения). Исходя из положений бюджетного законодательства, можно сделать вывод о том, что бюджет может существовать только в денежной форме (функция средства формирования и накопления фондов денежных средств), а законодательство о бухгалтерском учете предусматривает оценку объектов бухучета и отражение показателей бухгалтерской отчетности в денежной форме (информационная функция и функция средства учета)⁵⁷⁴.

Категория денежного обязательства тесно взаимосвязана с категорией денежного долга. Так, Д.В. Добрачев обстоятельно исследовал категорию денежного долга в ряде научных работ. В одной из публикаций ученым справедливо отмечается, что необходимость формирования родового понятия «денежное обязательство» обусловлено тем, что наличие обязанности по уплате денег как таковой служит основой для унификации правового регулирования. При этом цель погашения денежного долга не является квалифицирующей для определения того или иного обязательства как

⁵⁷³ Самсонова А.Е. Уплата налога как финансово-правовое расчетное правоотношение // Российское правовое государство: Итоги формирования и перспективы развития: в 5 ч. Ч. 4: Финансовое право: материалы Всерос. науч.-практич. конф. Воронеж, 14 – 15 ноября 2003 года/ Под ред. Ю.Н. Старилова. Воронеж, 2004. С. 103.

⁵⁷⁴ Ситник А.А. Деньги и валюта: финансово-правовой аспект. С. 36 – 39.

денежного. В рамках родового понятия «денежное обязательство» выделяются отдельные виды денежных обязательств (в частности, предусматривающие уплату долга и убытков), особенности которых требуют специальной юридической регламентации⁵⁷⁵.

Что касается денежного долга, то его также уместно рассматривать в правовом формате кредиторской (дебиторской) задолженности. При этом нельзя не заметить, что материальным (имущественным) последствием (результатом) неисполнения денежных обязанностей либо денежных обязательств в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств одной из сторон перед другой стороной также является задолженность (кредиторская либо дебиторская).

Между правоведами существуют разногласия относительно того, что представляет собой кредиторская задолженность⁵⁷⁶. Так, Б.В. Волженкин полагает, что понятие кредиторской задолженности имеет отношение не только к кредитному договору. В соответствии с нормами обязательственного права всегда одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенные действия, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п. либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности (ст. 307 ГК РФ). Поэтому в широком смысле кредиторская задолженность образуется по любому договору при неисполнении обязанностей должником⁵⁷⁷.

По мнению отдельных специалистов, кредиторской задолженностью являются обязательства организации по оплате полученных товаров (работ, услуг), по расчетам с бюджетом и персоналом, а также по поставкам товаров

⁵⁷⁵ Добрачев Д.В. Соотношение гражданско-правовых категорий денежного долга и убытков. С. 40 – 54.

⁵⁷⁶ Завидов Б.Д., Попов И.А. Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (статья 177 УК РФ): уголовно - правовой анализ // Право и экономика. 2000. № 12. С. 39 – 42.

⁵⁷⁷ Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб., 1999. С. 124.

(работ, услуг) в счет авансов, полученных от контрагентов. Такая задолженность возникает, если организация:

- не исполнила своих обязательств по расчетам с контрагентом (например, не оплатила поставщику отгруженные товары, не выплатила зарплату сотрудникам, не перечислила в бюджет налог (сбор, пени, штраф), не погасила задолженность по кредиту (займу) и т.п.);
- не отгрузила покупателю (заказчику) товары (работы, услуги) в счет полученной предварительной оплаты⁵⁷⁸.

Кредиторская задолженность как правовая категория – особая часть имущества организации, являющаяся предметом обязательственных правоотношений между организацией и ее кредиторами. Организация владеет и пользуется кредиторской задолженностью, но она обязана вернуть или выплатить данную часть имущества кредиторам, которые имеют права требования на нее. Данная часть имущества суть долги организации, чужое имущество, чужие денежные средства, находящиеся во владении организации-должника. Таким образом, кредиторская задолженность имеет двойственную юридическую природу: как часть имущества она принадлежит организации на праве владения или даже праве собственности относительно полученных заимообразно денег или вещей, определенных родовыми признаками; как объект обязательственных правоотношений – это долги организации перед кредиторами, т.е. лицами, управомоченными на истребование или взыскание от организации указанной части имущества⁵⁷⁹.

Таким образом, кредиторская задолженность фактически являет собой материальное (имущественное) последствие (результат) неисполнения одной

⁵⁷⁸ Лысенко Д. Как списать кредиторскую задолженность // Аудит и налогообложение. 2013. № 9. С. 34 – 35.

⁵⁷⁹ Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности // Хозяйство и право. 1998. № 11. С. 30 – 37.

из сторон (должником) своих обязательств перед другой стороной (кредитором). Применительно к денежным обязательствам как разновидности имущественных обязательств позволительно вести речь о кредиторской денежной задолженности – денежном долге. С учетом отмеченных признаков кредиторскую (денежную) задолженность (денежный долг) можно определить как часть денежных средств должника (дебитора), являющуюся предметом денежных обязательств перед кредитором, которая в результате неисполнения таких обязательств образует денежный долг.

Со стороны кредитора тот же самый предмет денежных обязательств уже являет собой дебиторскую задолженность. Соответствующее понятие законодательно не установлено, однако общепринято понимать под дебиторской задолженностью задолженность лицу со стороны различных юридических и физических лиц, возникшую в ходе хозяйственной деятельности и представляющую собой долг по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг. В связи с этим Ю.Л. Межниковой отмечается, что дебиторская задолженность – это, во-первых, деньги, выраженные в виде обязательств, дающих право на их получение, а во-вторых, экономическая выгода, но не сегодняшняя, а будущего времени, неразрывно связанная с моментом получения данных денег. Таким образом, в случае с дебиторской задолженностью речь идет о специфической комплексной категории, сформированной в данных бухгалтерского учета и представляющей собой имущественное право требования по денежному обязательству⁵⁸⁰.

Констатируется также, что гражданское право Российской Федерации не оперирует таким понятием, как дебиторская задолженность, а пользуется понятиями «права требования», «имущественные права» (к последним

⁵⁸⁰ Межникова Ю.Л. Обращение взыскания на дебиторскую задолженность как способ обеспечения законных интересов хозяйствующих субъектов // Исполнительное право. 2009. № 4. С. 16 – 18.

относятся, в частности, и права требования должника к своим контрагентам за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги и т.д.). В то же время законодательство об исполнительном производстве предполагает, что эти права требования уже возникли и нашли свое отражение в бухгалтерском учете организации-должника как дебиторская задолженность ее контрагентов. Таким образом, употребляемые нормативными актами об исполнительном производстве и ГК РФ понятия «дебиторская задолженность» и «права требования» являются своеобразными синонимами, хотя в строгом смысле слова аналогами не являются, так как относятся к различным сферам общественной жизни⁵⁸¹. В отличие от кредиторской задолженности, которую должен погасить должник, дебиторская задолженность взыскивается по требованию кредитора.

Наличие денежного долга предполагает его добровольное погашение должником посредством производства соответствующего платежа либо принудительное его взыскание по требованию кредитора в рамках исполнительного производства. Как показывает практика, проблема погашения кредиторской или взыскания дебиторской задолженности является широко распространенной⁵⁸². Как мы уже знаем, кредиторская задолженность означает, что лицо имеет долги перед своими контрагентами, а дебиторская задолженность – это сумма долгов, причитающихся лицу со стороны других организаций, предпринимателей и граждан, являющихся ее должниками. Практически можно вести речь об одном и том же денежном долге, который у одной из сторон обязательства (должника) находит отражение в бухгалтерском учете в виде кредиторской задолженности, а у другой стороны (кредитора) – дебиторской задолженности. Указанные

⁵⁸¹ См. подробнее: *Зайдуллин Р.Р.* Экономико-правовой анализ дебиторской задолженности должника // Практика исполнительного производства. 2006. № 1. С. 12 – 16.

⁵⁸² *Корнеев И.* Дебиторская и кредиторская задолженность // Московский бухгалтер. 2010. № 11 – 12. С. 20 – 23.

положения безусловно относятся и к денежным обязательствам, возникающим в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств.

Подводя итог изложенному выше, обозначим следующие основные выводы.

1. Стороны (традиционно именуемые как должник и кредитор) денежных обязательств являются важнейшими элементами их юридической конструкции, в том числе применительно к обязательствам, возникающим в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств. При этом должник является обязанной в силу обязательства стороной, которая должна совершить соответствующий расчет или платеж. Должнику как стороне денежного обязательства противопоставляется фигура кредитора – субъекта, в пользу которого и совершается расчет или платеж.

2. Содержание денежных обязательств в значительной степени обуславливается основаниями их возникновения и предметом соответствующих договоров. Основания возникновения денежных обязательств различны, состав их неоднороден, а предметы договоров многообразны. В составе денежных обязательств особо выделяются обязательства, вытекающие из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков), в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель.

3. Относительно денежной формы удовлетворения требований кредитора, в том числе по обязательствам, возникающим в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств, также следует принять во внимание то, что обязательным элементом юридической конструкции денежного обязательства являются

сами денежные средства, которые используются сторонами обязательства в качестве средства платежа и расчетов. Денежный характер обязательства возникает в случае использования как национальной, так и иностранной валюты. Соответственно денежная форма есть не что иное, как использование должником денег (валюты), но не какого-либо иного имущества, для удовлетворения требований кредитора по денежному обязательству.

4. Материальным (имущественным) последствием (результатом) неисполнения денежных обязанностей либо денежных обязательств, в том числе в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств, одной из сторон перед другой стороной является задолженность. Применительно к денежным обязываниям (обязанностям, обязательствам) как разновидности имущественных обязываний в финансовом праве позволительно вести речь о денежном долге как кредиторской денежной задолженности. С учетом отмеченных признаков в финансовом праве кредиторскую (денежную) задолженность (денежный долг) можно определить как часть денежных средств должника (дебитора), являющуюся предметом денежных обязываний перед кредитором, которая в результате неисполнения таких обязываний образует денежный долг. Со стороны кредитора тот же самый предмет денежных обязываний уже являет собой дебиторскую задолженность.

§ 4. Соотношение гражданско-правовых и финансово-правовых денежных обязательств

В предыдущем изложении мы уже разграничили денежные обязательства и денежные обязанности. Теперь же, принимая во внимание то, что денежное обязательство является собой межотраслевой правовой институт, необходимо установить соотношение гражданско-правовых и финансово-правовых обязательств, выявив их сходные юридические признаки и имеющиеся различия. Таким образом, в данном случае фактически требует разрешения вопрос о соотношении публичного и частного права, но не вообще, а в преломлении к категории обстоятельно рассматриваемого нами межотраслевого правового института денежного обязательства.

В свое время Регельсберг, исследуя природу права, обосновывал, что противоположение публичных и гражданско-правовых отношений строится на различии норм публичного и гражданского права. Сходство публичных и гражданско-правовых отношений он выявлял в субъективных правах, в субъектах права, в реализуемых интересах, в возложении обязанностей. По его мнению, в праве нигде не встречается резких противоположений; всюду наблюдаются переходы или посредствующие члены. В этом выражается органическая природа права. Некоторые публичные права получают гражданско-правовую окраску от того, что они направлены на имущественно-правовое действие, например право обложения податями, право экспроприации. С другой стороны гражданско-правовые притязания стоят в самой тесной связи с публично-правовыми отношениями, например притязание человека на жалование. К публичным правам приближаются права частной корпорации по отношению к стоящему над ней целому;

равным образом право пользования вещами, находящимися в общественном обладании, одной стороной обращено к публичному праву⁵⁸³.

Как известно, имущественные отношения, отношения, возникающие по поводу принадлежности или перехода прав на материальные блага от одного субъекта к другому, многогранны и разнообразны. В них реализуется не только частный интерес, т.е. интерес определенного участника, но и публичные интересы, интересы государства и общества в целом. Посредством частноправовых конструкций удовлетворяется публичный интерес. В свою очередь, через публично-правовые конструкции осуществляется воздействие на частные интересы в имущественной сфере. Так, В.Ф. Яковлев и Э.В. Талапина, исследуя роль публичного и частного права в регулировании экономики, отмечают комплексность экономических отношений и необходимость поиска единства в их регулировании. Достижение баланса публичного и частного права, по их мнению, является одновременно и целью, и необходимым условием ее эффективного функционирования. Именно в сфере экономики антагонисты должны «примириться». Это означает необходимость выработки четких принципов «заимствования» между отраслями частного и публичного права⁵⁸⁴.

Правовая категория «обязательство» являлась предметом активных исследований цивилистического характера как зарубежных, так и российских правоведов. Были выявлены существенные признаки этой категории, сформированы классификационные ряды, исследована ее структура и динамика. Однако практически все исследования ограничивались предметом гражданского права, у отдельных авторов лишь вскользь упоминалось, что наряду с гражданско-правовыми существуют и публично-правовые обязательства. В самом деле, имущественные отношения по расходованию

⁵⁸³ Регельсбергер Ф. *Общее учение о праве*. М., 1897. С. 229 – 232.

⁵⁸⁴ Яковлев В.Ф., Талапина Э.В. Роль публичного и частного права в регулировании экономики// Журнал российского права. 2012. № 2. С. 5 – 16.

фондов денежных средств публично-правовых образований зачастую пытаются охарактеризовать как обязательственные отношения, в процессе правового регулирования которых законодатель активно и разновариантно использует термин «обязательство». Представляется, что такие предложения нуждаются в серьезном теоретическом анализе и осмыслении.

Использование категории обязательства как в гражданском, так и в финансовом законодательстве порождает известную неопределенность в теории права относительно их соотношения. По мнению И.Г. Гараева, анализ научных публикаций, посвященных данной теме, показывает отсутствие единых подходов к определению понятия и сущности обязательств в финансовом праве. Многообразие подходов к пониманию сущности обязательств в финансовом праве, в целом к возможности выделения их как самостоятельного финансово-правового института, в свою очередь, обусловлено в том числе использованием различных методологических подходов при проведении соответствующих исследований⁵⁸⁵. В теории права выделяются две крайние точки зрения, одна из которых сводится к тому, что категория обязательства должна связываться со всеми имущественными финансово-правовыми отношениями, в том числе налоговыми, а вторая – к полному отрицанию наличия обязательств в финансовом праве. Полагаем, что подобные крайности в суждениях правоведов не соответствуют правовым реалиям, поскольку, как мы уже знаем, в финансовом законодательстве для целей регулирования денежных отношений используются различные формы позитивного обязывания, в том числе обязанности и обязательства.

Действительно, гражданско-правовым денежным обязательствам в публично-правовой сфере соответствуют собственно финансово-правовые

⁵⁸⁵ См. подробнее: *Гараев И.Г.* Финансово-правовое обязательство: постановка проблемы // Финансовое право. 2014. № 11. С. 3 – 6.

денежные обязательства, предусмотренные, в частности, бюджетным законодательством. Так, правовой реальностью является существование категорий расходного и бюджетного обязательства, которые, по нашему мнению, как раз и следует относить к интересующим нас денежным обязательствам из разряда обязательств, имеющих публично-правовую природу. В свою очередь следует указать, что термин «финансовое обязательство» получил наивысшую конституционно-правовую форму закрепления. В ст. 114 Конституции Российской Федерации при определении основ реализации права законодательной инициативы установлено, что законопроекты об изменении финансовых обязательств государства, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации. Кроме того, термин «финансовое обязательство» получил употребление в актах Конституционного Суда Российской Федерации. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 23.04.2004 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федеральных законов «О федеральном бюджете на 2002 год», «О федеральном бюджете на 2003 год», «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А.В. Жмаковского»⁵⁸⁶ финансовые обязательства государства рассматриваются как обязательства, предполагающие предоставление каких-либо средств и материальных гарантий и необходимость соответствующих расходов.

Наряду с категорией «финансовое обязательство» Конституционный Суд РФ использует в своих актах термин «публично-правовое обязательство». К сожалению, в них не содержится четкое определение признаков подобных обязательств. Вместе с тем комплексный анализ таких

⁵⁸⁶ Собрание законодательства РФ. 2004. № 19 (ч. 2). Ст. 1923; № 29 (поправка).

актов позволяет утверждать, что Конституционный Суд Российской Федерации рассматривает правоотношения, связанные с публично-правовыми обязательствами, как особый вид правоотношений, возникающих на основании закона и правоприменительных актов. Согласно данному им толкованию, обязанной стороной или должником в таком обязательстве является публично-правовое образование, это обязательство имеет особый порядок исполнения, который может быть изменен в особых случаях и с соблюдением особой процедуры. В самом БК РФ (ст. 6) уже обнаруживается категория публичного обязательства, которому мы уделим отдельное внимание в следующем параграфе работы.

Метод правового регулирования вряд ли в данном случае может послужить надежным основанием для разграничения рассматриваемых денежных обязательств. Ведь в финансовом праве, как отмечают отдельные специалисты, метод диспозитивности носит условный характер, и его действие имеет определенные особенности, обусловленные в первую очередь приоритетом публичных интересов. Несмотря на то что согласование каких-либо условий финансовой деятельности возможно только в случаях, прямо оговоренных финансовым законодательством, последнее в ряде случаев прямо допускает применение договорного механизма правового регулирования⁵⁸⁷.

Первым шагом в поиске ответа на поставленный вопрос относительно того, что собой представляют финансовые обязательства, видится необходимость проведения сущностного анализа имущественных отношений, возникающих в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правовым образованием. Не вызывает никаких сомнений то, что все вышеперечисленные основные признаки гражданско-

⁵⁸⁷ Хромченков О.В. Договор как межотраслевой институт // Реклама и право. 2006. № 2. С. 33 – 36.

правовых денежных обязательств обнаруживаются в обязательствах, возникающих в процессе этой деятельности. Однако сравнительный и сущностный анализ отношений, возникающих при получении доходов, осуществлении расходов и участии в кредитовании публично-правовым образованием, позволяет указать на ряд специфических черт, которые свойственны именно этой группе имущественных отношений.

В первую очередь обращает на себя внимание особый субъектный состав этих отношений. А именно то, что обязательным их участником является публично-правовое образование в лице уполномоченных органов или иных лиц (так называемый публичный субъект). При этом публичный субъект может выступать как в качестве обязанного – должника (например, при расходовании денежных средств из публичных фондов), так и в качестве управомоченного – кредитора (например, при формировании публичных фондов денежных средств).

Возможно также существование обязательств в финансовой сфере только между публично-правовыми образованиями (например, при предоставлении межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов и пр.). Особое место в составе рассматриваемых обязательств занимают межгосударственные кредиты. Так, Е.Е. Якушева отмечает, что государство на рынке долговых обязательств может выступать в качестве не только должника и гаранта, но и кредитора⁵⁸⁸.

В обязательствах, возникающих в рамках финансовой деятельности публично-правовых образований, как правило, исключена или ограничена нормативными критериями свобода выбора контрагента, причем как для одной стороны, так и для другой, а также не предусмотрена замена лиц (замена обязанного или управомоченного лица), такие обязательства

⁵⁸⁸ См., например: Якушева Е.Е. Финансово-правовой статус Российской Федерации как кредитора в международных государственных кредитных отношениях // Финансовое право. 2008. № 2. С. 16 – 20.

связываются, как правило, с личностью участников. Значение, смысл таких обязательств связаны именно с определенным субъектом – публично-правовым образованием, и участием его именно в определенном статусе, а также с определенным контрагентом (организацией, физическим лицом).

В обязательствах, возникающих в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правовых образований, обращают на себя внимание и особенности их объекта. Рассматривая объект обязательства как то, на что направлены интересы участников правоотношения (сторон обязательства), отделяя объект обязательства от прав и обязанностей его сторон (от действий участников правоотношений), объектом обязательства в финансовой сфере как вида имущественных отношений следует признать определенный вид имущества – деньги или права требования на денежные средства. Деньги, как нам уже известно, являются объектом обязательств при использовании наличного денежного обращения, права требования на денежные средства – при использовании безналичной формы денежного обращения. Интересы участников направлены на переход права собственности на денежные средства или переход прав требования на денежные средства от одного субъекта к другому. При этом объект обязательства не всегда характеризуется переходом права собственности на денежные средства, в частности в обязательствах с участием хозяйствующих субъектов публичной формы собственности (например, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных предприятий) изменений формы собственности не происходит. Кроме того, объект рассматриваемой группы обязательств отличается стабильностью (единственностью, исключительностью), т.е. невозможностью его замены на иной объект, замена объекта влечет прекращение обязательства (как финансового – денежного) и возникновение иного. Думается, что специфика объекта в обязательствах, возникающих в финансовой сфере, обусловлена

двойственной (частной и публично-правовой) природой денег, различием форм денежного обращения, многообразием способов использования денежных средств. Об этом мы уже писали в предыдущем параграфе данной работы.

С точки зрения понимания содержания финансовых обязательств отправным является тезис о том, что при функционировании государственных финансов имеют место два тесно взаимосвязанных процесса: мобилизация финансовых ресурсов в распоряжение государства (уполномоченных государственных органов) и использование этих средств на различные государственные потребности. Первый из этих процессов выражается в понятии государственных доходов, а второй – государственных расходов⁵⁸⁹. Иными словами, финансовая деятельность публично-правовых образований распадается на две составляющие, каждая из которых характеризуется собственным набором форм позитивного обязывания.

Термин «доходы бюджета» может трактоваться довольно широко и применяться ко всем отношениям, так или иначе связанным с мобилизацией денежных средств в бюджет. Так, А.Д. Селюков определяет доходы бюджета как часть национального дохода, которую государство и муниципальные образования получают в безвозмездном и безвозвратном порядке от экономических субъектов и граждан в соответствии с бюджетным, налоговым и таможенным законодательством в распоряжение органов государственной власти и органов местного самоуправления⁵⁹⁰. Формирование государственных доходов основывается на использовании различных форм позитивного обязывания. Так, мы уже знаем о том, что формирование налоговых доходов осуществляется посредством установления налогов и сборов, а основными источниками неналоговых

⁵⁸⁹ Савин А.Ю. Финансовое право. М.: Финстатинформ, 1997. С. 94.

⁵⁹⁰ Селюков А.Д. Финансовое обеспечение местного самоуправления. Проблемы правового регулирования. С. 169.

доходов являются фискальные сборы. В обоих этих случаях речь идет о денежных обязанностях, которые, как нами уже отмечалось, следует отличать от денежных обязательств. Тем не менее денежное обязательство как форма позитивного обязывания также используется в правовом механизме формирования доходов бюджета. Представляется, что типичным примером денежного обязательства, используемого при формировании неналоговой части доходов бюджета может служить бюджетный кредит в той ситуации, когда такой кредит предоставляется публично-правовому образованию.

Бюджетный кредит как форма денежного обязательства достаточно показателен в интересующем нас аспекте. Ведь кредит по российскому бюджетному праву – система возникающих на основе договора правоотношений, в которых публично-территориальное образование (Российская Федерация, субъект РФ или муниципальное образование) обязуется предоставить заемщику сумму денежных средств, а заемщик обязуется возратить через согласованный в договоре срок соответствующую сумму⁵⁹¹. Бюджетный кредит предоставляется на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством, с учетом особенностей, установленных БК РФ и иными нормативными правовыми актами бюджетного законодательства РФ, на условиях и в пределах бюджетных ассигнований. К правоотношениям сторон, вытекающим из договора о предоставлении бюджетного кредита, применяется гражданское законодательство Российской Федерации, если иное не предусмотрено БК (ст. 93.2 БК РФ). Анализ действующего законодательства позволил отдельным авторам сделать вывод о том, что одним из основных отличительных признаков бюджетного кредита являются стороны

⁵⁹¹ Нечаев К.А. Кредит по российскому бюджетному праву: проблемы развития // Российский юридический журнал. 2011. № 4. С. 219 – 221.

договора⁵⁹². В данном случае имеется в виду обязательное присутствие публично-правового образования в качестве как минимум одной из сторон такого договора. В предыдущем изложении мы уже обращали внимание на это обстоятельство при рассмотрении юридической конструкции финансово-правовых денежных обязательств.

Следует иметь в виду, что переход права собственности на денежные средства, изменение субъекта – собственника и изменение формы собственности составляют непосредственную цель денежных обязательств, возникающих в процессе финансовой деятельности публично-правовых образований, которая, в свою очередь, обусловлена необходимостью материального обеспечения задач и функций последних. Причем эта необходимость обеспечивается как в обязательствах, где управомоченным является публично-правовое образование в лице своих органов, так и в тех обязательствах, где публично-правовое образование является обязанным субъектом, перечисляющим денежные средства другим публично-правовым образованиям, а также хозяйствующим субъектам и физическим лицам. Из этого можно выделить такой специфический признак рассматриваемых имущественных отношений, как реализуемый в них интерес – исключительно публичный⁵⁹³. Не вдаваясь в дискуссию о сущностной характеристике публичного интереса, необходимо отметить, что права и обязанности сторон публичного денежного обязательства реализуются в интересах государства и общества в целом.

Имущественные отношения, возникающие в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правового образования, зачастую являются безэквивалентными, т.е. не предполагающими встречного

⁵⁹² См. подробнее: *Тарасова Т.А.* О бюджетном кредите // *Финансовое право.* 2008. № 3. С. 5 – 7.

⁵⁹³ *Покачалова Е.В.* О некоторых теоретических вопросах дифференциации финансовой системы Российской Федерации (финансово-правовой аспект) // *Современное финансовое право: федеральный и региональный аспекты:* Сб. ст./ Отв. ред. Е.В. Покачалова. Саратов, 2009. С. 22 – 30.

удовлетворения за перечисление денежных средств. Причем безэквивалентными являются как те правоотношения, в которых обязанным субъектом выступает публично-правовое образование в лице уполномоченных органов (например, при бюджетном финансировании), так и те, в которых обязанными являются хозяйствующие субъекты – физические лица, организации (например, при уплате налогов). Однако не исключается существование и возмездных обязательств в финансовой сфере, например, связанных с государственным и муниципальным кредитованием, с получением публично-правовым образованием доходов от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, и т.п.

Имущественные отношения, возникающие в финансовой сфере, являются гарантированными. При этом способы гарантированности надлежащего исполнения возникающих в них обязательств зависят от правового статуса участника отношения. Так, надлежащее исполнение обязательств хозяйствующим субъектом (юридическим или физическим лицом) может быть обеспечено традиционными мерами принуждения, в том числе публичными видами юридической ответственности (административной, уголовной, финансовой, в определенных случаях дисциплинарной и даже гражданско-правовой). Надлежащее исполнение обязательств со стороны публично-правового образования, выступающего в лице своих органов, не может быть обеспечено традиционными мерами принуждения, так как публично-правовое образование само себя контролировать, а главное – применять само к себе меры принуждения, в том числе меры ответственности, не может. Отсюда логически возникает предположение о возможном одностороннем отказе от обязательства со стороны публично-правового образования. Представляется, что в данном случае следует ставить вопрос о законодательном самоограничении

(ограничении) публично-правового образования в интересах другого участника правоотношения путем установления запрета на отказ от исполнения обязательства со стороны публичного субъекта.

Таким образом, в процессе финансовой деятельности условно можно выделить три группы денежных обязательств. В рамках каждой такой группы имеет место движение денежных средств публично-правовых образований, включая обязательства, связанные с получением публично-правовым образованием доходов, осуществлением им расходов, а также публичным кредитованием. Соответствующее подразделение, как мы видим, осуществлено исходя из содержания соответствующих денежных обязательств и соответствующего интереса публично-правовых образований.

Так, отдельные авторы, рассматривая экономические обязательства, используемые в процессе государственного регулирования экономических отношений, по признаку имущественного интереса (движения имущества, имущественных прав) обозначают три основные группы отношений – договорные, налоговые и государственной поддержки⁵⁹⁴. С учетом этого полагаем, что к денежным обязательствам по получению доходов публично-правовым образованием, с учетом исключения обязательных платежей в форме денежных обязанностей (налоги, налоговые сборы, фискальные сборы и парафискалитеты) можно отнести обязательства, возникающие при предоставлении денежных средств бюджетам из других бюджетов (бюджетные кредиты, межбюджетные трансферты), а также при поступлении отдельных возмездных платежей (поступления от приватизации и иного использования государственного и муниципального имущества), а также безвозмездных поступлений (пожертвования).

⁵⁹⁴ См., например: *Веленто И.И., Елисеев В.С.* Теория экономического права: курс лекций. Гродно: ГрГУ, 2004. С. 352 – 355.

Так, согласно бюджетному законодательству (ст. 41 БК РФ) доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов, драгоценных металлов и драгоценных камней), находящегося в государственной и муниципальной собственности, за исключением имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных предприятий, в том числе казенных, относятся к неналоговым доходам бюджета. В число таких доходов, как отмечает профессор Д.Л. Комягин, «падают» и доходы от приватизации. Это следует непосредственно из установленного законодательством определения приватизации, которая представляет собой возмездное отчуждение имущества, находящегося в публичной собственности, в пользу юридических и физических лиц (не распространяется на землю, природные ресурсы, государственный и муниципальный жилищный фонд, государственный резерв, зарубежное имущество). При этом к доходам от приватизации, а равным образом в целом к доходам от продажи государственного и муниципального имущества не подходят некоторые доктринальные определения публичных доходов, поскольку в бюджет фактически поступает плата, т.е. возмещение за имущество, находившееся в собственности публично-правового образования⁵⁹⁵.

Что касается пожертвований как источников доходов бюджетов, следует принять во внимание, что наряду с пожертвованием как односторонней гражданско-правовой сделкой существуют и другие виды пожертвований, которые имеют публично-правовую окраску. В своей работе К.В. Талеров отмечает, что современное законодательство также содержит примеры обязательного пожертвования. Так, действия по безвозвратной передаче имущественных ценностей одаряемому, увеличивающие его

⁵⁹⁵ Комягин Д.Л. Приватизация как источник бюджетных доходов // Реформы и право. 2012. № 2. С. 32 – 35.

имущественное положение, но уменьшающие соответствующим образом то же положение жертвователя за счет его имущества, можно судить и по другим нормативным актам. В частности отмечается, что Указом Президента РФ от 18 ноября 1995 г. №1157 «О некоторых мерах по защите прав вкладчиков и акционеров» для осуществления указанной деятельности предусматривалось создание и ныне существующего Федерального общественно-государственного фонда по защите прав вкладчиков и акционеров, на который возложена обязанность по осуществлению компенсационных выплат гражданам⁵⁹⁶. Однако в этом случае пожертвования уже скорее являются одной из форм расходования средств публичных финансов.

В целом нельзя не отметить, что указанные выше денежные обязательства, эксплуатируемые при формировании доходов бюджетов, в известной мере «теряются» на фоне многочисленных денежных обязанностей, существующих в форме налогов, сборов, фискальных сборов и парафискалитетов, которые, как нам известно, и служат основным источником формирования публичных финансов. В этой связи полагаем, что более показательными с точки зрения искомого разграничения являются денежные обязательства, возникающие в процессе расходования публично-правовыми образования средств соответствующих бюджетов.

К денежным обязательствам по осуществлению расходов публично-правовым образованием можно отнести обязательства, возникающие в процессе финансирования на безвозмездной, безвозвратной основе других публично-правовых образований (бюджетные ассигнования, межбюджетные трансферты) и хозяйствующих субъектов (бюджетные кредиты). Как известно, бюджеты представляют собой часть государственной или муниципальной собственности (часть казны). В связи с этим федеральные

⁵⁹⁶ *Талеров К.В.* Обязательное пожертвование как гарантия реализации публичных конституционно-правовых интересов // *Юридический мир.* 2008. № 12. С. 66 – 68.

законы, иные нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения, договоры и соглашения, которые предусматривают осуществление расходов из бюджетов, по сути, закрепляют основания прекращения права государственной и муниципальной собственности. Само же перемещение государственных или муниципальных средств осуществляется в рамках обязательственных денежных отношений. Именно обязательственные отношения, по мнению отдельных авторов, и составляют сердцевину рассматриваемого института⁵⁹⁷. Более подробно на рассмотрении расходных обязательств мы остановимся в следующем параграфе работы.

Наконец, к денежным обязательствам по публичному кредитованию можно отнести заемные обязательства, по которым публично-правовое образование является либо уполномоченным – кредитором (например, предоставив бюджетный кредит), либо обязанным – должником (например, получив средства в кредит от банка).

Несомненно, правоотношения, опосредующие внесение различного рода необязательных платежей в публичные фонды денежных средств, либо выплаты из этих фондов, относятся к обязательственным, природа которых может быть как частно-, так и публично-правовой.

Публично-правовая «окраска» финансово-правовых денежных обязательств сказывается на особенностях правового регулирования, которое проявляется в отдельных вопросах. С точки зрения установления соотношения гражданско-правовых и финансово-правовых денежных обязательств, помимо специфического субъектного состава и особенностей финансовой деятельности публично-правовых образований, обращает на себя внимание несхожесть отдельных правовых механизмов, например, связанных с принудительным исполнением отдельных таких обязательств. В частности, имеет место постановка вопроса относительно того, что должен делать

⁵⁹⁷ Пауль А.Г. Расходы бюджетов: понятие и особенности правового регулирования // Финансовое право. 2005. № 7. С. 25 – 27.

судебный пристав-исполнитель, если закон ограничивает исполнение определенных категорий исполнительных листов (должник – Российская Федерация или получатель средств федерального бюджета), в случае, когда исполнение должно производиться за счет денежных средств с лицевых счетов, открытых в органах федерального казначейства⁵⁹⁸. Ведь, как известно, на средства бюджетов распространяется определенный правовой иммунитет.

В связи с этим под финансовыми обязательствами в финансовых правоотношениях нами предлагается понимать денежные обязательства, возникающие в рамках соответствующего правового режима в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правового образования, направленные на аккумуляцию или расходование публичных фондов денежных средств⁵⁹⁹. Эти денежные обязательства по своей правовой сущности могут в большей или меньшей степени соответствовать признакам частноправовых либо – публично-правовых денежных обязательств. При этом к денежным обязательствам первого рода, например, можно отнести заем, кредит и пожертвование, а второго – межбюджетные трансферты.

⁵⁹⁸ Белоусов Л.В. Как поступать судебному приставу-исполнителю, если должником является получатель средств федерального бюджета или государство? Должна ли измениться судебная практика? // Вестник ВАС РФ. 2004. № 11. С. 117 – 127; № 2. С. 101 – 111.

⁵⁹⁹ См. подробнее: Омелькина Н.В. К вопросу об обязательствах в финансовой деятельности публично-правовых образований // Инновационное развитие юридической науки как фактор укрепления российской государственности: материалы конф., г.Новосибирск, 25 – 26 нояб.2011 г. – Новосибирск : СибАГС, 2012, С. 40 – 53.

§ 5. Правовые признаки обязательств, связанных с расходованием бюджетных средств

Итак, нами установлено, что в ряду финансово-правовых денежных обязательств отдельную группу составляют обязательства, связанные с расходованием бюджетных средств. При этом состав таких обязательств довольно разнообразен и получил легальное закрепление. Так, в ст. 6 БК РФ в связи с расходованием денежных средств публично-правовым образованием находят легальное упоминание и определение четыре вида обязательств: расходное обязательство, публичное обязательство (в том числе публичное нормативное обязательство), бюджетное обязательство и денежное обязательство. Кроме того, в гл. 14 БК РФ «Государственный и муниципальный долг» обозначена и такая финансово-правовая категория, как долговое обязательство, а в ст. 30 и 122 БК РФ в различных смысловых значениях упоминаются финансовые обязательства. Попробуем посредством правовой идентификации разобраться в том, что представляет собой каждое из указанных обязательств, понимая при этом, что все они так или иначе связаны с расходованием бюджетных средств.

Прежде всего, как нам представляется, необходимо убедиться в том, что все вышеперечисленные обязательства имеют отношение к роду имущественных (денежных) обязательств. В одной из своих работ М.В. Карасева отмечает, что институт расходов бюджетов регулирует отношения, связанные с выделением денежных средств из соответствующих бюджетов. Иными словами, предметом этого института являются в первую очередь

имущественные отношения⁶⁰⁰. Известно, что имущественные отношения как таковые подразделяются на вещные (оформляющие принадлежность материальных благ определенным субъектам) и обязательственные (опосредующие перемещение материальных благ). На это указывают в своих работах и другие известные авторы. Рассматриваемые категории относятся именно к обязательственным имущественным отношениям, поскольку ими опосредуется осуществление соответствующих расходов бюджета. В целом функционирование бюджета, как известно, обеспечивается посредством движения денежных средств. В результате анализа норм БК РФ, устанавливающих полномочия участников бюджетного процесса, а также норм, регулирующих осуществление определенных законом стадий бюджетного процесса, А.В. Голубевым сделан вывод о том, что под осуществлением расходов определенного бюджета законодателем понимается не что иное, как деятельность участников бюджетного процесса по исполнению соответствующего бюджета по расходам или, говоря проще, расходование бюджетных средств⁶⁰¹. Отмечается также, что объектом правоотношения бюджетных расходов выступают денежные (бюджетные) средства, в различных формах выделяемые из бюджета, например в форме бюджетных ассигнований, субвенций, дотаций, субсидий и т.д. Исходя из объектного критерия правоотношения расходования бюджетных средств следует относить к имущественным, точнее, денежным. Данные отношения отвечают основному признаку имущественных отношений: складываются в связи с выделением (переходом) имущественных благ – бюджетных (денежных) средств из бюджета публично-правовых образований установленным получателям этих средств⁶⁰². Таким образом, имущественный

⁶⁰⁰ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юристъ, 2003. С. 11 – 17.

⁶⁰¹ Голубев А.В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие // Финансовое право. 2012. № 2. С. 16 – 21.

⁶⁰² Пешкова Х.В. Обязательственный характер правоотношений осуществления расходов бюджета // Финансовое право. 2007. № 11. С. 14 – 17.

(денежный) характер всех рассматриваемых нами обязательств не должен вызывать каких-либо сомнений. Эта уверенность дополнительно подкрепляется результатами произведенного нами выше обстоятельного исследования денежных обязательств в качестве межотраслевого правового института.

В соответствии с легальной дефиницией, закрепленной в ст. 6 БК РФ, под расходными обязательствами понимаются обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования) или действующего от его имени бюджетного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права денежные средства из соответствующего бюджета. В самом общем виде момент возникновения расходного обязательства увязан лишь с нормотворческой деятельностью органов власти соответствующего уровня или с участием их в качестве стороны в договоре (соглашении) при осуществлении ими своих полномочий. По мнению М.А. Клишиной, такая конструкция не позволяет определить, какая именно обязанность по выплате средств из бюджета должна являться расходным обязательством⁶⁰³. В этой же связи можно согласиться с тем, что данное определение сформулировано весьма широко, что является основной причиной неоднозначного толкования положений реформы межбюджетных отношений. Сложность практического использования приведенного определения расходных обязательств заключается в том, что связь между нормативными правовыми актами, договорами (соглашениями) и обязанностями уровня бюджетной системы предоставить бюджетные средства обозначена термином «обусловлены»,

⁶⁰³ Клишина М.А. Составление проекта бюджета: проблемы и перспективы // Финансовое право. 2006. № 3. С. 2 – 7.

предполагающим связь как прямого характера, так и косвенного, вследствие чего невозможно установить конкретное содержание связи обязанности и нормативно-правового акта или договора (соглашения). По этой причине исходя из определения затруднительно установить, при каких условиях нормативные акты или договоры (соглашения) создают расходное обязательство⁶⁰⁴. Попытаемся разобраться в том, что же собой представляет расходное обязательство как финансово-правовая категория.

Для нас является очевидным то, что финансовое обеспечение задач и функций государства в принципе и достигается посредством исполнения соответствующих расходных обязательств за счет средств бюджетов различных уровней. На это указывает содержание ст. 13 – 15 БК РФ, в соответствии с которыми бюджеты бюджетной системы Российской Федерации предназначены для исполнения расходных обязательств соответствующих публично-правовых образований. Так, А.В. Голубевым исходя из результата суммативного системного взаимодействия этих и других норм БК РФ, связывающих расходные обязательства с формированием расходов бюджетов, сформулирован тезис о том, что необходимость финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления обусловлена необходимостью установления и исполнения расходных обязательств, неразрывно связанных с осуществлением функций органов государственной власти и органов местного самоуправления в соответствии с установленным законодательством разграничением полномочий. Таким образом, расходные обязательства, возникающие при осуществлении полномочий органов государственной власти и органов местного самоуправления, являются диалектическим основанием, причиной финансового обеспечения задач и

⁶⁰⁴ См. подробнее: *Игнатюк Е.В.* Правовое содержание института расходных обязательств // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 21 – 24.

функций государства и местного самоуправления и, следовательно, основанием и причиной формирования и реализации расходов бюджетов, а также фактором, формирующим расходы бюджета, несущим в себе такие юридически определенные характеристики расходов бюджетов и составляющих их бюджетных ассигнований, как объем, адресность и целевое предназначение⁶⁰⁵.

Несмотря на прочное укоренение при планировании финансовой деятельности публично-правовых образований приоритета публичных расходов над доходами, всегда существовала необходимость тщательного формирования последних с тем, чтобы запланированные расходы, во-первых, не превысили возможностей публично-правового образования и, во-вторых, соответствовали публичным целям и задачам, не являлись излишними или бесполезными. По мнению Д.Л. Комягина, сумма расходных обязательств, действующих в очередном финансовом году, должна соответствовать годовым расходам бюджета, или расходы бюджета составляются как сумма соответствующих расходных обязательств. Однако бюджет составляется не в разрезе расходных обязательств, а на языке бюджетной классификации, обозначающем направления бюджетных ассигнований. Перечень же расходных обязательств содержится в реестре расходных обязательств публично-правового образования, который обязаны вести органы государственной (муниципальной) власти⁶⁰⁶.

Действительно, расходное обязательство является одной из «опорных» юридических конструкций в финансовом праве. Не случайно отдельные специалисты предлагают рассматривать расходное обязательство в качестве правового института, который определяет порядок формирования и

⁶⁰⁵ Голубев А.В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 12 – 13.

⁶⁰⁶ Комягин Д.Л. Расходные обязательства: контрольная и прогностическая функции // Финансовое право. 2011. № 7. С. 16 – 17.

исполнения расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. При этом в соответствующую юридическую конструкцию помимо законодательного определения таких обязательств, ими предлагается включить нормы и положения, устанавливающие:

- источники (основания) возникновения расходных обязательств публично-правовых образований (ст. 84 – 86 БК РФ);
- норму-принцип о недопустимости установления расходных обязательств, подлежащих исполнению за счет доходов и источников финансирования дефицитов других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также расходных обязательств, подлежащих исполнению одновременно за счет средств двух и более бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, за счет средств консолидированных бюджетов или без определения бюджета, за счет средств которого должно осуществляться исполнение соответствующих расходных обязательств (ст. 31 БК РФ);
- основные принципы разграничения расходных обязательств между Российской Федерацией и ее субъектами и муниципальными образованиями, а также между субъектами Российской Федерации и находящимися на их территориях муниципальными образованиями (ст. 85, 86 БК РФ);
- понятие реестра расходных обязательств, его назначение и состав, а также органы, определяющие порядок его ведения (ст. 87 БК РФ);
- понятие сводных реестров расходных обязательств и взаимоотношения органов местного самоуправления и органов государственной власти субъектов Российской Федерации по формированию сводного реестра расходных обязательств субъекта Российской Федерации, который

используется при формировании межбюджетных отношений между субъектом Российской Федерации и находящимися на его территории муниципальными образованиями (ст. 85, 86 БК РФ);

- порядок передачи сводных реестров субъектов Российской Федерации Министерству финансов Российской Федерации для их учета при формировании межбюджетных отношений между Российской Федерацией и ее субъектами (ст. 85 БК РФ);
- базовый принцип формирования расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, согласно которому «формирование расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с расходными обязательствами... исполнение которых... должно происходить в очередном финансовом году за счет средств соответствующих бюджетов» (ст. 65 БК РФ);
- понятие «лимит бюджетных обязательств», как правового ограничения на принятие новых расходных обязательств в текущем финансовом году⁶⁰⁷.

В свою очередь, состав самих расходных обязательств неоднороден, на что указывает наличие нескольких правовых оснований их возникновения. В частности, можно выделить следующие такие основания:

- законы, иные нормативные правовые акты, муниципальные правовые акты;
- договоры, соглашения, заключенные публично-правовыми образованиями или от их имени – органами государственной власти, органами местного самоуправления при осуществлении установленных

⁶⁰⁷ См. подробнее: Сауль С.Н. Правовой институт расходных обязательств (становление и развитие) // СПС КонсультантПлюс. 2013.

полномочий;

- договоры (соглашения), заключенные от имени публично-правовых образований казенными учреждениями.

В зависимости от того, какое правовое основание имеет место у того или иного расходного обязательства, позволительно вести речь о той или иной его разновидности, включая, например, публичное обязательство. Последнее, по нашему мнению, является частным случаем финансово-правовой формы расходования средств бюджета. Ведь соответствующее легальное определение (ст. 6 БК РФ) основывается на понимании его как обусловленного законом или иным нормативным правовым актом расходного обязательства публично-правового образования перед физическим или юридическим лицом, иным публично-правовым образованием, которое подлежит исполнению в установленном размере либо в размере, определяемом (рассчитываемом, индексируемом) в соответствии с нормативно-правовыми предписаниями. Публичное обязательство вытекает из самого нормативно-правового акта (закона), под него не нужно заключать договор (соглашение). При этом нормативно-правовые акты дают юридическим и физическим лицам, другим бюджетам (точнее – публично-правовым образованиям – собственникам денежных средств соответствующего бюджета), иным субъектам право на получение из бюджета определенных денежных средств. Однако в них не установлены размеры или порядок расчета выплат. Если же в законодательном документе установлены порядок и размер выплат в денежной форме, то имеют место публично-нормативные обязательства.

Правовой режим непосредственного исполнения публичных и публично-нормативных обязательств у различных получателей бюджетных средств несколько различается. Так, в рамках публичного обязательства получатель

бюджетных средств должен получить лимиты бюджетных обязательств, заключить договор (принять бюджетное обязательство), принять к оплате счет или оформить акт выполненных работ, после чего и возникнет денежное обязательство по оплате. До того момента выплата из бюджета осуществляться не должна⁶⁰⁸. Так, к федеральным публичным обязательствам относится предоставление социального обеспечения детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей, обучающимся в государственных образовательных учреждениях начального, среднего и высшего профессионального образования; денежной компенсации педагогическим работникам федеральных государственных образовательных учреждений на обеспечение книгоиздательской продукцией и периодическими изданиями; пособия аспирантам и докторантам на приобретение научной литературы; пособия по беременности и родам; ежемесячного пособия по уходу за ребенком⁶⁰⁹. Публично-нормативные обязательства, в отличие от публичных обязательств, могут также вытекать из договора, заключенного, например, бюджетным учреждением.

В рамках категорирования расходных и иных публичных обязательств обращает на себя внимание еще одно суждение профессора Д.Л. Комягина, который отмечает, что стороны гражданско-правового обязательства равны между собой, а вот одной из сторон публичного обязательства всегда выступает публично-правовое образование. Возникает публичное обязательство помимо воли кредитора – должник (публично-правовое образование) сам принимает на себя обязательство перед юридическим или физическим лицом. Кредитор же в таком обязательстве – неопределенный круг лиц. При этом главным отличием гражданско-правового обязательства и

⁶⁰⁸ См. подробнее: *Озерская А.Ю.* Бюджетный кодекс: новые веяния // Бюджетный учет. 2007. № 7. С. 10 – 19.

⁶⁰⁹ *Давыдова А.Ю.* Публичные обязательства бюджетных и автономных учреждений // Руководитель автономного учреждения. 2012. № 6// СПС Консультант Плюс.

публичного обязательства по бюджетному законодательству является отсутствие права требования по расходному обязательству со стороны физических или юридических лиц. Действительно, если существует установленное законом или иным нормативным актом право на выплаты из бюджета, то для защиты данного права не требуется специального решения финансового органа по включению в реестр соответствующего расходного обязательства. Право требования к публично-правовому образованию вытекает непосредственно из закона или иного нормативно-правового акта безо всяких условий⁶¹⁰.

Анализ структуры правоотношения, возникающего в рамках расходного, в том числе публичного, обязательства, действительно, со всей очевидностью показывает следующее. Субъектами исследуемого правоотношения являются, с одной стороны, публично-правовые образования в лице уполномоченных лиц (обязанная сторона), которые в силу закона, иного нормативного правового акта, договора или соглашения обязываются выплачивать денежные средства в определенном объеме на определенные же цели из соответствующего бюджета, а с другой стороны – неопределенный круг лиц (управомоченные лица), которые вправе получать такие денежные средства. Однако возникает вопрос, как вписать правоотношения, возникающие в процессе исполнения расходных обязательств в принятую в теории права систему классификации имущественных правоотношений на абсолютные и относительные? Ведь в относительных правоотношениях определенному управомоченному лицу противостоит определенное обязанное лицо, а в абсолютных – определенному управомоченному лицу противостоит неопределенный круг обязанных лиц. Что касается рассматриваемых правоотношений, то в них

⁶¹⁰ См. подробнее: *Колягин Д.Л.* Бюджетное право России: учеб. пособие/ Под ред. А.Н. Козырина. М.: Институт публично-правовых исследований. М., 2011.

обязанное лицо всегда индивидуализировано в законе или нормативном правовом акте, управомоченное же лицо в законах или нормативных правовых актах, устанавливающих расходные обязательства, как правило, не индивидуализируется. Обычно в актах указывается категория управомоченных лиц, и все субъекты, обладающие признаками данной категории, рассматриваются как управомоченные. Таким образом, возникает правовая связь «каждый к одному», которая в полной мере не относится ни к абсолютным, ни к относительным правоотношениям.

Наряду с понятием расходных обязательств в БК РФ содержится определение бюджетного обязательства. Легальное определение (ст. 6 БК РФ) сводится к тому, что бюджетные обязательства представляют собой такие расходные обязательства, которые подлежат исполнению в соответствующем финансовом году. В связи с этим отдельные авторы отмечают, что расходное обязательство и бюджетное обязательство соотносятся как общее и частное, и бюджетное обязательство производно от расходного⁶¹¹.

Согласно предписаниям ст. 219 БК РФ исполнение расходных (бюджетных) обязательств осуществляется посредством исполнения получателями бюджетных средств соответствующих денежных обязательств. Использование законодателем одновременно с понятиями «расходные обязательства» и «бюджетные обязательства» также понятия «денежные обязательства» отражает, по мнению А.В. Голубева, то обстоятельство, что при осуществлении государством и муниципальными образованиями функций, требующих финансового обеспечения, публично-правовые образования через уполномоченные органы или через казенные учреждения вступают с другими публично-правовыми образованиями, юридическими и

⁶¹¹ Колесникова К.В. Расходные обязательства бюджетов // Общество и право. 2009. № 1. С. 295 – 297.

физическими лицами, субъектами международного права в гражданско-правовые, трудовые, административные, социальные, международные и иные правоотношения, не относящиеся к сфере бюджетного права, содержание которых включает обязанность публично-правового образования предоставить денежные средства из соответствующего бюджета. Именованые такие денежные обязанности, существующие вне рамок бюджетного процесса, расходными или бюджетными обязательствами не представлялось бы обоснованным⁶¹².

Итак, расходные обязательства могут «трансформироваться» в денежные обязательства, при этом обязанность публично-правового образования выплатить определенную сумму денежных средств из бюджета управомоченному лицу исполняется при наличии соответствующих оснований. Однако в отличие от публичного обязательства, которое предполагает лишь наличие у публично-правового образования предусмотренной нормативно-правовым актом обязанности, денежное обязательство включает также известную обязанность получателя бюджетных средств. Иначе говоря, для того чтобы публично-правовое образование исполнило свое расходное обязательство, должно возникнуть соответствующее обязательство у получателя бюджетных средств. Непосредственным правовым основанием для возникновения денежного обязательства является гражданско-правовой договор либо индивидуально определенный акт, устанавливающий соответствующие права и обязанности. Прекращается такое обязательство получением денежных средств управомоченным лицом. В правоотношении по исполнению денежного обязательства и осуществляется непосредственное расходование денежных средств бюджета. Употребление законодателем термина «денежное

⁶¹² Голубев А.В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат. С. 14 – 17.

обязательство» в данном случае служит дополнительным подтверждением того, что денежное обязательство является межотраслевым правовым институтом. Однако в данном случае денежное обязательство следует понимать именно в том значении, которое в него вкладывает бюджетное законодательство. Ключевым юридическим признаком, отличающим его от всех прочих денежных обязательств, является то, что исполняется такое обязательство исключительно за счет средств бюджета и сугубо в рамках бюджетных полномочий.

Наконец, в нормах БК РФ, наряду со всеми рассмотренными выше обязательствами, имеет место употребление и термина «долговые обязательства». По мнению Е.А. Барыкина, по совокупности норм и положений БК РФ можно сделать вывод о том, что под долговыми обязательствами понимаются обязательства, возникающие из государственных или муниципальных заимствований, гарантий по обязательствам третьих лиц, другие обязательства в соответствии с видами долговых обязательств, установленными БК РФ, принятые на себя Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием⁶¹³. С учетом этого можно заключить, что долговые обязательства того или иного публично-правового образования также являются лишь одной из разновидностей его расходных обязательств. В данном случае отношения по государственному и муниципальному долгу, в которых публично-правовое образование является должником, а физические лица, организации или иные индивидуально определенные субъекты – кредитором, при передаче денежных средств на срочной, возмездной и возвратной основах, очевидно, являются имущественными и относительными.

⁶¹³ Барыкин Е.А. Финансово-правовое обеспечение эффективности исполнения расходных обязательств // Реформы и право. 2010. № 2. С. 3 – 4.

Подводя итог проведенному анализу отношений, возникающих в процессе расходования фондов денежных средств публично-правовых образований (бюджетов), можно сделать вывод о том, что часть соответствующих имущественных отношений следует признать относительными, поскольку в них определенному управомоченному лицу противостоит определенное обязанное лицо, а часть – вообще нельзя отнести ни к абсолютным, ни к относительным. В связи с этим возникает предположение, что это некие имущественные квазиабсолютные отношения, в которых определенному обязанному лицу противостоит неопределенный круг управомоченных лиц.

В целом же проведенный анализ дает возможность обозначить важнейшие правовые признаки, позволяющие идентифицировать обязательства, связанные с расходованием бюджетных средств, к коим мы относим расходные обязательства, публичные обязательства (публичные нормативные обязательства), бюджетные обязательства и денежные обязательства (далее – рассматриваемые обязательства).

1. Правовое регулирование отношений, складывающихся в процессе возникновения и исполнения обязательств, связанных с расходованием бюджетных средств, осуществляется нормами финансового права. Ведь бюджетно-правовое регулирование, которое и определяет режим исполнения рассматриваемых обязательств является составной частью, а именно подотраслью последнего.

2. Рассматриваемые обязательства возникают на основе нормативно-правовых актов публично-правовых образований либо договоров с участием таких образований или с участием лиц их представляющих. Иными словами, правовым основанием их возникновения являются соответствующие нормативные правовые предписания и положения договоров,

предусматривающих расходование средств бюджетов.

3. Содержание рассматриваемых обязательств сводится к обязанности обязанных лиц осуществить перечисление (уплату) денежных средств определенным лицам в установленном объеме и в установленный срок. По общему правилу встречное предоставление или удовлетворение в отношении обязанного лица не предполагается. Однако получатели средств бюджета обязаны использовать соответствующие денежные средства исключительно на покрытие тех расходов, которые определены основаниями рассматриваемых обязательств, т.е. соответствующими нормативными правовыми актами и договорами.

4. Все рассматриваемые обязательства имеют имущественный (денежный) характер, поскольку их исполнение предполагает перечисление (уплату) денежных средств. Определяющим в данном случае является то, что отношения по расходованию централизованных фондов денежных средств публично-правовых образований, т.е. бюджетов, суть имущественные денежные отношения, поскольку возникают по поводу определенного вида имущества денежных средств.

5. Исполнение рассматриваемых обязательств осуществляется посредством использования исключительно денежных средств, составляющих доходную часть бюджетов. В результате такого исполнения осуществляется фактический переход прав на имущество (денежные средства) от публично-правового образования к иным субъектам, в том числе физическим лицам, организациям и иным публично-правовым образованиям.

Глава 5.

Совершенствование финансово-правовых форм денежных обязанностей и денежных обязательств

§ 1. Проблемы законодательного определения юридических оснований денежных обязанностей по налогам

Проведенный нами в предыдущей части исследования научный анализ, помимо формулирования сугубо теоретических выводов и выкладок, позволяет также выявить отдельные недостатки соответствующего правового регулирования в части формализации финансово-правовых обязанностей и обязательств. Это в свою очередь создает определенную интеллектуальную основу для выработки предложений по совершенствованию ряда норм финансового законодательства. Принимая во внимание, что тема нашего исследования посвящена проблемам позитивного обязывания в финансовом праве, мы ограничимся лишь теми соображениями, которые могли бы послужить делу совершенствования юридических конструкций правовых форм денежных обязанностей и обязательств.

С точки зрения состоятельности рассматриваемых юридических конструкций обращает на себя внимание несовершенство норм, определяющих основания возникновения финансово-правовых денежных обязанностей и обязательств. Какие же изменения необходимо привести в

финансовое законодательство, дабы исключить основные имеющиеся недостатки? Попытаемся сформулировать соответствующие предложения.

Применительно к денежным обязанностям в качестве основания их возникновения, как мы уже установили в одном из предыдущих разделов работы, служит объект налога. Легальное определение этого ключевого элемента юридической конструкции налога содержится в п. 1 ст. 38 НК РФ. В данной норме объект налогообложения определен, как реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Как видно, при определении этого элемента законодатель пошел по пути примерного перечисления всего того, что, по его мнению, составляет объект налога, а также дачи ссылки на некие обстоятельства, наличие которых может повлечь возникновение обязанности по уплате налога. Как отмечают отдельные специалисты, указанное определение дает круг операций, имущества и иных объектов, которые законодательством о налогах могут быть отнесены к объектам налогообложения. Применительно к каждому налогу предписывается определять объект обложения самостоятельно⁶¹⁴.

Приведенная выше правовая конструкция, по нашему мнению, не позволяет вычленить сущностные признаки объекта налогообложения, и, соответственно, понять, что из себя представляет рассматриваемая категория. Отдельные авторы в этой связи прямо так и отмечают, что в ст. 38 НК РФ определение объекта налогообложения фактически отсутствует, поскольку законодатель поименовал лишь отдельные виды экономической деятельности, с которыми связывается обязанность уплаты того или иного

⁶¹⁴ См., например: Кучеров Э.В. Определение объектов налогообложения, цен и доходов // Финансы. 2000. № 8. С. 22 – 25.

налога, оставив при этом соответствующий перечень открытым⁶¹⁵.

Наряду с указанным выше перечнем, законодательная формула объекта налога включает общие определения отдельных упомянутых объектов налогов в том числе таких, как имущество, реализуемые товар, работа и услуга, а также доход и прибыль. При этом в п. 3 ст. 11 НК РФ прописано, что специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах, в том числе «объект налогообложения» используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

В нормах законодательства о налогах и сборах действительно приводятся определения непосредственных объектов налогообложения по конкретным налогам. Весь этот нормативный правовой материал и служит предметом нашего исследования в данном случае.

Имущество как объект налогообложения, согласно п.2 ст. 38 НК РФ включает виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. В свою очередь к объектам гражданских прав, согласно ст. 128 ГК РФ, относятся вещи, включая наличные деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага. Как мы видим, в данном случае имеет место тесная взаимосвязь налогового права и гражданского права, поэтому можно согласиться с мнением профессора М.В. Карасевой (Сенцовой), которая полагает, что термины гражданского законодательства, используемые в НК РФ в ином значении, являются терминами налогового права, к таким

⁶¹⁵ Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: учеб. пособие. М., Юрист, 2003. С. 18 - 19.

терминам в НК РФ относится и понятие «имущество»⁶¹⁶. Тем не менее, конструкция «имущество организаций как объект налога», по мнению К.Н. Григорова, требует пояснения⁶¹⁷. С этим также нельзя не согласиться, поэтому проанализируем соответствующие положения законодательства о налогах и сборах.

С имуществом традиционно связывается поимущественное налогообложение, которое в настоящее время в налоговой системе Российской Федерации представлено налогом на имущество организаций, земельным налогом и налогом на имущество физических лиц⁶¹⁸. Хотя можно также вести речь и о налогообложении имущества, которое непосредственно указывает на объект налогообложения (в значении норм НК РФ) – в данном случае имущество. Понятие «налогообложение имущества» позволяет подчеркнуть различие объектов налогообложения или сравнить объекты, чаще всего имущество и доход (прибыль). По этой причине налогообложение дохода (прибыли) также есть указание на объект налогообложения – доход (прибыль)⁶¹⁹.

Соответствующий правовой анализ позволяет понять, что далеко не все виды имущества подлежат налогообложению, но лишь те, которые перечислены в соответствующих статьях НК РФ. Так, в п. 1 ст. 374 НК РФ определено, что объектами налога на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное

⁶¹⁶ Карасева (Сенцова) М.В. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении // Финансовое право. 2013. № 6. С. 25 – 26.

⁶¹⁷ Григоров К.Н. Понятие финансово-правового режима имущества организаций как объекта налога. С. 26 – 30.

⁶¹⁸ См., например: Смирнов Д.А. Единое информационное пространство объектов имущества как необходимый компонент имущественного налогообложения // Вестн. Тамбовского ун-та. Сер.: Гуманитарные науки. 2008. № 9. С. 418.

⁶¹⁹ См. подробнее: Григоров К.Н. Категории «имущественное налогообложение» и «налогообложение имущества» и их влияние на финансово-правовой режим имущества организаций как объекта налога. С. 38 – 42.

управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено НК РФ. Не признаются объектами налогообложения: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы); имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации; объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке; ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов и некоторые другие виды имущества (п. 4 ст. 374 НК РФ).

В данном случае важным является то, что указанное выше имущество влечет возникновение обязанности по уплате налога у того или иного лица не само по себе одним фактом своего существования. С точки зрения формулирования общего понятия объекта налогообложения определяющим является содержание п. 1. ст. 373 НК РФ, в соответствии с которой плательщиками налога на имущество признаются организации, имеющие такое имущество. Это указывает на наличие определенной юридической связи между обязанным лицом и имуществом, признаваемым объектом для целей налогообложения. В качестве имеющей такое имущество организации следует рассматривать собственника, т.е. юридическое лицо, которому согласно ст. 209 ГК РФ принадлежат на него права владения, пользования и

распоряжения.

Согласно п. 1 ст. 389 НК РФ объектом обложения земельным налогом признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог. При этом не признаются объектом земельного налога земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации; земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия; земельные участки из состава земель лесного фонда; земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда (п. 2 ст. 389 НК РФ). Плательщиками же земельного налога, согласно п. 1 ст. 388 НК РФ, признаются организации и физические лица, обладающие соответствующими земельными участками. В данном случае обладание указывает на все тоже право собственности на имущество, или, во всяком случае, на одно из иных вещных прав на земельные участки.

Наконец, в ст. 2 Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»⁶²⁰ определялось, что объектами налогообложения по налогу на имущество физических лиц признаются следующие виды имущества: жилой дом; квартира; комната; дача; гараж, иное строение, помещение и сооружение, а также доля в праве общей собственности на такое имущество. При этом плательщиками налога

⁶²⁰ Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

признаются физические лица – собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 1). Подобная же конструкция воспроизведена в ст. 400 и 401 НК РФ гл. 32 «Налог на имущество физических лиц».

Как мы видим, по всем трем имущественным налогам объекты налогообложения определяются посредством простого перечисления в актах законодательства о налогах и сборах определенных видов имущества. Тем самым, понимание объектов сведено к тому, что ими являются отдельные предметы окружающего мира, например, относящиеся к разряду недвижимого имущества. Фактически объекты определены, как предметы налогов, что представляется не совсем корректным, поскольку само существование таких предметов не может влечь возникновение каких-либо денежных обязанностей у организаций и физических лиц. Ведь для возложения такой обязанности на кого бы то ни было должна наличествовать определенная юридическая связь имущества и потенциального плательщика налога, указывающая на способность последнего уплачивать налог с этого объекта. Как отмечает профессор Н.П. Кучерявенко, объект налогообложения может связываться с юридическим фактом, однако таким, который порождает только обязанность уплаты налога, а не реализацию налоговой обязанности в целом⁶²¹. По мнению А.А. Батарина, речь идет о фактах, которые служат основанием для исполнения обязанности по уплате налога, для «запуска» процедуры исчисления налога⁶²². Из этого следует, что существующие законодательные определения объектов налогообложения по налогам на имущество не согласуются с общим подходом, выработанным в теории налогового права, и с этой точки зрения являются неточными.

В известной степени имеющиеся недостатки рассматриваемых норм НК

⁶²¹ Кучерявенко Н.П. Содержание и особенности правового регулирования объекта налогообложения. С. 20.

⁶²² См. подробнее: Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога/ Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. 216 с.

РФ компенсируется тем, что при определении плательщиков этих налогов приводится указание на то, что такое имущество обязанные лица должны иметь или им обладать либо это имущество должно находиться у них в собственности. Это указывает на то, что в основании денежных обязанностей по поимущественным налогам лежит юридический факт обладания соответствующим имуществом. Однако, по нашему мнению, подобная юридическая конструкция не позволяет признать определение объектов налогообложения по имущественным налогам в актах законодательства о налогах и сборах удачным.

Определенные проблемы имеют место в отношении определения реализации товара (работ, услуг) как объекта налогообложения. Хотя юридический факт реализации, как нам представляется, вполне можно положить в основу искомого понятия. Однако возникает вопрос относительно момента, когда такой факт может считаться наступившим.

Товаром для целей налогообложения в соответствии с законодательством о налогах и сборах признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п.3 ст. 38 НК РФ).

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п.4 ст. 38 НК РФ).

Услуга, определяется как деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, а реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п.5 ст. 38 НК РФ).

Реализацией же товаров, работ или услуг, согласно п.1 ст. 39 НК РФ, признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе

обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Специалисты обращают внимание на то, что связывание реализации с переходом права собственности предоставляет налогоплательщику возможность предопределять налоговые последствия с помощью оговорок в хозяйственных договорах относительно момента перехода права собственности. В силу ст. 223 ГК РФ «Момент возникновения права собственности у приобретателя по договору», нормы которой являются диспозитивными, стороны сделки в договоре могут установить момент перехода права собственности, отличный от общеустановленного (определяемого по моменту фактической передачи вещи). Кроме того, связывание факта реализации с фактом перехода права собственности предполагает необходимость установления специальных изъятий из реализации как объекта налогообложения (как это сделано в п. 3 ст. 39 НК РФ), исчерпывающий перечень которых в законе предусмотреть затруднительно. В связи с чем предлагается реализацию товаров, работ, услуг позиционировать как возмездное отчуждение имущества без обязательства о его обратном возврате (либо обратном возврате иного равного имущества), возмездное выполнение работ, возмездное оказание услуг, а в установленных НК РФ случаях – отчуждение имущества, выполнение работ, оказание услуг на безвозмездной основе⁶²³. Полагаем возможным согласиться с данным предложением, поскольку определяющим

⁶²³ Чуркин А.В. Юридическая квалификация понятия «реализация товаров (работ, услуг)» как объекта налогообложения и его применение на практике // Современное право. 2002. № 4. С. 10 – 15.

для налогообложения в данном случае является не переход права собственности, а факт отчуждения имущества по тем или иным основаниям.

Отдельного внимания заслуживают категории дохода и прибыли, которые также обозначены в составе объектов налогообложения.

В соответствии со ст. 41 НК РФ «Принципы определения доходов» доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которую такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Таким образом, основным критерием для отнесения тех или иных поступлений в адрес налогоплательщика к доходам является критерий их экономической выгоды. Однако определения понятия «выгода» в налоговом законодательстве не содержится. А учитывая, что данное понятие является оценочным и может быть различно понято теми или иными лицами, выбранный законодателем способ определения дохода через экономическую выгоду является не совсем удачным⁶²⁴.

В ст. 209 НК РФ объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц обозначен доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации; от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации. При этом в ст. 208 НК РФ приводится лишь примерный перечень возможных доходов. По этому поводу С.П. Павленко отмечает, что установление открытых перечней доходов от источников в Российской Федерации и за ее пределами, также не способствует установлению четкого

⁶²⁴ Павленко С.П. Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом. С. 27 – 28.

определения дохода как в законодательстве, так и в теории права. Подобная неоднозначность и нечеткость законодательных положений, касающихся определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц ведет к различной трактовке отнесения тех или иных сумм к объекту налогообложения налогом на доходы физических лиц, что в результате приводит к нарушению принципа установления законом объекта налогообложения, злоупотреблениям со стороны налоговых органов и, как следствие, нарушению прав налогоплательщиков⁶²⁵. Обращается также внимание на то, что в рамках одного налога должны использоваться одинаковые подходы в части позиционирования (подлежат налогообложению или нет) доходов для целей налогообложения независимо от того, от кого они получены, во всяком случае, в части минимально необходимых налогоплательщику средств⁶²⁶. В данном случае мы не ставим себе задачу выработки предложений по корректировке всех определяемых в законодательстве о налогах и сборах объектов налогообложения. Но считаем необходимым выработать общее понятие объекта налогообложения, в том числе через призму анализа объектов конкретных налогов.

В свою очередь в ст. 247 НК РФ в качестве объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций определена прибыль, полученная налогоплательщиком. При этом прибылью для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с положениями главы «Налог на прибыль организаций». В ст. 248 НК РФ прописано, что к доходам в данном случае относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и

⁶²⁵ Павленко С.П. Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом. С. 29 – 30.

⁶²⁶ Сандырев Г.Г. Уточнение состава объекта (налоговой базы) по налогу на доходы физических лиц. С. 29 – 32.

имущественных прав (далее – доходы от реализации) и внереализационные доходы. С точки зрения определения прибыли показательно содержание ст. 249 НК РФ определяющей, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной формах.

Как мы видим, понимание дохода (прибыли) соответственно по налогу на доходы физических лиц и по налогу на прибыль организаций в самом общем виде сводится к получению налогоплательщиком неких денежных средств и иного имущества в рамках реализации чего-либо или по иным основаниям с учетом (в минус) того, что может быть отнесено на счет расходов, произведенных в связи с получением доходов. В этой связи, содержание положений глав части второй НК РФ, оперирующих понятием «доход» при определении объекта налогообложения, по мнению А.В. Чуркина, свидетельствует о том, что законодатель намеревался сформулировать данное понятие в значении общей суммы поступлений (в денежной или натуральной форме) как из всех источников, так и от какой-либо деятельности налогоплательщика, без учета расходов. Применительно к определению дохода по смыслу ст. 41 НК РФ как денежного или иного материального поступления выгода подразумевает превышение сумм, поступивших лицу, над расходами, связанными с получением этой суммы. Подобная неоднозначность законодательных положений, касающихся определения понятия «доход», ведет к тому, что данное понятие может быть применено как в значении прибыли (чистый доход), так и в значении

выручки (валовой доход)⁶²⁷.

Кроме того, обращает на себя внимание включение в состав объектов налогообложения, упомянутых в п.1 ст. 38 НК РФ, расхода, который в связке с доходом, как известно, служит для определения размера налоговой базы подоходных и некоторых других налогов. Например, в ст. 212 НК РФ прописаны особенности определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц при получении доходов в виде материальной выгоды. В п. 4 данной статьи определено, что при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг, финансовых инструментов срочных сделок над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение. При этом в расходы на приобретение ценных бумаг включаются суммы, уплаченные продавцу за ценные бумаги в соответствии с таким контрактом, а также уплаченные суммы премии и вариационной маржи. В ст. 252 НК РФ определено, что расходами (для целей налога на прибыль организаций) признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Затраты предполагают отчуждение части денежных средств или иного имущества лица их осуществляющего. Таким образом, расход представляет собой ничто иное, как действие и результат хозяйственной жизни со знаком «минус», которые сопровождаются убытием денежных средств и иного имущества. Трудно представить, как можно в принципе связывать с подобным обстоятельством возникновение обязанности по уплате какого-либо налога. В данном случае следует помнить, что не любой факт (событие, действие, состояние) может стать юридически значимым фактом, порождающим обязанность платить налог, а

⁶²⁷ Чуркин А.В. Недостатки определений понятий «доход» и «прибыль» как объектов налогообложения в аспекте анализа отдельных положений глав 23 и 25 Налогового кодекса РФ // Современное право. 2002. № 6. С. 8 – 11.

лишь тот, который свидетельствуют о возникновении дохода, получении прибыли, приобретении имущества, увеличении его стоимости, появлении иного материального блага как в результате экономической деятельности налогоплательщика, так и по другим основаниям, не связанным с такой деятельностью (например, наследование, дарение). Именно эти экономические реалии и могут являться экономическими основаниями налога⁶²⁸.

Ранее нами также обращалось внимание на то, что приведенные в НК РФ определения объектов налогообложения не согласуются по ряду позиций с общим теоретическим подходом, выработанным представителями науки налогового права для определения соответствующей налогово-правовой категории. Ведь с теоретической точки зрения конкретный объект налогообложения представляет собой определенный юридический факт, с которым в соответствии с законодательством связывается возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

В свою очередь юридические факты как обстоятельства, вызывающие в соответствии с нормами права наступление определенных правовых последствий, подразделяются на события и действия. По «волевому» критерию события рассматриваются как явления природы, возникновение и развитие которых не зависит от воли и сознания человека, а действия – поступки людей и некоторые другие обстоятельства⁶²⁹. Именно юридически значимые действия человека, по нашему мнению, прежде всего и могут обуславливать возникновение обязанностей по уплате налогов, поскольку иные обстоятельства для этого явно не подходят ввиду их непредсказуемости. В связи с изложенным употребление термина

⁶²⁸ Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации/ Под общ. ред.: В.И. Слома, А.М. Макарова. М.: Статут, 2000. Ч. 1.С. 18.

⁶²⁹ Общая теория государства и права: академический курс в 2-х томах/ Под ред. М.М. Марченко. Теория права. М., 1998. Т. 2. С. 281 – 285.

«обстоятельство» при категорировании объектов налогообложения, как излишне широкого с точки зрения его содержания, вряд ли можно признать правильным.

Правовая действительность, тем не менее, подтверждает, что в правовой системе всегда были, есть и будут модели юридических фактов как позитивного, так и негативного конструктивного свойства. Соответственно в правоведении есть императивные и позитивные правоотношения, базирующиеся на деликтных и позитивных юридических фактах⁶³⁰. Полагаем, что в качестве оснований возникновения обязанностей по уплате налогов можно рассматривать исключительно позитивные юридические факты. Так, соответствующие налоговые последствия могут иметь место в результате совершения правомерных сделок, которые М.А. Рожкова определяет как дозволенные юридические действия (факты)⁶³¹. К примеру, в соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ, как отмечают отдельные авторы, объектом налогообложения по НДС, помимо прочего, признается передача на территории Российской Федерации имущественных прав⁶³². На основе содержания ст. 182 НК РФ И.И. Кучеров и И.В. Мамаев делают вывод о том, что объектом обложения акцизами являются определенные операции предметами которых является подакцизная продукция. Соответственно обязанность по уплате акциза возникает в том случае, когда имеет место совершение налогоплательщиком таких операций⁶³³. Определяя объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, С.В. Янкевич акцентирует внимание на том, что полезные ископаемые следует именовать

⁶³⁰ Овсянников М.В., Горюнова Е.Н., Курцев Н.П. Методология политико-правового учения юридических фактов // *Мировой судья*. 2010. № 7. С. 30 – 32.

⁶³¹ См. подробнее: Рожкова М.А. Юридические факты в гражданском праве // *Хозяйство и право*. Приложение. 2006. № 7. С. 38 – 45.

⁶³² Титов А.С., Якимов Н.В. Проблемы определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности // *Налоги*. 2013. № 6. С. 35 – 37.

⁶³³ Кучеров И.И., Мамаев И.В. Акцизы в системе правового регулирования операций со спиртом, спиртосодержащей и алкогольной продукцией. М.: ВГНА Минфина России, 2009. С. 66 – 67.

добытыми полезными ископаемыми⁶³⁴. Тем самым подразумевается, что объект этого налога связывается с производством продукции горнодобывающей промышленности и разработкой карьеров в целях добычи полезных ископаемых.

Полагаем, что факты (действия), с которыми связывается возникновение рассматриваемых налоговых последствий, несколько отличаются от всех прочих фактов – «жизненных обстоятельств». На это указывает экономическое основание налогообложения, закрепленное в п. 3 ст. 3 НК РФ. Согласно этой норме налоги и сборы должны иметь экономическое основание, соответственно и искомые факты во всяком случае должны иметь ту или иную связь с экономическими процессами. В связи с этим считаем возможным вычленив из общей совокупности фактов те из них, которые возникают, например, в процессе экономической деятельности, в том числе трудовой деятельности физических лиц или хозяйственной жизни организаций. Именно эти факты – действия, по нашему мнению, порождают объекты налогообложения и могут служить правовыми основаниями для возникновения денежной обязанности по налогам.

Термин «юридический факт» широко используется в теории права, однако в нормативных правовых актах употребляется несколько иной сходный по значению термин – «факт, имеющий юридическое значение». Полагаем, что применительно к налоговым правоотношениям позволительно вести речь о фактах, имеющих значение для налогообложения. Ведь в основании возникновения налоговых правоотношений по поводу уплаты налогов могут и должны быть определены именно такие юридические факты – позитивные действия, которые означают наличие у обязанного лица объекта соответствующего налога. Выше мы уже отмечали, что такими

⁶³⁴ Янкевич С.В. Налогообложение при добыче драгоценных металлов: к вопросу об определении объекта налогообложения // Вестник арбитражной практики. 2013. № 3. С. 27 – 33.

фактами могут служить действия, связанные с получением дохода и прибыли, приобретением имущества, увеличением его стоимости, появлении иного материального блага как в результате экономической деятельности налогоплательщика, так и по другим основаниям.

С учетом изложенного предлагается определить в п. 1 ст. 38 НК РФ объект налогообложения как факт, имеющий юридическое значение, являющийся основанием возникновения у физического лица или организации обязанности по уплате налога. К числу таких фактов относятся действия, совершаемые налогоплательщиками в процессе трудовой деятельности и хозяйственной жизни, в том числе действия по получению дохода (прибыли), реализации товаров (работ, услуг), совершению операций с подакцизной продукцией, добыче полезных ископаемых, приобретению имущества, а также иные действия, имеющие значение для налогообложения в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

§ 2. Концептуальные вопросы изменения состава денежных обязанностей по налогам

С точки зрения создания стройной системы источников формирования налоговых доходов публичных фондов финансовых средств принципиальным является вопрос о составе денежных обязанностей по налогам. Сразу обозначим, что в данном случае речь будет идти только о

налогах, поскольку налоговые и фискальные сборы, как специфические источники доходов, требуют отдельного нашего рассмотрения.

Система налогов и сборов Российской Федерации, согласно ст. 12 – 15 и 18 НК РФ, представляет собой совокупность федеральных, региональных и местных налогов и сборов, а также специальных налоговых режимов. В настоящее время к федеральным налогам и сборам относятся налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина. Региональными налогами определены налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог. Местными налогами являются земельный налог; налог на имущество физических лиц.

Каждый из числа указанных выше налоговых платежей характеризуется собственной правовой регламентацией. По мнению О.А. Красноперовой, установление надлежащего правового регулирования налоговых отношений в первую очередь предполагает формирование эффективных норм налогового законодательства⁶³⁵. Полагаем, что налогово-правовое регулирование в первую очередь должно быть нацелено на достижение справедливого, определенного, удобного и эффективного и налогообложения. Ведь именно эти четыре принципа налогообложения (справедливость, определенность, удобство, эффективность), сформулированные А. Смитом, и названные впоследствии «великой хартией вольностей плательщика», «максимумами обложения», положены в основание современных концепций налогообложения и реформирования национальных налоговых систем. Как показывает мировая практика,

⁶³⁵ Красноперова О.А. Налоговая система и налоговое законодательство - важнейшие элементы налогового механизма // *Налоги*. 2012. № 3. С. 22 – 25.

налоговые системы, построенные на классических принципах налогообложения, многофункциональны и эффективны. В свою очередь, как отмечает А.А. Пилипенко, установление перечня налогов и сборов является основой построения налоговой системы любого государства, а также осуществления полноценной кодификации налогового законодательства. Посредством этого перечня конкретный налоговый платеж определяется как таковой и находит свое место в действующей налоговой системе государства. Это своего рода законодательное провозглашение, юридическое «создание» налога как обязательного платежа⁶³⁶.

С учетом изложенного выше, установление того или иного состава налогов и сборов становится определяющим для системы налогообложения. При этом мы исходим из того, что совокупность налогов и сборов, как определяет профессор Е.Ю. Грачева, представляет собой «центр» налоговой системы как целостный и сложный комплекс взаимосвязанных структурных единиц⁶³⁷. Не случайно отдельные авторы, критически подходя к определению налоговой системы в ее узком значении, все-таки определяют ее как совокупность всех установленных законным способом налогов, сборов и пошлин на территории страны, действующих в единстве и взаимосвязи⁶³⁸.

Сам по себе вопрос изменения состава налогов и сборов в целях повышения справедливости, определенности, удобства и эффективности налогообложения не является простым и достоин самостоятельного комплексного исследования. Следует признать, что в целом отечественная система налогов и сборов соответствует критериям справедливости, определенности, удобства и эффективности, а в части основных своих

⁶³⁶ См. подробнее: *Пилипенко А.А.* Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10. С. 21 – 29.

⁶³⁷ *Грачева Е.Ю.* Налоговая система Российской Федерации // Финансовое право: учеб./ Под ред. О.Н. Горбуновой. М.: Юрист, 2000. С. 284.

⁶³⁸ *Пилипенко А.А.* Теоретико-методологические подходы к определению налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 7. С. 23 – 25.

параметров уже сложилась. Дополнительным свидетельством тому является содержание Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (одобрено Правительством РФ 30.05.2013)⁶³⁹. В этом директивном документе указано, что внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде не предполагается. Дальнейшее совершенствование налоговой системы должно реализовываться в направлении настройки существующей системы налогообложения, мобилизации дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, сокращения теневой экономики, изъятия в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры. С учетом этого вряд ли уместно вести речь о кардинальном изменении системы налогов и сборов. В силу этого подобная задача нами в рамках данного исследования не ставится.

Мы понимаем, что налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков⁶⁴⁰. Не без оснований специалисты констатируют, что трехуровневая налоговая система Российской Федерации достаточно динамична и претерпела за последние годы ряд существенных изменений. Во-первых, ликвидированы практически все низкодоходные и трудно администрируемые налоги. Во-вторых, обеспечена преемственность сохранения системы из основных видов

⁶³⁹ Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте URL:<http://www.minfin.ru> по состоянию на 6 июня 2013 года.

⁶⁴⁰ Курбатова О.В. Принципы налоговой системы // *Налоги*. 2012. № 2. С. 18 – 21.

налогов, признанных общемировой практикой налогообложения (НДС, акцизов, налога на имущество, НДФЛ, налога на прибыль). В-третьих, снижена налоговая нагрузка на производителей. В-четвертых, существенно повышена эффективность налогового администрирования⁶⁴¹. С этими выводами вполне можно солидаризироваться.

Однако несмотря на уже имеющиеся достижения отечественной налоговой политики, в частности, выраженное снижение налоговой нагрузки на предпринимательство, осуществление важных мероприятий по упрощению налоговой системы страны путем установления закрытого перечня налогов, сокращения числа и унификации налоговых баз, правил и порядка уплаты конкретных налогов, формирование налоговой политики страны на долгосрочный период еще не закончено⁶⁴². По нашему мнению, все еще сохраняют свою актуальность вопросы, касающиеся установления новых налогов, а также отмены или изменения отдельных денежных обязанностей, в том числе с точки зрения корректности определения объектов налогообложения соответствующих налогов в целях исключения ситуаций, когда налоговые платежи имеют сходные объекты налогообложения, что может привести к так называемому внутреннему (внутригосударственному) двойному налогообложению.

Полагаем, что существование внутреннего двойного налогообложения должно быть исключено в принципе, поскольку идет в разрез с общепринятым подходом, заключающимся в том, что взимание более одного налога с одного объекта налогообложения недопустимо, поскольку не соотносится с принципом справедливости. Как отмечает профессор А.Н. Козырин, исключение внутреннего двойного налогообложения прежде всего

⁶⁴¹ *Инишина Р.С.* Налоговая система России на современном этапе и основные направления налоговой политики РФ // СПС КонсультантПлюс. 2010.

⁶⁴² *Мутулова С.С.* Прозрачность налоговой системы в России и проблема парафискалитетов // *Налоги*. 2012. № 6. С. 7 – 9.

требует разведения объектов налогообложения⁶⁴³. По мнению некоторых исследователей, государство в состоянии устранить внутреннее двойное налогообложение посредством соответствующей коррекции налогово-правового регулирования⁶⁴⁴. В этой связи вполне можно согласиться с тем, что исключение внутреннего двойного налогообложения должно быть осуществлено в рамках реформирования национального налогового законодательства с учетом правоприменительной и судебной практики⁶⁴⁵.

В самом общем виде концептуальный подход, который будет положен нами в основу предлагаемых изменений состава налогов, можно свести к тому, что в нем не должно быть налоговых платежей, имеющих один и тот же объект налогообложения. Кроме того, следует исключить из состава налоговых платежей налоги, объекты налогообложения которых составляют по отношению друг к другу общее и частное.

Избранный нами подход в первую очередь уместно применить к существующим налогам на имущество. В предыдущем изложении нами уже обращалось внимание на содержание п. 1 ст. 374 НК РФ, согласно которому объектами налога на имущество организаций признается движимое и недвижимое имущество. Согласно п. 1 ст. 389 НК РФ объектом обложения земельным налогом признаются земельные участки, т.е. недвижимое имущество. Относящиеся к последнему, согласно ст. 401 НК РФ (в ред. Федерального закона от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ), жилые помещения (квартиры, комнаты), гаражи, единые недвижимые комплексы, объекты незавершенного строительства и иные здания, строения, сооружение и помещения облагаются налогом на имущество физических лиц. С учетом этого можно признать, что у всех трех перечисленных имущественных

⁶⁴³ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 43.

⁶⁴⁴ Денисаев М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2005. С. 38 – 40.

⁶⁴⁵ Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения // Адвокат. 2006. № 3. С. 71 – 77.

налогов имеет место сходство в части объектов налогообложения. Принимая во внимание принятый нами за основу подход при определении объектов налогообложения, во всех трех случаях в качестве таковых фактически рассматриваются действия, составляющие владение, пользование и распоряжение недвижимым имуществом. Конечно, следует признать, что двойного или тройного налогообложения в данном случае не происходит, поскольку соответствующие денежные обязанности не совпадают. В частности, у названных налогов денежные обязанности предполагают различные составы налогооблагаемых субъектов или соответствующие исключения из состава объектов налогообложения. К примеру, плательщиками двух налогов на имущество являются соответственно организации и физические лица, а налогом на имущество организаций и налогом на имущество физических лиц не облагаются земельные участки, в свою очередь облагаемые земельным налогом. Тем не менее, очевидны изъяны существующих юридических конструкций налогов на имущество. Движимое имущество, относящееся к разряду основных средств организаций, определено в качестве объекта налогообложения лишь по налогу на имущество организаций, что вполне согласуется с избранным нами подходом. А вот с недвижимостью так или иначе связывается возникновение денежных обязанностей по всем трем упомянутым налогам, что вряд ли является правильным.

Решение обозначенной проблемы видится в замене трех поимущественных налогов единым налогом на недвижимость. Эта идея не является новой и, конечно, не принадлежит автору. Ее возникновение следует связывать с процессом государственного реформирования налоговой системы, системы землепользования и регистрации объектов недвижимости. Так, в п. 84 Указа Президента Российской Федерации от 29 марта 1996 г. № 431 «О новом этапе реализации Государственной целевой программы

«Жилище»»⁶⁴⁶ налог на недвижимость упоминался как составной элемент механизма, регулирующего землепользование. Что касается сведения поимущественного налогообложения к одному налогу на недвижимость, то официально эта схема была обозначена в специальном налоговом послании (письме) Президента РФ от 23 мая 2000 г. № Пр-1058 «О проведении масштабной налоговой реформы», направленном в Государственную Думу Федерального Собрания РФ. В названном директивном документе предусматривалось, что в рамках второго этапа налоговой реформы должна была быть осуществлена замена налога на имущество предприятий, налога на имущество физических лиц, а также земельного налога налогом на недвижимость. В приоритетных направлениях налоговой политики на 2008 – 2010 г.г., озвученных Президентом РФ в Бюджетном послании Федеральному Собранию РФ от 9 марта 2007 г., помимо прочего, была обозначена необходимость принятия главы НК РФ, регулирующей взимание налога на жилую недвижимость граждан, исчисляемого от рыночной цены объекта недвижимости⁶⁴⁷.

Кроме того, имелись и серьезные законодательные закладки для реализации обозначенной идеи. С 1997 года в соответствии с Федеральным законом от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Новгороде и Твери»⁶⁴⁸ в городах Великом Новгороде и Твери проводится эксперимент по налогообложению недвижимости. В п. 2 ст. 14 НК РФ (в ред. Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ) предписывалось, что при введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога на имущество организаций, налога

⁶⁴⁶ Собрание законодательства РФ. 1996. № 14. Ст. 1431.

⁶⁴⁷ См.: <http://www.president.kremlin.ru>.

⁶⁴⁸ Собрание законодательства РФ. № 30. Ст. 3582.

на имущество физических лиц и земельного налога. Специалисты отмечали, что введение нового налога, а также нового принципа налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости полностью соответствует целям налоговой политики государства, обеспечивает справедливость и эффективность налоговой системы, упрощает систему налогов, снижает затраты на налоговое администрирование⁶⁴⁹.

Названные программные документы и результаты проводимого эксперимента подтвердили необходимость в условиях реформирования налогообложения недвижимости учитывать современные тенденции развития межбюджетных отношений, роль собственных доходных источников именно местных бюджетов и закрепить за представительными органами муниципальных образований право принимать решения о введении на их территории местного налога на недвижимость⁶⁵⁰. Ведь недвижимое имущество, как отмечает В.А. Павлова, практически невозможно обезличить и утаить от оценки, налоговая база недвижимости относительно стабильна и имеет тенденцию к увеличению. Кроме пополнения бюджета, налогообложение недвижимости может стать средством стимулирования эффективного использования земли и других объектов – средств производства, неразрывно связанных с землей. Кроме того, налог на недвижимость, как показывает опыт многих стран, обеспечивает самоопределение и финансовую независимость муниципалитетов и порождает здоровую конкуренцию между ними по привлечению бизнеса и созданию благоприятных условий жизни для местного населения⁶⁵¹.

Тем не менее, на территории Российской Федерации налог на

⁶⁴⁹ *Перцева Е.М.* Налог на недвижимость - приоритетное направление налоговой политики Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 5. С. 16 – 28.

⁶⁵⁰ *Рик Т.А.* Налог на недвижимость: итоги эксперимента и перспективы введения нового поимущественного налога // Право и экономика. 2008. № 12. С. 81 – 88.

⁶⁵¹ *Павлова В.А.* Концепция кадастровой оценки земель как основа налогообложения недвижимости // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2012. № 7. С. 77 – 83.

недвижимость в конечном счете так и не был введен. Объяснялось все это наличием самых различных экономических, правовых и технических проблем (например, связанных с отсутствием общенациональной системы кадастровой оценки объектов недвижимости)⁶⁵². Неоднократные переносы даты введения налога на недвижимость, по мнению А.Ю. Мацкевича, свидетельствуют о незавершенности как разработки основных элементов механизма налогообложения недвижимости, так и выбора модели его введения⁶⁵³.

В соответствии с Федеральным законом от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»⁶⁵⁴ внесены лишь отдельные изменения в юридические конструкции рассматриваемых налогов при сохранении их состава в неизменном виде. В частности, с 1 января 2015 года исчисление налога на имущество организаций, земельного налога и налога на имущество физических лиц должно осуществляться не на основе инвентаризационной стоимости недвижимого имущества, а на основе кадастровой стоимости объектов недвижимости⁶⁵⁵. Концептуальное изменение состава налогов и сборов данный законодательный акт не предусматривает, введение налога на недвижимость в очередной раз не состоялось.

Обращает на себя внимание то, что изначально проект названного

⁶⁵² См. подробнее: *Акимов В.И.* Единый налог - как справедливость для всех? // *Налоговый вестник*. 2010. № 5. С. 124 – 127; *Михина Е.В.* Правовые и экономические проблемы перехода к налогу на недвижимость в Российской Федерации // *Налоги и налогообложение*. 2007. № 12 // СПС Консультант Плюс.

⁶⁵³ *Мацкевич А.Ю.* Налог на недвижимость и его регулирующая функция // *Журнал российского права*. 2012. № 4. С. 111 – 115.

⁶⁵⁴ Собрание законодательства РФ. 2014. № 40 (ч. II). Ст. 5315.

⁶⁵⁵ См. подробнее: *Першин М., Смородинов М., Кутяева О., Сафронов Г.* Налог на недвижимость пересмотрят еще раз // *Административное право*. 2013. № 3. С. 95 – 100.

федерального закона (№ 51763-4 от 11 мая 2004 г.) имел основной своей целью установление местного налога на недвижимость жилого назначения и определение порядка введения этого налога. Непосредственно предполагалось ввести налог для юридических и физических лиц, являющихся собственниками объектов недвижимости жилого назначения (квартир, жилых домов, дач), гаражей, находящихся в собственности физических лиц, а также гаражных и гаражно-строительных кооперативов, товариществ собственников жилья и других объединений собственников жилья, земельных участков, на которых расположены указанные объекты недвижимости или которые предоставлены для их строительства. Этот местный налог на недвижимость должен был заменить для соответствующих плательщиков (физических и юридических лиц) налоги на имущество физических лиц, имущество организаций и земельный налог в части налогообложения установленных объектов.

Полагаем, что настало время вновь обратиться к схеме замещения существующих поимущественных налогов налогом на недвижимость, благо соответствующие технические препятствия этому в настоящее время устранены. При этом с оглядкой на ч. 1 ст. 130 и ч. 1 ст. 209 ГК РФ объект налога на недвижимость можно сформулировать, как юридически значимые действия налогоплательщика, результатом которых является приобретение в собственность недвижимого имущества, включая земельные участки и все то, что прочно связано с землей, в том числе здания, сооружения и объекты незавершенного строительства, а также приобретение на праве постоянного бессрочного пользования, праве пожизненного наследуемого владения земельных участков. При этом из объекта налога предлагается исключить такие недвижимые вещи, как участки недр, а также воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания и космические объекты, поскольку с первыми связывается объект другого налога, а остальные, хотя и относятся к

недвижимым вещам, но объектами недвижимости по своей сути не являются. Что касается налога на имущество организаций, то его предлагается сохранить в качестве регионального налога на иное имущество, не относящееся к недвижимому.

В приведенном нами определении «выпали» такие недвижимые вещи, как участки недр, а также воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания и космические объекты. Подобное исключение отдельных имущественных объектов из юридической конструкции налога на недвижимость сделано нами осознанно, поскольку с участками недр связываются денежные обязанности по уплате налога на добычу полезных ископаемых, а различные суда и космические объекты, хотя и относятся к недвижимым вещам, к объектам недвижимости все же не относятся.

Еще одним вопросом, заслуживающим внимания, является тема возвращения в систему налогов и сборов Российской Федерации налога с продаж. Соответствующая инициатива увязывалась с проектом федерального бюджета на 2015 год, и получила широкий общественный резонанс⁶⁵⁶. Абстрагируясь от экономической стороны вопроса, не давая оценок относительно степени влияния подобного налогового платежа на бизнес и не прогнозируя возможные результаты, попытаемся взглянуть на проблему с точки зрения соответствия объекта налога с продаж выработанному нами формату.

Известно, что в свое время налог с продаж был введен в систему налогов и сборов Российской Федерации Федеральным законом от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 20 Закона Российской Федерации «Об

⁶⁵⁶ См.: *Титов Б.* Почему от повышения налогов выиграет никто // РосБизнесКонсалтинг. Электронная версия. Текст приведен в соответствии с публикацией на сайте. URL: <http://top.rbc.ru/economics/30/09/2014/542516decbb20f639b9ccf25> (Дата обращения 1 ноября 2014года).

основах налоговой системы в Российской Федерации»⁶⁵⁷, которым часть вторая НК РФ была дополнена главой 27 «Налог с продаж». В соответствии со ст. 349 ч. 2 НК РФ устанавливалось, что объект налогообложения составляют операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта Российской Федерации. Также следует иметь в виду, что операции по реализации товаров (работ, услуг) признавались объектом налогообложения лишь в том случае, если такая реализация осуществлялась за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт. Операции по реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам, использующим платежные поручения в качестве расчетного средства по оплате товаров (работ, услуг) объектом данного налога не являлись⁶⁵⁸. С введением в действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога с продаж одновременно подлежали отмене определенные налоги и сборы, в том числе, сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц, налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне, сбор за право торговли, налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров и др. Тем не менее, с 1 января 2004 г. гл. 27 «Налог с продаж» утратила силу, а налог – отменен.

С точки зрения теории налогового права налог с продаж относится к косвенным налогам, хотя и лишен ряда соответствующих характерных признаков. В этой связи М.С. Савченко отмечает, что в юридической конструкции налога с продаж не предусмотрен порядок зачета или возврата налога, отсутствует система налоговых вычетов, невозможно отнесение и использование сумм налога при формировании финансовых результатов⁶⁵⁹.

⁶⁵⁷ Собрание законодательства РФ. 2001. № 49. Ст. 4554.

⁶⁵⁸ См. подробнее: Диков А.О. Налог с продаж. Особенности применения // Финансовый вестник. 2002. № 9 // СПС ГАРАНТ.

⁶⁵⁹ Савченко М.С. Правовое регулирование налога с продаж // Законодательство и экономика. 2003. № 9. 43 –

Анализ соответствующих налогово-правовых норм позволяет сделать вывод о том, что объект налога с продаж (в ранее существовавшей юридической конструкции) проявляет существенное сходство с объектом другого косвенного налога, входящего в состав действующей системы налогов и сборов Российской Федерации, – налога на добавленную стоимость. Согласно п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по этому налогу, помимо прочего, признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе, реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Сопоставление объекта налога на добавленную стоимость с объектом налога с продаж позволяет констатировать, что объект налогообложения первого из упомянутых налогов является в известной степени общим по отношению к объекту налогообложения второго налога. В свою очередь это обстоятельство наводит на мысль, что существование в составе налогов и сборов одновременно налога с продаж и налога на добавленную стоимость недопустимо, поскольку их объекты в целом совпадают.

Возникает вопрос относительно того, какой из двух налогов должен присутствовать в составе налогов и сборов Российской Федерации. В частности, нельзя проигнорировать предложение об отмене налога на добавленную стоимость и установлении вместо него налога с продаж. Один из аргументов в пользу отмены налога на добавленную стоимость сводится к тому, что последний крайне сложен с точки зрения налогового администрирования. Серьезной критике подвергаются механизмы возмещения и зачета налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортных операций, его излишнее фискальное давление. В свою очередь

налог с продаж в этом смысле более выигрышен, однако демонстрирует более низкий уровень собираемости, поскольку взимается в основном в розничной торговле⁶⁶⁰. Напротив, налог на добавленную стоимость определяется специалистами как самый значительный и устойчивый источник федерального бюджета⁶⁶¹. Полагаем, что в настоящее время отсутствуют экономико-правовые предпосылки для замены налога на добавленную стоимость налогом с продаж. Во всяком случае, такая замена, принимая во внимание уровни доходности этих налоговых платежей, вряд ли может быть адекватной.

Также нельзя обойти вниманием вопросы определения объектов налогообложения, облагаемых единым налогом, который взимается в рамках специальных налоговых режимов. Так, единый налог при применении упрощенной системы налогообложения (гл. 26.2 НК РФ) имеет своим объектом налогообложения доходы, а также доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.14 НК РФ), единый налог при применении системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26.1 НК РФ) – доходы, уменьшенные на величину расходов, единый налог при применении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3 НК РФ) – вмененный доход налогоплательщика (ст. 346.29 НК РФ), а единый налог при применении патентной системы налогообложения (гл. 26.5 НК РФ) – потенциально возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности (ст. 346.47 НК РФ). Как мы видим, объекты налогообложения по одному и тому же единому налогу в рамках

⁶⁶⁰ Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // Юридический мир. 2014. № 1. С. 44 – 50.

⁶⁶¹ См., например: Олинов К.Э. Европейская модель НДС: проблемы и решения // Финансовое право. 2007. № 8. С. 31 – 36.

соответствующих специальных налоговых режимов не совпадают. В этой связи следует согласиться с В.А. Тимошенко относительно того, что при применении названных специальных налоговых режимов фактически имеет место пять видов единого налога, поскольку каждый из этих видов федеральных налогов имеет свой объект налогообложения⁶⁶².

Выход из сложившейся ситуации видится нам в уточнении объектов налогообложения по специальным налоговым режимам с целью приведения их к одному знаменателю, т.е. к единой юридической конструкции. Полагаем, что в качестве такового объекта налогообложения следует определить действия налогоплательщика по получению дохода.

Полагаем, что указание в объекте на возможность вменения дохода, потенциальную возможность его получения, уменьшения его на сумму произведения расходов является излишним, поскольку относится на счет исчисления налоговой базы. Ведь последняя, как отмечает А.А. Батарин, прежде всего призвана обеспечивать исчисляемость и исчисление (путем применения к ней налоговой ставки) налога, и является средством исчисления налогового платежа, однако при этом сама по себе не порождает собственно обязанности исчислить налог (эту «роль» выполняет объект налога)⁶⁶³.

В указанных выше случаях речь идет о доходе как результате экономической или трудовой деятельности налогоплательщика, который и составляет объект налогообложения. А вот условия налогообложения по конкретному налогу могут предусматривать самые различные трансформации объекта налогообложения, включая необлагаемые минимумы, различного рода вычеты из налогооблагаемой базы и льготы, позволяющие уменьшать ее размер.

⁶⁶² Тимошенко В.А. О количестве федеральных налогов в России // Право и экономика. 2014. № 6. С. 55 – 57.

⁶⁶³ Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога. С. 36.

В этом смысле неудачным представляется предложение о замене налога на добычу полезных ископаемых налогом на добавленный доход с точки зрения формулирования объекта налогообложения последнего. Комментируя эту идею Е.Г. Костикова отмечает, что налогом на добавленный доход предполагается облагать разницу между стоимостью проданной нефти и затратами на ее извлечение. Соответственно налог на добавленный доход имеет своим объектом налогообложения добавочный (чистый) доход, возникающий при добыче природных ресурсов⁶⁶⁴.

Как мы видим, в этом случае также идет речь о доходе, но возникающем не вообще в рамках хозяйственной жизни, а в процессе освоения субъектами добычи полезных ископаемых новых месторождений. Действительно, подобная хозяйственная деятельность имеет свои существенные особенности, поэтому вполне допустимо учитывать это обстоятельство в условиях налогообложения, в том числе, при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций или по налогу на добычу полезных ископаемых. Однако вести речь о наличии в данном случае какого-либо специфического объекта налогообложения, позволяющего ввести самостоятельный налог, в данном случае не приходится.

§ 3. Дискуссионные аспекты установления денежных обязанностей по сборам

Свои существенные особенности имеют денежные обязанности, возлагаемые на плательщиков, в форме сборов. В этой связи уместно

⁶⁶⁴ Костикова Е.Г. Налог на добавленный доход в России: перспективы реформирования налогообложения добывающей отрасли // Финансовое право. 2013. № 12. С. 25 – 30.

провести анализ этих обязанностей с учетом того, что, как мы уже установили, выделяются такие их обособленные формы, как налоговые сборы, фискальные сборы и парафискалитеты. В отличие от налогов, данная категория обязательных взиманий характеризуется исключительным разнообразием своих юридических конструкций.

Отправным моментом является определение сбора как формы денежных обязанностей. По этому поводу А.В. Реут пишет, что основное различие систем налогов и сборов в конституционно- и налогово-правовом значениях состоит в объеме фискальных платежей, включаемых в соответствующее понятие. Такой подход обуславливает постановку ряда теоретических проблем, связанных с дифференциацией и систематизацией налогов и сборов, и касается прежде всего понятия «сбор»⁶⁶⁵. Соответствующая задача, по мнению, профессора И.И. Кучерова, не является простой, поскольку употребление слова «сбор» в наименованиях тех или иных налоговых платежей в данном случае не всегда указывает на то, что мы фактически имеем дело с налоговым сбором. Во всяком случае, отечественная практика налогообложения имеет примеры, когда отдельные налоги именовались сборами, к числу таковых, в частности ученым отнесены имевшие до недавнего времени место обязательные взимания, в том числе сбор на содержание милиции, сбор на благоустройство территорий, сбор на нужды образования и др.⁶⁶⁶

По мнению Д.А. Шубина, какие-либо правовые признаки сбора, позволяющие его идентифицировать, кроме обязательности уплаты и понимания того, для чего сбор уплачивается плательщиком, законодательно не определены. Такая неопределенность приводит к тому, что во-первых,

⁶⁶⁵ Реут А.В. Понятие и элементы системы налогов и сборов // Финансовое право. 2012. № 1. С. 26 – 29.

⁶⁶⁶ Налоговое право. Общая часть: учеб. и практикум для академического бакалавриата/ Под ред. И.И. Кучерова. Сер.: Бакалавр. Академический курс. М.: Издательство Юрайт. 2014. С. 70 – 71.

весьма трудно четко определить правовые признаки сборов, порядок их установления и взимания, а во-вторых, невозможно провести четкое разграничение (отличие) сборов от налогов и гражданско-правовых платежей⁶⁶⁷.

Основные отличия сбора от налога сформулированы А.В. Деминым в одной из его работ⁶⁶⁸. Из того, что, по нашему мнению, заслуживает почти дословного воспроизведения следует, что во-первых налоги индивидуально безвозмездны и не предполагают персонально-обменных отношений с государством. Какое-либо встречное удовлетворение для налогоплательщика здесь не предусматривается. В свою очередь, сборы уплачиваются в связи с оказанием их плательщику государством некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован. Во-вторых, целью налогообложения является покрытие совокупных расходов публичной власти. В определении же сбора соответствующее указание отсутствует, поскольку целевое назначение сбора несколько иное – компенсировать издержки государства на оказание плательщику индивидуально-конкретных услуг публично-правового характера. В-третьих, налог предполагает определенную регулярность, систематичность уплаты. Именно поэтому важнейшим элементом налога является налоговый период – промежуток времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Сборы носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях. В-четвертых, неуплата налога влечет принудительное изъятие недоимки и пени, а также привлечение налогоплательщика или иных субъектов к ответственности, предусмотренной законодательством о налогах и сборах. При неуплате сбора

⁶⁶⁷ Шубин Д.А. Правовые признаки сборов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования/ Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 57.

⁶⁶⁸ См. подробнее: Демин А.В. Сбор как разновидность налоговых доходов (проблемы правовой идентификации) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2002.

государство просто отказывает плательщику в предоставлении публично-правовых услуг, без применения какого-либо рода санкций. Наконец, что особенно важно, требование определенности применительно к налогам и сборам существенно различается. Если налог считается установленным лишь тогда, когда исчерпывающе определены налогоплательщики и все прямо перечисленные в ст. 17 НК РФ элементы налогообложения, включая объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты, а в необходимых случаях – налоговые льготы. При установлении сборов, согласно п. 3 ст. 17 НК РФ, их плательщики и элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам. Следовательно, не все элементы, необходимые для исчисления и уплаты налога, могут оказаться востребованными при установлении конкретного сбора.

В отношении первого тезиса следует заметить, что в отличие от налога, как ничем кроме закона не обусловленного обязательного платежа, сбор предполагает его плательщику против платежа встречное предоставление в виде тех или иных юридически значимых действий. Эти действия совершаются для и в интересах плательщика. Соответственно, если налог является безвозмездным обязательным платежом, то сбор, напротив, возмезден. Более того, плательщик сбора имеет дополнительную мотивацию к платежу, поскольку сам заинтересован в совершении в его пользу тех или иных юридически значимых действий, которые обуславливают такой платеж. По этой же причине не актуальны механизмы налогово-правового принуждения в отношении плательщиков сборов, ведь для плательщика уклонение от уплаты сбора будет сопровождаться отказом в совершении в его пользу соответствующих юридически значимых действий. Исключение составляют ситуации со сборами, которые с точки зрения их юридических конструкций фактически являются налогами.

Тезис о том, что сборы не имеют своей целью покрытие совокупных расходов публичной власти, нельзя принять безоговорочно. Ведь так или иначе все сборы, и налоговые, и неналоговые, служат источником доходов бюджета или иных публичных фондов денежных средств. Компенсационный характер сбора, наверное, следует признать, но и фискальная составляющая у этого обязательного платежа все же присутствует.

Суждение относительно того, что налог предполагает определенную регулярность и систематичность уплаты, можно принять на веру, поскольку формирование объектов налогообложения в процессе экономической или хозяйственной деятельности налогоплательщика имеет определенную цикличность во времени. Что касается сбора, то, опережая изложение, смеем обратить внимание на отсутствие со стороны плательщика каких-либо действий.

Теперь следует отдельно остановиться на юридической конструкции сборов. Очевидно, принимая во внимание легальное определение объекта налогообложения, отдельные авторы приходят к выводу об отсутствии у всех иных (отличных от налогов) фискальных взиманий соответствующих элементов. Так, Е.Л. Васянина отмечает, что в отличие от налога, при установлении отдельных видов фискальных взиманий конструкция элементов налогообложения может вообще отсутствовать. Например, согласно действующему законодательству обязанность по уплате страховых взносов самозанятыми гражданами связана с фактом их регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей (адвокатов, нотариусов). Эти лица уплачивают страховые взносы в государственные внебюджетные фонды в фиксированном размере с учетом стоимости страхового года⁶⁶⁹. Можно вполне согласиться с выводом о том, что сборы взимаются вне механизма

⁶⁶⁹ *Васянина Е.Л.* Некоторые проблемы применения конструкции элементов налогообложения (элементов обложения по сборам) // *Налоги.* 2013. № 3. С. 10 – 14.

налогообложения, однако наличие у них собственной юридической конструкции отличной от той, которая есть у налогов, вряд ли можно ставить под сомнение. Другое дело, что состав элементов этой конструкции отличается от той, которая есть у налогов.

На наличие соответствующих особенностей юридической конструкции сбора обращают внимание другие авторы. К примеру, О.О. Журавлева признает наличие объекта у сбора, но отмечает, что объект налога отличается от объекта сбора наличием встречного предоставления и соотношением во времени с моментом исполнения обязанности уплаты⁶⁷⁰. Как указывает А.Я. Курбатов, выделение в налоговом законодательстве понятия «сбор» обусловлено существованием обязательных платежей, безвозвратно уплачиваемых в пользу государства с целью финансирования расходов публичной власти, но в отличие от налогов, являющихся индивидуально возмездными, т.е. связанными с совершением в пользу плательщика действий публично-правового характера, и, соответственно, не предполагающих их обязательное принудительное взыскание в случае неуплаты в добровольном порядке⁶⁷¹. Из этого вытекает необходимость четкого определения в юридической конструкции сбора уже не объекта налогообложения, а того предоставления плательщику (совершаемых в его пользу юридически значимых действий), которое обуславливает уплату того или иного сбора.

С точки зрения юридической конструкции, сборы действительно имеют одну характерную особенность, отличающую их от налогов. В частности полагаем, что у сборов отсутствует такой элемент как объект налогообложения, который, как мы установили, является обязательным для

⁶⁷⁰ Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права: автореф. дис.... канд. юр. наук. М.: РПА Минюста России, 2003. С. 9.

⁶⁷¹ Курбатов А.Я. О системе обязательных платежей и критериях их разграничения // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования/ Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 69.

формирования денежных обязанностей по налогам. Это наше утверждение в первую очередь основывается на том, что согласно п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий). Если обязанность по уплате налога связывается с теми или иными позитивными действиями самого налогоплательщика, то обязанность по уплате сбора является условием совершения юридически значимых действий в пользу плательщика сбора другими лицами. В этой связи правильнее вести речь не об объекте налогообложения, который в случае со сбором отсутствует, а о встречном предоставлении плательщику. Такое предоставление в виде юридически значимых действий, влекущих предоставление плательщику определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) и служит юридическим основанием для возникновения обязанности по уплате сбора. Обоснованность этих выводов дополнительно подтверждается также и тем, что легальное определение объекта налогообложения, приведенное в п.1 ст. 8 НК РФ, связывает с ним возникновение у налогоплательщика обязанности лишь по уплате налога, но не сбора.

Тем не менее, анализ действующего законодательства о налогах и сборах указывает на существование таких налоговых сборов, которые имеют в своей юридической конструкции объекты обложения.

Так, согласно п. 1 ст. 333.1 НК РФ сбор за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, уплачивается организациями и

физическими лицами, в том числе индивидуальными предпринимателями, получающими в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации.

Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов, согласно п. 2 ст. 333.1 НК РФ уплачивается его плательщиками, получающими в установленном порядке разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

В обоих приведенных случаях усматривается типичная юридическая конструкция сбора, которая предполагает осуществление платежа за совершение юридически значимых действий в пользу плательщика, в данном случае соответственно за выдачу разрешения на добычу объектов животного мира; разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов.

Однако в ст. 333.2 НК РФ определено, что объектами обложения этими сборами признаются соответственно объекты животного мира, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу объектов животного мира, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации; объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации, в том числе объекты водных биологических ресурсов, подлежащие изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова. Полагаем, что в данном случае речь не должна вестись об объектах обложения, поскольку

упомянутые объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов являют собой лишь определенные предметы (в данном случае, согласно ст. 137 ГК РФ, это – животные) добыча которых осуществляется исключительно на основании соответствующих разрешений уполномоченных органов государственной власти.

Тем не менее, термин «объект обложения» вполне может использоваться в механизме налогово-правового регулирования применительно к сборам, но в связи с тем, что являет собой встречное предоставление, т.е. конкретное юридически значимое действие совершаемое в пользу плательщика. В нашей трактовке получается, что в отличие от объекта налогообложения, который видится нам, как юридически значимое действие самого налогоплательщика, объект обложения сбором также представляет собой юридически значимое действие, но совершаемое уже уполномоченным органом государственной власти в интересах плательщика сбора. В рассматриваемых случаях последнему выдается официальное разрешение на добычу животного того или иного вида.

Отдельно следует остановиться на объекте обложения государственной пошлиной, как разновидности налогового сбора. Основными признаками этого сбора, как и других налоговых сборов, являются обязательность, возмездный характер (уплата государственной пошлины является одним из условий совершения юридически значимых действий), а также принадлежность к налоговым источникам бюджета⁶⁷².

В п. 1 ст. 333.16 НК РФ приводится легальное определение государственной пошлины, которое как нам представляется, фактически содержит не вполне корректное формулирование объекта обложения этого

⁶⁷² См. подробнее: *Еременко В.И.* О введении новых патентных и иных пошлин в Российской Федерации // Законодательство и экономика. 2009. № 6. С. 24 – 32.

налогового сбора. В частности, государственная пошлина определяется как сбор, взимаемый с лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий. Таким образом, объект обложения, который на самом деле в тексте налогово-правовых норм о государственной пошлине не упоминается, подразумевается как некое инициативное обращение плательщика в уполномоченный орган государственной власти или орган местного самоуправления за совершением в отношении него тех или иных юридически значимых действий. Полагаем, что законодатель при конструировании этой нормы, поставил все с ног на голову, поскольку юридически значимые действия, как и у других сборов, совершаются в пользу плательщика. Соответственно, государственная пошлина могла бы быть определена как сбор, имеющий своим объектом обложения определенные юридически значимые действия, совершаемые уполномоченными органами государственной власти или органами местного самоуправления в интересах плательщиков. То, что инициатива обращения принадлежит в данном случае плательщикам, на наш взгляд, определяющего значения не имеет, поскольку плательщики сборов во всех случаях ввиду своей заинтересованности в совершении в их пользу тех или иных юридически значимых действий проявляют такую инициативу. В этой связи уместно привести суждение профессора М.В. Карасевой относительно того, что сбор как имущественный платеж является механизмом, фактически препятствующим реализации конституционных и иных прав личности. Ведь желая реализовать свое право на судебную защиту, на занятие

предпринимательской деятельностью, быть изобретателем вынуждено обратиться к государству для получения этого права, доступа к праву, но при этом обязано уплатить сбор⁶⁷³. Однако сбор, как нам представляется, уплачивается не за само обращение, а за совершение тех или иных юридически значимых действий.

С учетом всего этого юридические конструкции рассмотренных сборов, в том числе государственной пошлины, как разновидности налогового сбора, требуют коррекции в виде внесения уточнений и дополнений в соответствующие налогово-правовые нормы в части определения их объектов обложения.

Также обращают на себя внимание юридические конструкции фискальных сборов, которые по нормативно-правовому критерию не могут быть причислены к налоговым платежам. Проблемы упорядочения публично-правовых платежей неналогового характера, их систематизации или «перевода» в разряд налоговых платежей до сих пор, как отмечает профессор А.А. Ялбулганов, сохраняют свою актуальность. Необходима ясность со стороны государства в отношении платежей, не урегулированных законодательством о налогах и сборах⁶⁷⁴. Как уже отмечалось нами в предыдущем изложении, состав фискальных сборов, с точки зрения их юридических конструкций, характеризуется исключительным многообразием. С налогами и налоговыми сборами их объединяет то, что они также являются доходными источниками бюджета и представляют собой правовые формы возложения соответствующих денежных обязанностей. Однако, в силу того, что они предусмотрены не законодательством о налогах и сборах, а актами иной отраслевой принадлежности, их следует относить к

⁶⁷³ Карасева М.В. Сущность фискальных сборов и правовые требования к их установлению // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования/ Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 49.

⁶⁷⁴ Ялбулганов А.А. К вопросу о преобразовании системы налогов и сборов РФ // Финансовое право. 2011. № 7. С. 29 – 36.

неналоговым обязательным платежам, которые в теории принято именовать фискальными сборами. По этому поводу специалистами отмечается, что усиление социальной функции современного государства и как следствие увеличение расходов, требующих финансирования, является основной причиной расширения налогообложения. Поиск дополнительных источников доходов бюджета повлек возникновение самых различных, в том числе неналоговых форм аккумуляции денежных средств. Постепенно налоги заняли основное место в составе государственных доходов по сравнению с доменами и регалиями, однако в ряду фискальных взиманий вместе с собственно налогами появляются и иные обязательные неналоговые платежи – сборы, платы и пошлины, правовое регулирование которых в своей совокупности формирует в финансовом праве институт фискального сбора⁶⁷⁵.

Объединяет налоги и фискальные сборы, по мнению отдельных авторов, то, что и те и другие служат удовлетворению потребностей власти в финансовых ресурсах, позволяют реализовать ее фискальный суверенитет, имеют публично-правовой характер, являются обязательными, имеют денежный характер и т.д. Основными же отличительными чертами фискальных взиманий является то, что в отличие от налогов, которые взимаются в целях финансового обеспечения власти в целом, неналоговые платежи служат делу финансового обеспечения выполнения властью ее определенных функций. Кроме того, отличие заключается в том, что налоги и сборы различаются формой принуждения: применительно налогам такое принуждение является прямым, а применительно к сборам – непрямым. Фискальные платежи отличает и то, что по налогу принимается во внимание платежеспособность субъекта налогообложения, а по сбору – объект, по поводу которого требуется внесение платежа. Наконец, имеет место различие в принципах соразмерности налогов и сборов. Для сопоставимых

⁶⁷⁵ Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: автореф. дис.... канд. юр. наук. М.: ГНИИ системного анализа Счетной палаты России, 2009. С. 7.

налогоплательщиков должен быть сопоставим и размер налога, а сопоставимых правовых ситуациях – должен быть одинаковый размер сбора⁶⁷⁶.

Тем не менее, несмотря на имеющиеся различия в юридических конструкциях налоговых платежей и фискальных сборов, подход в определении объектов их обложения должен быть единым. Задача осложняется тем, что одни и те же обязательные платежи трансформируются из налогов в сборы или, напротив, из сборов в налоги. По мнению В.В. Волкова, сходство юридических конструкций налоговых и фискальных сборов создает объективные правовые предпосылки и возможности для трансформации последних в налоговые платежи, а также для обратной их трансформации. Подобную трансформацию, например, в свое время претерпели таможенная пошлина и сборы, которые перешли из разряда налогов и налоговых сборов в разряд фискальных сборов. Подтверждением этого теоретического вывода также является прямая и обратная трансформация единого социального налога и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, которые были реализованы в Российской Федерации за относительно непродолжительный период времени⁶⁷⁷.

В этой связи, действительно, показательным примером служат страховые взносы, уплачиваемые в государственные внебюджетные фонды. Однако перейдя в рамках такой трансформации из разряда налога (единый социальный налог) в разряд фискальных сборов (страховые взносы в государственные внебюджетные фонды), обязательные платежи этого вида, тем не менее, получили не совсем корректную юридическую конструкцию в

⁶⁷⁶ Пацурский П.С., Гаврилюк Р.О. Особенное и общее в правовой природе налогов и неналоговых фискальных сборов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования/ Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 42 – 47.

⁶⁷⁷ Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: автореф. дис.... канд. юр. наук. С. 8.

части объектов обложения. Так, в ч. 1 ст. 7 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ)⁶⁷⁸ определено, что объектом обложения страховыми взносами для плательщиков страховых взносов прежде всего признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, в пользу авторов произведений по договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательским лицензионным договорам, лицензионным договорам о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе вознаграждения, начисляемые организациями по управлению правами на коллективной основе в пользу авторов произведений по договорам, заключенным с пользователями.

Анализ приведенной выше налогово-правовой нормы позволяет сделать вывод, что при определении объекта обложения данными фискальными сборами предпринята не вполне удачная попытка использования формулировки, предназначенной для объекта налогообложения. Это вывод основывается на том, что перечисленные выплаты и вознаграждения фактически представляют доход плательщика, полученный им в рамках выполнения обязательств по гражданско-правовым и трудовым договорам. Иными словами, объект обложения страховых взносов связывается с результатом деятельности их плательщиков, что с точки зрения наших теоретических построений, является неверным.

Из этого вытекает необходимость коррекции юридической конструкции страховых взносов, которая, по нашему мнению, имеет два возможных

⁶⁷⁸ Собрание законодательства РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

варианта.

Первый вариант заключается в сохранении в неизменном виде формулировки объекта, однако уже не обложения, а налогообложения, которое должно сопровождать процесс обратной трансформации страховых взносов в единый налог или налоги. Представляется, что этот подход вряд ли может быть принят к реализации в ближайшей перспективе, поскольку обратная трансформация единого социального налога произведена сравнительно недавно.

Второй вариант, предполагает сохранение страховых взносов в качестве фискальных сборов с изменением определения объекта этих сборов. В этом случае объект должен увязываться с юридически значимыми действиями государственных внебюджетных фондов, которые совершаются в интересах плательщиков. Данный вариант также имеет проблемы с реализацией, поскольку страховые взносы, хотя и являются индивидуально возмездными, прямой увязки платежей со встречным предоставлением в пользу плательщика не предусматривают. Тем не менее указание на осуществление государственными внебюджетными фондами выплат и оказание услуг плательщикам в рамках государственного пенсионного, социального и медицинского обеспечения с точки зрения юридической техники вполне возможно.

§ 4. Новые подходы к определению эффективного исполнения расходных (бюджетных) обязательств

Наряду с формированием публичных фондов денежных средств важнейшей второй стороной рассматриваемых финансовых правоотношений является расходование этих денежных средств. Эффективное исполнение расходных (бюджетных) обязательств вполне может быть поставлено в один ряд с исполнением других финансово-правовых обязательств и обязанностей денежного характера. В этой связи можно согласиться с Х.В. Пешковой, которая в одной из своих работ пишет, что специфика расходов бюджета государства и входящих в его состав общественно-территориальных образований заключается в том, что именно на них возлагается первоочередная нагрузка по финансированию задач и функций государства, мероприятий, отражающих его политику в различных сферах общественной жизнедеятельности⁶⁷⁹. Согласно ст. 65 БК РФ формирование расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с расходными обязательствами. Следовательно, расходные обязательства, возникающие по основаниям, установленным законодательством, являются основаниями осуществления расходов бюджетов. Можно сказать, что расходование публичных средств представляет собой исполнение соответствующим публично-правовым образованием соответствующего расходного обязательства⁶⁸⁰.

Если состоятельность юридических конструкций по налогам и сборам исследовалась нами прежде всего с точки зрения корректности возложения денежных обязанностей соответственно на налогоплательщиков и плательщиков сборов, то финансово-правовые денежные обязательства,

⁶⁷⁹ Пешкова Х.В. Принципы осуществления расходов бюджета: некоторые теоретические и практические аспекты // Финансовое право. 2006. № 11. С. 33.

⁶⁸⁰ Барыкин Е.А. Финансово-правовое обеспечение эффективности исполнения расходных обязательств // Реформы и право. 2010. № 2. С. 3 – 6.

связанные с расходованием бюджетных средств, по нашему мнению, должны препарироваться уже в плане их должного исполнения. В данном случае отправным может служить тезис о том, что в правовом государстве все обязательства должны исполняться независимо от статуса лица, принявшего эти обязательства. Из этого следует, что все принятые публично-правовым образованием (либо от его имени) расходные обязательства должны исполняться безусловно и своевременно. В противном случае публично-правовое образование будет признано (по крайней мере де факто) несостоятельной обязанной стороной⁶⁸¹. Безусловность и своевременность исполнения денежных обязательств публично-правовыми образованиями является обязательным условием подтверждения их финансовой состоятельности. Однако с точки зрения публичных интересов, определяющим является эффективность бюджетных расходов, через повышение которой должно быть улучшено качество услуг, оказываемых населению. В данном аспекте, как отмечает Н.Н. Бойко, проблема эффективного использования бюджетных средств всегда является главным приоритетом для бюджетной системы страны⁶⁸². В стремлении максимально сбалансировать бюджет законодатель должен найти способы и механизмы, с помощью которых можно осуществлять эффективное правовое регулирование бюджетной сферы. В процессе реализации государством своих функций немаловажное значение приобретают качество и эффективность планирования и осуществления расходов бюджета⁶⁸³. Бюджетная реформа не осуществляется изолированно, а является ядром более масштабной финансовой реформы. Она непосредственно связана с административной реформой, с военной реформой и иными

⁶⁸¹ См. подробнее: Сауль С.Н. Правовой институт расходных обязательств (становление и развитие) // СПС КонсультантПлюс. 2013.

⁶⁸² См.: Бойко Н.Н. К вопросу об определении понятия эффективности использования бюджетных средств // Финансовое право. 2014. № 1. С. 4.

⁶⁸³ См. подробнее: Кузнецова Ж.С. Повышение эффективности бюджетных расходов как фактор сбалансирования бюджета // Финансовое право. 2007. № 6. С. 17 – 19.

преобразовательными процессами. По мнению профессора Д.Л. Комягина, направления бюджетной реформы по внедрению программно-целевого метода бюджетного планирования и по инвентаризации расходных обязательств государства полностью соответствуют программным документам административной реформы. В них указано, что в органах исполнительной власти должны быть внедрены принципы и процедуры управления по результатам, что может быть достигнуто через реализацию бюджетной реформы. В качестве основного направления административной реформы названа разработка ключевых измеримых показателей эффективности и результативности деятельности органов исполнительной власти⁶⁸⁴.

По мнению О.Н. Горбуновой, каждый расход, производимый на государственные нужды и нужды общества, осуществляется в рамках финансово-правовых отношений, в которых права и обязанности сторон строго урегулированы нормами права. Недостаток правового регулирования расходования фондов денежных средств в государстве, отсутствие в этой области норм права, обеспечивающих осуществление прямых и обратных связей, приводит к таким негативным явлениям, как трата бюджетных и других средств не по назначению, простое расхищение денежных средств, отток капитала за границу. Ликвидация пробелов в законодательстве о расходах государства является гарантией его безопасности и дальнейшего успешного развития⁶⁸⁵.

Бюджетный кодекс закрепил тринадцать принципов, которые определяют бюджетную систему страны, включая эффективность использования бюджетных средств⁶⁸⁶. Вместе с тем в Бюджетном послании

⁶⁸⁴ Комягин Д.Л. Российские бюджетные реформы: из прошлого в будущее // Реформы и право. 2014. № 1. С. 57 – 65.

⁶⁸⁵ Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М., 2003. С. 142.

⁶⁸⁶ См. подробнее: Колюхова Т.В. Важный шаг на пути совершенствования бюджетных правоотношений. К

Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 13 июня 2013 г. «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах»⁶⁸⁷ говорится о том, что планирование мер социально-экономического развития и бюджетное планирование по-прежнему остаются недостаточно скоординированными. Не удалось в полной мере обеспечить приоритезацию структуры расходов бюджетной системы и увеличить долю средств, направленных на развитие человеческого капитала и инфраструктуры. Задачи социально-экономической политики и итоги их реализации по-прежнему рассматриваются отдельно от вопросов бюджетной политики. Отсутствует четкая система оценки эффективности бюджетных расходов. С учетом этого можно считать актуальной постановку вопроса о выработке новых подходов в деле определения эффективности бюджетных расходов.

Как известно, в ст. 34 БК РФ получил закрепление принцип эффективности использования бюджетных средств. Этот принцип означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

По мнению отдельных специалистов, в теории выделяется три основных подхода в деле категорирования эффективности бюджетных расходов. При этом первый подход основан на понимании последней через соотношение достигнутого (достигаемого) результата с произведенными затратами. Второй подход в вопросе эффективности бюджетных расходов основывается

принятию Бюджетного кодекса Российской Федерации // Журнал российского права. 1998. №10/11. С. 83 - 89

⁶⁸⁷ Солидарность. 2013. № 23.

на предоставлении денежного ресурса тому получателю, для которого он представляет наибольшую ценность. Наконец, третий подход определяет эффективность бюджетных расходов как получение максимального результата при использовании имеющихся ресурсов или минимальный расход ресурсов для предоставления услуг надлежащего качества и объема⁶⁸⁸.

Представляется, что именно третий подход из числа перечисленных получил закрепление в ст. 34 БК РФ. Однако указанный принцип дает лишь самое общее представление о том, что является эффективным использованием бюджетных средств. В этой связи необходимо провести анализ тех теоретических подходов, которые позволяют идентифицировать рассматриваемую категорию.

Существуют самые различные суждения об эффективности использования бюджетных средств, которые в большинстве своем являются общими и недостаточно конкретными. Под правовым признаком эффективности публичных расходов предлагается понимать обобщенную совокупность параметров, которые закреплены в нормативных правовых актах, необходимы и все вместе достаточны для обеспечения направленности финансовой деятельности публично-правовых образований и действующих от их имени государственных (муниципальных) органов на достижение нового качества расходования средств – эффективности⁶⁸⁹. Поэтому можно согласиться с тем, что объективно оценить деятельность получателя бюджетных средств с точки зрения ее эффективности может либо главный распорядитель либо компетентный контролирующий орган. При этом в законодательстве отсутствует единая методика определения и оценки не

⁶⁸⁸ Тишутина О.И., Михайлов А.В. Бюджетные расходы: вопросы эффективности, результативности и разработка системы показателей оценки // Проблемы современной экономики. 2012. № 4 (44). С. 195.

⁶⁸⁹ Барыкин Е.А. Правовое обеспечение эффективности публичных расходов: комментируя Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации» // Финансовое право. 2011. № 3. С. 2 – 7.

только результативности, но и эффективности использования бюджетных средств⁶⁹⁰.

Одним из синонимов слова «эффективный» является слово «результативный»⁶⁹¹. Тем самым понятия «результат» и «результативность» расходов бюджета фиксируют связь цели финансовой деятельности первого порядка (исполнение финансовых назначений) с целью второго порядка, социально-экономическим эффектом этой деятельности⁶⁹². Как отмечает в одной из своих работ профессор А.Н. Козырин, определяя в приоритетном порядке объем публичных расходов, правительство исчисляет в соответствии с полученными результатами размеры требуемых для финансового равновесия государственных доходов⁶⁹³.

По мнению Т.А. Вершило, результативность как таковая показывает достигнут ли конечный результат или нет вследствие осуществленной деятельности или предоставленной услуги. Соответственно эффективность – это то, с помощью чего или каким образом получен тот или иной результат⁶⁹⁴. Как мы видим, результат является одним из ключевых критериев эффективности.

Как полагает А.В. Голубев, результатом использования бюджетных средств является финансовая обеспеченность задач и функций государства и местного самоуправления. Результат использования бюджетных средств возникает либо как непосредственное следствие исполнения бюджетных обязательств, обусловленных нормативными правовыми актами,

⁶⁹⁰ Вершило Т.А. К вопросу о правовых проблемах эффективного использования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 12. С. 21 – 25.

⁶⁹¹ *Словарь русских синонимов. Контекст 5.0 - Информатик. 2012.* URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/35658 (дата обращения 20 ноября 2014 г.).

⁶⁹² Матненко А.С. Программно-целевой метод бюджетной деятельности: правовая характеристика // Вестник Челябинского государственного университета. 2009. №7(145). Право. Вып. 18. Челябинск, С. 36.

⁶⁹³ Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. М., 2009. С. 22.

⁶⁹⁴ Вершило Т.А. Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств: правовые проблемы реализации // Финансовое право. 2013. № 5. С. 21 – 22.

муниципальными правовыми актами, договорами и соглашениями, заключенными публично-правовыми образованиями или от их имени при осуществлении установленных полномочий органами государственной власти, органами местного самоуправления, либо опосредуется результатами участия казенного учреждения в гражданско-правовых и трудовых договорах. При этом эффективность использования бюджетных средств выступает как следствие проявления результативности, т.е. достижения заданного результата с использованием наименьшего объема средств или достижения лучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств. С учетом этого представляется возможным вывод о том, что критерий эффективности является вторичным, производным от критерия результативности⁶⁹⁵.

В бюджетном законодательстве эффективность использования бюджетных средств также определяется через призму результата, который может быть достигнут двумя путями: 1) использованием наименьшего объема средств или 2) использованием определенного бюджетом объема средств. Другими словами, эффективность выражается либо в определенном количестве денежных средств, которые затратят для достижения определенного результата, либо в достижении результата, но с наименьшими денежными затратами. Тем самым законодатель не рассматривает каких-либо иных путей осуществления использования бюджетных средств⁶⁹⁶. Применение бюджетирования, ориентированного на результат, предоставляет большую свободу распорядителям бюджетных средств в выполнении поставленных перед ними задач, а также позволяет измерять эффективность и результативность бюджетных расходов. По сути, данные преимущества ведут к отказу от практики затратного финансирования,

⁶⁹⁵ Голубев А.В. Юридическое выражение результативности и эффективности использования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 2. С. 22 – 24.

⁶⁹⁶ Вершило Т.А. Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств. С. 23-28.

стимулируют критический анализ структуры и объема расходования бюджетных средств, способствуют выбору расходных направлений в соответствии с поставленными стратегическими целями⁶⁹⁷.

На теоретическом уровне предпринималась попытка определения эффективности в интересующей нас постановке через сопоставление с рациональным использованием бюджетных средств. Отмечается, что исполнение расходов бюджета подразумевает направление материальных ресурсов на наиболее значимые мероприятия в действительно требующихся объемах, рациональность использования бюджетных средств. Рассмотрение бюджетных расходов с точки зрения их рациональности соответствует публично-правовому характеру данной категории⁶⁹⁸.

Рациональное использование подразумевает выбор наилучшего из нескольких предложенных вариантов выполнения поставленной задачи или решения какой-либо проблемы. В этом случае средства, потраченные на реализацию наилучшего варианта, можно признать использованными рационально. Однако показатели рациональности и эффективности использования бюджетных средств не всегда совпадают. Так, вероятны следующие варианты их оценки: 1) рациональный и эффективный (выбран оптимальный путь решения проблемы, соблюден принцип эффективности бюджетных средств); 2) рациональный, но неэффективный (выбран оптимальный путь решения проблемы, но принцип эффективности использования бюджетных средств не соблюдается); 3) нерациональный, но эффективный (принцип эффективности использования бюджетных средств соблюден в рамках выбранного пути решения, но не является наилучшим среди имеющихся); 4) нерациональный и неэффективный (выбранный путь

⁶⁹⁷ Болтинова О.В. К вопросу о повышении эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 3. С. 342 – 344.

⁶⁹⁸ См. подробнее: Нуртдинов А.А. Доходы и расходы казны как основа бюджетной деятельности // Юридический мир. 2007. № 11. С. 55 – 59.

не представляется самым оптимальным, при его реализации не был соблюден принцип эффективности и экономности использования бюджетных средств)⁶⁹⁹.

Помочь в деле категорирования эффективности использования бюджетных средств должен был бы также критерий экономности. Представляется, что эффективность использования бюджетных средств подразумевает достижение наивысшего результата, но с минимальным расходом этих средств в оплату тех или иных товаров, работ или услуг. Соответственно экономность в первую очередь предполагает наименьшее расходование предоставленных средств при достижении заданного при их выделении результата. Так, профессор Ю.А. Крохина видит экономность использования бюджетных средств в том, что при составлении и исполнении бюджетов все участники бюджетного процесса должны исходить из необходимости достигать заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или наилучшего результата с использованием запланированных бюджетных лимитов⁷⁰⁰.

Вместе с тем вполне обоснованно отмечается, что вопрос о способах определения фактической неэффективности, неэкономности, отсутствия результативности расходования средств бюджетов в настоящее время остается нерешенным, что в первую очередь обусловлено сложностями применения экономического подхода к оценке исполнения расходной части бюджета⁷⁰¹. Как уже отмечалось выше, согласно ст. 34 БК РФ эффективность использования бюджетных средств выражается законодателем через понятия «заданный результат» и «наилучший

⁶⁹⁹ Бойко Н.Н. К вопросу об определении понятия эффективности использования бюджетных средств. С. 5 – 7.

⁷⁰⁰ Крохина Ю.А. Финансовое право России. М.: Норма, 2011. С. 137.

⁷⁰¹ Палозян О.А. Правовые принципы финансирования государственных и муниципальных расходов // Финансовое право. 2013. № 12. С. 42 - 46.

результат». С учетом полученных в ходе исследования выводов «заданные результаты», по мнению А.В. Голубева, представляют собой заданные характеристики финансовой обеспеченности задач и функций государства и местного самоуправления. Под «наилучшим» результатом представляется обоснованным понимать финансовую обеспеченность наибольшего объема названных задач и функций. При этом отмечается, что действие принципа эффективности использования бюджетных средств в отношении расходных обязательств, обусловленных нормативными правовыми актами, муниципальными правовыми актами, договорами и соглашениями, заключенными публично-правовыми образованиями или от их имени при осуществлении установленных полномочий органами государственной власти, органами местного самоуправления, а также действующих иных расходных обязательств, ограничивается юридической обязанностью участников бюджетного процесса при составлении и исполнении бюджета исходить из необходимости достижения финансовой обеспеченности задач и функций государства и местного самоуправления с использованием объемов бюджетных средств, равных объемам соответствующих расходных (бюджетных) обязательств⁷⁰². Качественная характеристика расходов бюджета видится отдельным авторам в целевом назначении расходов, которое может содержаться только в указании на те конкретные правоотношения, в рамках которых допускается расходование средств бюджета⁷⁰³.

С учетом этого необходимо предусмотреть в юридических конструкциях расходных обязательств соответствующие элементы, которые бы позволили сделать категорию эффективности более «осязаемой» с правовой точки зрения. В любом случае следует только приветствовать

⁷⁰² Голубев А.В. Юридическое выражение результативности и эффективности использования бюджетных средств. С. 25 – 27.

⁷⁰³ Ильин А.В. Правовые основы расходов бюджета. М.: Статут, 2014. С. 15.

предложение профессора Д.Л. Комягина о том, что при установлении расходных обязательств можно заимствовать опыт правового регулирования установления денежных обязанностей по налогу. Соответственно так же должен быть исключен субъективный подход и при установлении денежных обязательств по расходам бюджета. Законом должны быть определены обязательные элементы, наличие которых с необходимостью говорит о том, что расходное обязательство установлено независимо от включения (невключения) его в реестр, который ведется финансовым органом. Такими элементами ученый считает: наличие акта публичной власти, устанавливающего расходное обязательство; определение публично-правового образования, к принадлежности которого относится то или иное расходное обязательство (Российская Федерация, субъект Российской Федерации, муниципальное образование); размер расходного обязательства (порядок расчета); адресат расходного обязательства (юридическое лицо, физическое лицо, неопределенная группа физических или юридических лиц, иное публично-правовое образование, субъект международного права); содержание расходного обязательства. Данные элементы являются очевидными и необходимыми и позволяют сформировать расходную часть бюджета, т.е. реализовать прогностическую функцию расходных обязательств⁷⁰⁴.

Полагаем, что указанный состав элементов должен быть дополнен целью исполнения расходных (бюджетных) обязательств, а также параметрами, которые позволили бы оценить с точки зрения эффективности ее достижение или недостижение по результатам исполнения таких обязательств. В данном случае мы имеем в виду количественные и качественные показатели, характеризующие ожидаемый результат как цель бюджетного финансирования.

⁷⁰⁴ Комягин Д.Л. Расходные обязательства: контрольная и прогностическая функции. С. 18 – 19.

Бюджетному законодательству известны критерии качества и количества в механизме бюджетных ассигнований на оказание государственных (муниципальных) услуг и выполняемых работ. Так, в ст. 69.2 БК РФ определено, что государственное (муниципальное) задание помимо прочего должно содержать показатели, характеризующие качество и объем (содержание) оказываемых государственных (муниципальных) услуг (выполняемых работ). В данном случае вполне уместна «концентрация на частностях, влияющих на объемы бюджетного финансирования» о которых, по мнению М.А. Клишиной, говорит и введение в БК РФ подобных норм, ориентирующих на результат деятельности субъектов, получающих бюджетное финансирование⁷⁰⁵.

Вместе с тем, полагаем что критерии качества и количества следует использовать шире, соответственно они должны быть включены в качестве элементов юридических конструкций и некоторых других бюджетных ассигнований. Во всяком случае, это вполне уместно сделать применительно к предоставлению бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными (муниципальными) учреждениями и государственными (муниципальными) унитарными предприятиями. В частности, залогом успешного инвестирования бюджетных средств может служить наличие нормативно-правового закрепления критериев качества и количества в правовых актах, определяющих условия предоставления инвестиций. На то, что бюджетные инвестиции должны предоставляться с соблюдением принципа эффективности использования бюджетных средств, обращают внимание и другие авторы⁷⁰⁶. Аналогично, по нашему мнению, можно подойти и к изменению норм бюджетного законодательства,

⁷⁰⁵ Клишина М.А. Бюджет, ориентированный на результат, и реформа бюджетного законодательства // Реформы и право. 2007. № 1. С. 30 – 34.

⁷⁰⁶ См., например: Гильманов Э.М. Инвестиционная деятельность государства в расходах бюджета Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 10. С. 13 – 17.

определяющих порядок предоставления бюджетных кредитов.

Представляется, что обязательность определения соответствующих качественных и количественных показателей в законодательных актах и иных нормативно-правовых актах, а также договорах и соглашениях, обуславливающих расходные обязательства публично-правовых образований, вполне возможно закрепить в качестве условия реализации принципа эффективности использования бюджетных средств. В этом случае возникнут необходимые правовые предпосылки для оценки результативности и экономности, а следовательно, и эффективности использования бюджетных средств.

§ 5. Целесообразность использования термина "денежные обязательства" в бюджетном законодательстве

В предыдущем изложении, посвященном денежным обязательствам в целом, нами отмечалось, что соответствующая категория прочно связана со сферой частного права, т.е. со сферой гражданско-правового регулирования. В этой связи законна постановка вопроса о целесообразности использования термина «денежное обязательство» в сфере публичного права, т.е. в сфере финансово-правового регулирования. С самого начала считаем необходимым вновь обозначить свою правовую позицию, которая заключается в том, что

само наличие денежных обязательств в рамках бюджетных правоотношений нами под сомнение ни в коей мере не ставится, поскольку все разновидности рассмотренных нами выше обязательств из числа предусмотренных бюджетным законодательством, включая расходные, публичные, бюджетные обязательства, являются по своей сути обязательствами денежными. А вот использование термина «денежное обязательство» в том значении, которое имеет место в бюджетном законодательстве, вряд ли может быть однозначно принято. Сомнения на этот счет, во всяком случае, возникают в результате проведенного нами анализа соответствующих норм бюджетного законодательства.

В целом термин «денежные обязательства» многократно используется в тексте БК РФ в различной смысловой связи.

Так, в ст. 93.2. БК РФ (Бюджетные кредиты) речь идет о том, что бюджетный кредит может быть предоставлен только субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию или юридическому лицу, которые не имеют просроченной задолженности по денежным обязательствам перед соответствующим бюджетом (публично-правовым образованием).

В ч. 3 ст. 93.4 БК РФ (Особенности исполнения денежных требований по обязательствам перед Российской Федерацией) определено, что Министерству финансов Российской Федерации предоставляется право требования от имени Российской Федерации возврата (погашения) задолженности юридических лиц, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по денежным обязательствам перед Российской Федерацией, в том числе задолженности по средствам целевого финансирования юридических лиц, условием предоставления которых являлась передача акций в собственность Российской Федерации.

В ч. 9 ст. 93.6 БК РФ (Бюджетные кредиты на пополнение остатков

средств на счетах бюджетов субъектов Российской Федерации (местных бюджетов)) прописано, что Федеральному казначейству предоставляется право требования от имени Российской Федерации возврата (погашения) задолженности субъекта Российской Федерации (муниципального образования) по денежным обязательствам перед Российской Федерацией по возврату бюджетного кредита на пополнение остатков средств на счетах бюджетов субъектов Российской Федерации (местных бюджетов).

В ст. 121 БК РФ (Государственная долговая книга Российской Федерации, государственная долговая книга субъекта Российской Федерации, муниципальная долговая книга) содержится положение о том, что учет долговых обязательств муниципального образования в муниципальной долговой книге осуществляется в валюте долга, в которой определено денежное обязательство при его возникновении.

В ч. 7 ст. 161 БК РФ (Особенности правового положения казенных учреждений) присутствует норма, согласно которой при недостаточности лимитов бюджетных обязательств, доведенных казенному учреждению для исполнения его денежных обязательств, по таким обязательствам от имени Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования отвечает соответственно орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, осуществляющий бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств, в ведении которого находится соответствующее казенное учреждение.

С точки зрения позиционирования рассматриваемого термина важным является и содержание ст. 219 БК РФ (Исполнение бюджета по расходам). В частности, в нормах этой статьи определено, что исполнение бюджета по расходам помимо прочего предусматривает:

- подтверждение денежных обязательств;
- санкционирование оплаты денежных обязательств;
- подтверждение исполнения денежных обязательств.

При этом санкционирование оплаты денежных обязательств осуществляется в форме совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки наличия документов, предусмотренных порядком санкционирования оплаты денежных обязательств, установленным финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом). В данном случае речь идет о санкционировании Федеральным казначейством и его территориальными органами оплаты денежных обязательств получателей средств федерального бюджета и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета, лицевые счета которых открыты в Федеральном казначействе или органе Федерального казначейства⁷⁰⁷.

Санкционирование оплаты денежных обязательств осуществляют органы Федерального казначейства путем совершения разрешительной надписи (акцепта) после проверки наличия документов, предусмотренных установленным финансовым органом порядком санкционирования оплаты денежных обязательств. Оплата денежных обязательств (за исключением денежных обязательств по публичным нормативным обязательствам) осуществляется в пределах доведенных до получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств. Подтверждение же исполнения денежных обязательств осуществляется на основании платежных документов, подтверждающих списание денежных средств с единого счета бюджета в

⁷⁰⁷ См. подробнее: *Саакян Т.В.* О новом порядке санкционирования оплаты денежных обязательств // Советник бухгалтера бюджетной сферы. 2009. № 1.

пользу физических или юридических лиц, бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, субъектов международного права, а также проверки иных документов, подтверждающих проведение неденежных операций по исполнению денежных обязательств получателей бюджетных средств. Получатель бюджетных средств подтверждает обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами, необходимыми для санкционирования их оплаты, а в случаях, связанных с выполнением оперативно-розыскных мероприятий, – в соответствии с платежными документами. Иными словами, подтверждение обязательств – это предоставление в органы федерального казначейства платежных и иных документов, необходимых для совершения расхода. Денежные средства списываются со счета организации только после проверки подтверждающих платеж документов⁷⁰⁸.

Статья 226.1 БК РФ (Предельные объемы финансирования) интересна тем, что содержит положение о том, что в случае и порядке, установленных финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом), при организации исполнения бюджета по расходам могут предусматриваться утверждение и доведение до главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств предельного объема оплаты денежных обязательств в соответствующем периоде текущего финансового года (предельные объемы финансирования).

Нельзя обойти вниманием и содержание ч. 2 ст. 241 БК РФ (Особенности исполнения бюджетов, установленные федеральными законами), согласно которой в случае возбуждения дела о банкротстве в отношении должников по денежным обязательствам и обязательным

⁷⁰⁸ См. подробнее: *Король Е.А.* Санкционирование оплаты денежных обязательств органами федерального казначейства // Ваш бюджетный учет. 2007. № 11 // СПС КонсультантПлюс.

платежам, определяемым в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – Федеральный закон от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ)⁷⁰⁹, перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации сроки, способы и порядок исполнения этих обязательств, а также размер процентов, начисляемых на сумму требований по этим обязательствам, размер штрафов, пеней за неисполнение этих обязательств определяются в соответствии с указанным Федеральным законом.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ денежное обязательство – обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовой сделке и (или) иному основанию, предусмотренному гражданским или бюджетным законодательством Российской Федерации. Рассматриваемая категория в данном случае встроена в юридическую конструкцию несостоятельности. Ведь последняя характеризуется превышением размера денежных обязательств и обязанностей по уплате обязательных платежей должника над стоимостью имущества (активов) должника и сопровождается прекращением исполнения должником части денежных обязательств или обязанностей по уплате обязательных платежей, вызванным недостаточностью денежных средств⁷¹⁰. Однако у должника имеются реальные активы и материальные возможности в части его способности в результате погашения задолженности на стадиях процедур наблюдения, финансового оздоровления или внешнего управления восстановить платежеспособность⁷¹¹.

Фактически система признаков банкротства по действующему законодательству включает в себя две основные составляющие:

⁷⁰⁹ Собрание законодательства РФ. 2002. № 43. Ст. 4.

⁷¹⁰ См. подробнее: *Аюрова А.А.* Критерий осведомленности при оспаривании сделок с предпочтением по законодательству о банкротстве // Журнал российского права. 2014. № 7. С. 127 – 133.

⁷¹¹ *Свириденко О.М.* Институт несостоятельности (банкротства) в системе гражданского права // Журнал российского права. 2011. № 1. С. 42.

- наличие денежного обязательства должника долгового характера;
- неспособность гражданина или юридического лица удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение трех месяцев с момента наступления даты их исполнения⁷¹².

При этом неплатежеспособность может быть обусловлена различными факторами, имеющими временный характер, связанными с финансовыми, производственными и другими сложностями⁷¹³. Среди причин, которые могут повлечь неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, специалисты выделяют следующие:

- неисполнение или ненадлежащее исполнение договорных обязательств сторонами;
- выпуск продукции, лишенной рыночного спроса;
- неэффективная производственно-хозяйственная деятельность;
- злоупотребления должностных лиц органов управления предприятиями;
- недостаточность оборотных средств;
- завышенность процентов по используемым заемным средствам в рамках кредитных договоров;

⁷¹² Карелина С.А. Несостоятельность (банкротство) как юридический состав // Российская юстиция. 2008. № 4. С. 5 – 11.

⁷¹³ Ващенко Ю.С. К вопросу о соотношении понятий «несостоятельность» и «банкротство» в истории законодательства и отраслях права // Гражданское право. 2012. № 2. С. 9 – 13.

- несовершенство налогового и гражданского законодательства⁷¹⁴.

Важным является то, что невозможно инициировать процесс банкротства без установления факта неспособности должника удовлетворить потребности кредитора именно по денежным обязательствам. Отсюда проистекает особая значимость понятия денежного обязательства в контексте банкротства. Основным определяющим признаком денежного обязательства (как оно трактуется в законодательстве о банкротстве) является обязанность должника уплатить кредитору денежную сумму, что, конечно, объединяет его с денежным обязательством (в частности, по смыслу гражданского права)⁷¹⁵. Действительно, большинство гражданских правоотношений в институте несостоятельности (банкротства) регулируются обязательственным правом и охватываются понятием отношений экономического оборота, так как они связаны с перемещением материальных благ в виде вещей, денег, выполнения работ и оказания услуг из сферы производства в сферу обращения, а также из сферы обращения в сферу производственного или личного потребления, т.е. выступают в форме товара⁷¹⁶. Однако следует принять во внимание, что Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. №63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации»⁷¹⁷ было изменено определение денежного обязательства, и в состав оснований, влекущих возникновение обязанностей должника уплатить кредитору определенную денежную сумму, были добавлены основания,

⁷¹⁴ *Ткачев В.Н.* Институт несостоятельности (банкротства) как элемент комплекса мер по обеспечению экономической безопасности хозяйствующих субъектов // *Гражданское право.* 2012. № 6. С. 13 – 17.

⁷¹⁵ *Рожкова М.А.* О круге денежных обязательств, значимых для определения наличия признаков банкротства. С. 20.

⁷¹⁶ *Сидорова В.Н.* Банкротство как экономико-правовой институт // *Российская юстиция.* 2009. № 8. С. 20 – 22.

⁷¹⁷ *Собрание законодательства РФ.* 2007. № 18. Ст. 2117.

предусмотренные бюджетным законодательством.

В ст. 242.3 – 242.5 БК РФ прописаны вопросы исполнения судебных актов, предусматривающих обращение взыскания соответственно на средства федерального бюджета по денежным обязательствам федеральных казенных учреждений, на средства бюджета субъекта Российской Федерации по денежным обязательствам казенных учреждений субъекта Российской Федерации, на средства местного бюджета по денежным обязательствам муниципальных казенных учреждений. Речь идет об особенностях исполнения судебных актов по денежным обязательствам казенных учреждений, которое в данном случае несколько отличается от общего порядка исполнения таких актов, предусматривающих обращение взыскания на средства бюджетов⁷¹⁸.

Согласно ч. 1 ст. 269.1 БК РФ (Полномочия Федерального казначейства (финансовых органов субъектов Российской Федерации или муниципальных образований) по осуществлению внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля) к полномочиям Федерального казначейства (финансовых органов субъектов Российской Федерации или муниципальных образований) по осуществлению внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля относится в том числе контроль за наличием документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства, подлежащего оплате за счет средств бюджета.

Наконец, согласно ст. 306.4 БК РФ (Нецелевое использование бюджетных средств) нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы Российской

⁷¹⁸ См. подробнее: *Бычков С.С.* Исполнение администраторами денежных обязательств по судебным решениям // Советник бухгалтера социальной сферы. 2006. № 6, 7 // СПС КонсультантПлюс; *Голова Е.А.* Новый порядок исполнения судебных актов по денежным обязательствам получателей бюджетных средств // Ваш бюджетный учет. 2006. № 4 // СПС КонсультантПлюс.

Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств.

Общее определение денежного обязательства для целей применения норм бюджетного законодательства приведено в ст. 6 БК РФ. В соответствии с ним денежное обязательство – обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому лицу и юридическому лицу за счет средств бюджета определенные денежные средства в соответствии с выполненными условиями гражданско-правовой сделки, заключенной в рамках его бюджетных полномочий, или в соответствии с положениями закона, иного правового акта, условиями договора или соглашения.

В гражданском праве также существует понятие денежного обязательства как разновидности гражданско-правового обязательства, в силу которого одно лицо обязано уплатить другому лицу (кредитору) деньги. Из сравнения денежных обязательств по гражданскому праву и по бюджетному праву вытекает, что получатель бюджетных средств обязывается по денежному обязательству не принадлежащим ему имуществом, а средствами бюджета. Кроме того, в гражданском праве обязательства не возникают непосредственно из закона и иного нормативного правового акта, в отличие от публичных обязательств бюджетного права⁷¹⁹.

Юридическая формула денежного обязательства для целей законодательства о несостоятельности (банкротстве), как мы уже знаем, объединяет в себе как определенные гражданско-правовые денежные

⁷¹⁹ Казна и бюджет/ Отв. ред. Д.Л. Комягин. М.: Наука, 2014. С. 216.

обязательства, так и денежные обязательства по бюджетному законодательству. Если в отношении гражданско-правовых денежных обязательств в законодательстве о несостоятельности (банкротстве) сделаны определенные изъятия (состав денежных обязательств для целей определения несостоятельности (банкротства) уже, поскольку включает в себя лишь определенные денежные обязательства), то бюджетно-правовые денежные обязательства этим законодательством не формируются.

Таким образом, должником по денежному обязательству, предусмотренному бюджетным законодательством, в отличие от денежного обязательства, предусмотренного гражданским законодательством, является лицо, относящееся к категории получателей бюджетных средств, что, конечно, может рассматриваться в качестве отличительного признака таких обязательств. Кредиторами же по денежным обязательствам, предусмотренным бюджетным законодательством, могут выступать не только физические лица или организации, но и бюджеты.

Еще одна особенность денежных обязательств, предусмотренных бюджетным законодательством, заключается в том, что их исполнение должно осуществляться исключительно за счет определенных денежных средств бюджета. Соответственно какие-либо иные денежные средства для этих целей использованы быть не могут.

Наконец, рассматриваемые денежные обязательства вроде бы отличает и то, что перечень правовых оснований их возникновения на первый взгляд может показаться шире, чем у гражданско-правовых обязательств. В частности, в соответствии с бюджетным законодательством в качестве таковых могут служить не только гражданско-правовые сделки, заключенные в рамках бюджетных полномочий, но и иные договоры и соглашения, а также соответствующие положения закона или иного правового акта.

Тем не менее проведенный анализ указывает на отсутствие принципиальных различий между денежными обязательствами разной отраслевой принадлежности, что, еще раз подтверждает вывод о межотраслевом характере данного правового института и, в свою очередь, свидетельствует против использования термина «денежные обязательства» в бюджетном законодательстве наряду с гражданским законодательством. В этой связи считаем необходимым обозначить следующие обстоятельства и наши соображения.

1. Денежные обязательства по гражданскому и по бюджетному законодательству обладают сходными юридическими конструкциями. Правовой формат этих обязательств в значительной степени «размыт», поскольку существующие правовые признаки элементов этих конструкций не позволяют установить существенные родовые различия между ними, что является подтверждением межотраслевого характера института денежных обязательств.

2. Должниками по денежным обязательствам, предусмотренным бюджетным законодательством, могут выступать только получатели бюджетных средств, которыми в соответствии со ст. 6 БК РФ являются органы государственной власти, органы местного самоуправления и казенные учреждения. Да, органы власти и органы местного самоуправления относятся к так называемым лицам публичного права, однако они будучи юридическими лицами могут также являться и участниками гражданско-правовых сделок, в рамках которых также могут выступать должниками.

3. В составе кредиторов по денежным обязательствам, предусмотренным бюджетным законодательством, обозначены бюджеты. Однако непосредственно в бюджетных правоотношениях они представлены соответствующими финансовыми органами, которые будучи юридическими

лицами фактически и выступают в роли кредиторов. То, что юридические лица предстают в качестве кредиторов по гражданско-правовым денежным обязательствам, является типичным для гражданских правоотношений.

4. Исполнение денежных обязательств в соответствии с бюджетным законодательством за счет определенных денежных средств бюджета также не является надежным основанием для полного отграничения их от гражданско-правовых денежных обязательств, ведь гражданско-правовые сделки также могут осуществляться на деньги бюджета.

5. Основания возникновения денежных обязательств по бюджетному законодательству и по гражданскому законодательству различаются несущественно. В соответствии с бюджетным законодательством в качестве таковых могут служить гражданско-правовые сделки, заключенные в рамках бюджетных полномочий, иные договоры и соглашения, а также соответствующие положения закона или иного правового акта. Из содержания ст. 8 ГК РФ усматривается, что возникновение гражданско-правовых денежных обязательств может связываться с договорами и иными сделками, предусмотренными законом, и договорами и иными сделками, хотя и не предусмотренными законом, но не противоречащими ему; актами государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей; событиями, с которыми закон или иной правовой акт связывает наступление гражданско-правовых последствий, и др. Эти основания практически совпадают с теми основаниями, которые перечислены нами применительно к денежным обязательствам по бюджетному законодательству.

6. Отсутствие существенных родовых отличительных особенностей между рассматриваемыми денежными обязательствами позволяет сделать вывод о

нецелесообразности использования термина «денежное обязательство» в бюджетном законодательстве, поскольку в используемом значении соответствующее понятие фактически поглощается более широким пониманием денежного обязательства, используемого как в частно-правовых, так и в публично-правовых отраслях как родового понятия.

7. Вместо термина «денежное обязательство» уместно использовать термин «платежное обязательство», поскольку подобная терминология полностью сочетается с положениями Бюджетного кодекса РФ, определяющего расходы бюджета как выплачиваемые из бюджета денежные средства. Денежный характер и публичная природа обязательств в этом случае не только презюмируются, но и фактически вытекают из существа расчетных отношений по исполнению бюджетов публично-правовых образований.

Заключение

По результатам проведенного правового исследования сделаны следующие научные выводы и сформулирован ряд предложений.

1. В результате анализа обязывания как способа правового регулирования было выявлено, что, во-первых, в правовой науке нет единообразного и четко сформулированного подхода к пониманию таких юридических категорий, как правовое регулирование, способ правового регулирования, правовой режим. Автор каждого нового исследования в данной области старается по-своему охарактеризовать данные понятия, что зачастую вносит лишь известную сумятицу и неразбериху в деле построения правовой доктрины. Точность и единство в формулировании юридических дефиниций и правовых позиций позволит избежать возникновения разночтений, неоднозначности, многоаспектности в понимании правовых текстов, а в дальнейшем, исключит коллизии и пробелы в праве. Выработка уважаемыми учеными в области юриспруденции единых понятий основных правовых категорий во многом бы способствовала их результативному употреблению как в доктрине, так и в нормативно-правовых актах.

Во-вторых, отсутствие единства в понимании состава элементов системы правового регулирования нередко приводит к «изобретению» все новых составных частей данной правовой категории. Выявлено, что способ правового регулирования представляет собой часть правового регулирования вообще наряду с его методом. Был сделан вывод, что хотя способ и метод синонимичные по лексическому значению понятия, однако для юридической

науки они представляют собой не одно и то же. Метод правового регулирования – родовое понятие по отношению к способу. Метод и способ правового регулирования соотносятся как целое и частное. Эти наблюдения важны в целях исследования обязывания. Они показывают, что обязывание представляет собой способ правового регулирования, т.е. является составной частью метода правового регулирования и правового регулирования вообще.

В-третьих, в результате анализа доктринальных трактовок понятия способа правового регулирования, выявлены основные его характеристики. В частности, установлено, что способ правового регулирования отличается упорядочивающим воздействием на поведение общества, формальной определенностью и нормативностью, общеобязательностью, наполненностью государственными требованиями, адресностью, системностью и другими характеристиками. Выявление данных признаков имеет значение для исследования обязывания, так как все они присущи данной правовой категории как одному из способов правового регулирования.

В-четвертых, при рассмотрении понятия обязывания было установлено, что оно достаточно активно применяется в правовой среде, что обусловлено необходимостью упорядочения общественных процессов, контроля и надзора со стороны государства. Выяснено, что обязывание реализуется должным активным поведением субъектов, обеспечено принудительной силой государства, обладает социально значимым эффектом. Разграничены понятия обязывания и предписания, а также сделан вывод относительно синонимичности терминов «обязывание» и «позитивное обязывание» в юридической науке. Кроме того, выявлено, что обязывание обеспечивается «силовым» началом в виде юридической ответственности.

В-пятых, проанализированы взаимосвязь и взаимодействие внутри «триады» способов правового регулирования – обязывания, дозволения и

запрета. Автором сделан вывод о том, что обязывание и запрет – это два вида юридической обязанности, которые различаются активностью и пассивностью поведения субъекта соответственно. Обязывания и запреты также можно называть соответственно как «позитивные» и «негативные» обязывания. Высказано мнение об особо значимой роли дозволения в праве на современном этапе развития общества. Причиной тому стало направление развития страны по пути формирования демократического, социального и правового государства. При этом указано, что дозволения наиболее мягко воздействуют на сознание людей, нежели обязывания или запреты. Одновременно и дозволения, и обязывания реализуются в активном поведении лиц. Важно отметить, что в целях избежания декларативности дозволений они должны быть обеспечены корреспондирующими обязываниями и запретами.

В-шестых, установлено, что сочетание способов правового регулирования используется и при разграничении отраслей права в зависимости от метода правового регулирования. Если основных методов всего два – императивный и диспозитивный, то способы можно сочетать в различном соотношении, что обеспечивает индивидуальность и неповторимость отраслей. Обращено внимание на демократизацию публичных отраслей права (на примере финансового права), что выражается в увеличении роли дозволений и появлении «императивно-диспозитивных» конструкций.

В-седьмых, доказано, что вариативность сочетания способов правового регулирования ярко проявляется в установлении правовых режимов. В связи с этим проанализировано понятие правового режима и выявлено, что это определенный порядок регулирования общественных отношений, реализуемый в комплексе правовых средств. Главными такими правовыми

средствами являются дозволение, обязывание и запрет. В зависимости от их комбинирования выделяются два основных вида правовых режимов – создающие преимущества и ограничивающие права. Кроме того, в доктрине выделяются отраслевые, публично-правовые и частно-правовые режимы. Установлено, что правовой режим тогда эффективен, когда в нем рационально совмещаются способы правового регулирования, среди которых для каждой конкретной ситуации выбирается доминирующий, определяющий характер режима.

Способы правового регулирования дифференцируются в зависимости от своей направленности, форм выражения, процедур осуществления, характера мотивационного воздействия. Однако они всегда образуют единую «триаду», способную при гармоничном сочетании образовывать результативный правовой механизм, обладающий мощным регулирующим, корректирующим, стабилизирующим и управляющим эффектом. Именно такие комбинации способов расширяют возможность участников отношений и определяют степень удовлетворенности общества в государстве. Обязывания среди способов правового регулирования играют роль сдерживающего механизма, а также обеспечивают реализацию основных функций государственной власти, способствуют установлению законности и правопорядка. Вот почему нельзя умалять их роль в современном государстве и обществе, а, напротив, необходимо активно использовать в правовом регулировании для формирования благоприятной правовой среды.

2. Позитивное обязывание, или иначе – правовое предписание, юридически оформляет определенное поведение лиц, признанное государством необходимым и должным. Государство может признавать в качестве такового самые различные варианты поведения, однако реализация фискального суверенитета связывается со строго определенными формами

позитивного обязывания. Позитивное обязывание в финансовой сфере, изначально являющееся исключительно правовым средством реализации фискального суверенитета государства, со временем также становится важным инструментом экономической политики, посредством которого осуществляется управление различными, как экономическими, так и социально-политическими процессами.

3. Существование государства и общества и их развитие предполагают наличие экономического базиса, формирование которого осуществляется, в том числе, посредством реализации государством своего фискального суверенитета. Последний представляет собой юридически не ограниченное право государства требовать от своих подданных активных действий по участию в деле формирования необходимых ресурсов. Этому праву противопоставляются соответствующие обязанности фискальнообязанных лиц.

4. Реализация фискального суверенитета связывается преимущественно с такими формами позитивного обязывания, которые предусматривают в качестве необходимого и должного отбытие различного рода публичных повинностей, сопровождаемое издержками личного неимущественного и имущественного характера фискальнообязанных лиц.

5. Формы позитивного обязывания, используемые в целях реализации фискального суверенитета государства, могут предусматривать исполнение обязанностей как неденежного (личного неимущественного либо имущественного, но неденежного (любое имущество, кроме денег)), так и денежного характера. К собственно финансово-правовым формам позитивного обязывания следует отнести позитивные обязывания денежного характера.

6. Правовое регулирование общественных отношений, в том числе финансовых, являет собой целенаправленное воздействие на общественные

процессы посредством эксплуатации различных правовых средств, которые подразделяются на две группы, а именно – субъективные права и юридические обязанности. Составляющие эти группы правовые средства являются взаимообусловленными, поскольку реализация одними субъектами своих прав достигается через исполнение своих обязанностей другими субъектами, и, напротив, обязанность утрачивает смысл без корреспондирующего ей соответствующего субъективного права.

7. Использование термина «должен» в тексте актов финансового законодательства при формулировании той или иной юридической обязанности аналогично использованию термина «обязан». Соответственно финансово-правовое обязывание может осуществляться посредством использования в юридической конструкции обязанности любого из этих двух терминов.

8. Все юридические обязанности в зависимости от того, реализации права каких субъектов они способствуют, можно подразделить на пять категорий:

- обязанности человека по отношению к другим членам общества и обществу;
- обязанности физических лиц по отношению к организациям;
- обязанности организаций по отношению к физическим лицам и иным организациям;
- обязанности физических лиц и организаций по отношению к государству;
- обязанности государства по отношению к физическим лицам и организациям.

9. Обязанности человека по отношению к другим членам общества и обществу имеют ярко выраженный социальный характер, поэтому должны быть исключены из состава финансово-правовых форм позитивного обязывания.

10. Обязанности физических лиц по отношению к организациям и обязанности организаций по отношению к физическим лицам и иным организациям служат реализации субъективных прав субъектов частного права. Это обстоятельство также позволяет исключить обязанности данного рода из состава финансово-правовых форм позитивного обязывания.

11. К обязанностям – финансово-правовым формам позитивного обязывания следует относить публично-правовые обязанности физических лиц и организаций по отношению к государству и обязанности государства по отношению к физическим лицам и организациям.

12. Состав субъектов финансовых правоотношений характеризуется исключительным разнообразием, которое обусловлено обширностью правового регулирования, относящегося к финансовому праву, поскольку его сфера включает в себя бюджетные, валютные, денежные, налоговые, учетные, фондовые и некоторые другие правоотношения. Каждая группа таких правоотношений предполагает наличие у их субъектов специфических, свойственных только этой группе прав и обязанностей.

13. Одной из особенностей финансово-правового регулирования является то, что обязанные субъекты в отдельных случаях (в рамках бюджетных правоотношений) могут выступать также в роли обязывающих субъектов. К числу таковых относятся публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования), а также государственные органы и органы местного самоуправления. Представляя и защищая интересы государства и общества,

органы публичной власти вправе устанавливать обязательные для исполнения прочими участниками общественных отношений предписания, подкрепленные силой юридического принуждения.

14. Обязанности являются одним из ключевых элементов, который наряду с правами позволяет конкретизировать полномочия (предмет ведения) и компетенцию органов власти. Обязанности также являются обязательным элементом правового статуса всех субъектов финансовых правоотношений. Отсутствие право- и дееспособности у того или иного лица фактически означает его неспособность выступать в финансовых правоотношениях в качестве обязанного субъекта. Напротив, наличие право- и дееспособности лица является обязательным условием, при котором это лицо может приобретать и исполнять финансово-правовые обязанности.

15. В вопросе позиционирования позитивного обязывания нельзя исходить только из того, что в финансово-правовом регулировании, относящемся, как известно, к сфере публичного права, преобладает императивный метод, с которым и связывается соответствующий правовой способ. Определяющее значение в данном случае имеет тот факт, что основу финансовых правоотношений составляют урегулированные нормами финансового права отношения по формированию, распределению и использованию публичных фондов финансовых средств. Механизм формирования таких фондов основывается на исполнении организациями и физическими лицами денежных обязанностей по отношению к государству, возложение которых каким-либо иным способом правового регулирования, отличным от способа позитивного обязывания, невозможно. В то же время процесс распределения и использования публичных фондов денежных средств также реализуется путем применения такого способа правового регулирования, как позитивное обязывание. Однако механизм формирования такого обязывания и сущность его представляется несколько иными. Будучи

стороной, наделенной властными полномочиями в финансовых правоотношениях, государство, иные публично-правовые образования в лице своих органов процесс расходования фондов денежных средств реализуют путем самообязывания, через принятие на себя обязывания по перечислению денежных средств другим субъектам финансовых правоотношений, основной формой которых выступают денежные обязательства. Очевидно, что такие способы правового регулирования, как дозволение и запрет не позволят обеспечить требуемого результата в рассматриваемых правоотношениях, поскольку предполагают либо автономию поведения (в первом случае), либо воздержание от определенных действий (во втором случае).

16. Не все позитивные обязывания предполагают возникновение денежных обязанностей и обязательств, поскольку наряду с ними существуют и другие предписания, например, не предполагающие обязываний денежного характера. Последние присутствуют в механизмах правового регулирования различной отраслевой направленности, а «денежные» позитивные обязывания характерны именно для финансового права.

17. Выделены две основные правовые формы позитивных обязываний в финансовом праве, которые имеют денежный характер – денежные обязанности и денежные обязательства. Каждая из этих форм характеризуется наличием совокупности специфических юридических признаков, которые позволяют их разграничить. В свою очередь, в составе этих форм выделяются их отдельные виды.

18. Непосредственно денежные обязанности, в зависимости от вида источников доходов, с которыми связано то или иное позитивное обязывание, могут иметь в рамках финансового права форму налога, налогового сбора, фискального сбора или парафискалитета. Денежные

обязательства в финансовом праве могут иметь форму расходных, бюджетных обязательств.

19. Отсутствие материальной (точнее, имущественной) составляющей в юридической конструкции той или иной финансово-правовой обязанности указывает на то, что мы имеем дело с личной неимущественной обязанностью. Исполнение таких обязанностей предполагает совершение непосредственно обязанным лицом определенных действий, не связанных с передачей какого-либо имущества. Иными словами, у таких обязанностей имущественный элемент отсутствует как таковой. Имущественные же обязанности всегда материальны, поскольку предполагают совершение обязанными лицами действий в связи и по поводу того или иного имущества.

20. Финансово-правовое регулирование исходит из необходимости и возможности возложения обязанностей по предоставлению информации и документов не только на организации и физических лиц, но и на органы государственной власти. Необходимость взаимного информирования субъектами финансовых правоотношений обусловлена потребностью в обеспечении и поддержании определенного уровня их осведомленности в той части, которая нужна им для реализации своих прав и полномочий, а также для должного исполнения иных финансово-правовых обязанностей, в том числе денежного характера.

21. К информации, предоставляемой во исполнение обязанностей, предусмотренных финансовым законодательством, следует относить такую информацию, которая может являться объектом финансового правоотношения, должна быть предназначена для передачи в первую очередь органам власти, осуществляющим финансовую деятельность от имени государства, например органам, осуществляющим администрирование доходов бюджетов, либо иным субъектам финансовых правоотношений, а ее

предоставление (получение и передача) должно иметь юридическое основание в форме соответствующей обязанности органов государственной власти, организаций или физических лиц – обладателей такой информации.

22. К личным неимущественным обязанностям, не связанным с предоставлением информации и документов, следует относить такие обязанности, исполнение которых в рамках финансовых правоотношений не предполагает передачу чего-либо, а сводится к необходимости совершения обязанным лицом определенных активных действий, например обращения с заявлением в налоговый орган о постановке на учет, либо, напротив, требует воздержания от совершения определенных действий, например отказа от уничтожения документов, содержащих данные бухгалтерского и налогового учета.

23. Финансовые правоотношения по общему правилу есть отношения, связанные с образованием, распределением и использованием публичных фондов денежных средств. Соответственно основным их объектом являются деньги, что и предопределяет денежный характер позитивных обязываний в финансовом праве. Неденежные имущественные обременения субъектов финансовых правоотношений являются нетипичными для финансово-правового регулирования. Иные позитивные обязывания в финансовом праве имеют характер личных неимущественных обязанностей, связанных с имущественными.

24. Денежная обязанность как вид публично-правовых обязанностей обладает следующими юридическими признаками.

Во-первых, установление таких обязанностей в основе своей преследует удовлетворение фискальных интересов государства и иных публично-правовых образований на основе обретения ими соответствующих источников доходов;

Во-вторых, возложение этих обязанностей на физических лиц и организации осуществляется в определенных правовых формах – налогах, сборах, фискальных сборах и парафискалитетах;

В-третьих, предмет исполнения таких обязанностей составляют целенаправленные активные действия обязанных лиц по своевременной и полной уплате (переводу, перечислению) денежных средств в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством;

В-четвертых, исполнение этих обязанностей сопровождается отчуждением части денежных средств физических лиц и организаций в пользу государства и иных публично-правовых образований;

В-пятых, результатом исполнения данных обязанностей является формирование публичных фондов денежных средств.

25. Денежная обязанность как категория финансового права представляет собой должное поведение, предметом исполнения которого являются целенаправленные активные действия обязанного лица по своевременной и полной уплате (передаче, перечислению, переводу) законных платежных средств (национальной валюты) в пользу обязывающего субъекта или иного уполномоченного лица в порядке, установленном законодательством.

26. В отличие от денежных обязательств денежные обязанности в финансовом праве имеют внедоговорную правовую природу, говоря о которой следует исключить не только гражданско-правовые, но и административные договоры. Последние не могут служить основанием для рассматриваемых нами денежных обязанностей, поскольку являются одним из правовых средств административного управления, призванных

урегулировать общественные отношения на основе добровольного согласия сторон по принятию ими на себя определенных обязательств в целях достижения публичных целей и удовлетворения общественных интересов.

27. Если обеими сторонами договорных денежных обязательств всегда являются частные лица, то в рамках финансово-правовой денежной обязанности лишь одна сторона, а именно – фискальнообязанное лицо, может рассматриваться как частное. Вторая же сторона денежной обязанности всегда представлена публично-правовым образованием, в пользу которого и осуществляется исполнение.

28. Отношения, вытекающие из договора, имеют диспозитивный характер, соответственно стороны по отношению друг к другу равны и обладают определенным набором корреспондирующих прав и обязанностей. Отношения же, возникающие при исполнении денежных обязанностей финансового права, построены таким образом, что в них одна сторона, например налогоплательщик, всегда состоит по отношению к другой стороне - уполномоченному органу, в этом случае – налоговому (фискальному) органу, во властном подчинении.

29. Договор, оформляющий денежное обязательство, представляет собой результат договоренности (согласия) сторон об условиях его исполнения. Возложение же денежных обязанностей в финансовом праве осуществляется императивно и какого-либо согласия со стороны обязанного лица не предполагает. Это обстоятельство вытекает из неравенства сторон, которое обусловлено публичной природой денежных обязанностей.

30. Основной целью реализации договорных обязательств является удовлетворение индивидуальных интересов и потребностей сторон соответствующего договора. Исполнение же денежных обязанностей финансового права служит исключительно делу удовлетворения денежными

средствами государственных и общественных потребностей и вовсе не предполагает удовлетворения каких-либо индивидуальных интересов и потребностей обязанного лица. Гражданское право в предусмотренных ГК РФ случаях допускает переход денежного требования от кредитора к третьему лицу, например, в рамках суброгации в результате уплаты денежного долга за должника этим самым третьим лицом – суброгатором. Напротив лицо, призванное к исполнению финансово-правовой денежной обязанности, по общему правилу должно самостоятельно исполнить такую обязанность.

31. При рассмотрении специфических признаков денежных обязанностей и денежных обязательств следует обратить внимание и на некоторое несовпадение моментов их исполнения. Исполнение любого обязательства, в том числе денежного, прекращает такое обязательство. При этом исполнение денежного обязательства связывается с моментом передачи кредитору или зачислением на корреспондентский счет банка кредитора либо внесением в депозит соответственно наличных или безналичных денежных средств. Исполнение же финансово-правовых денежных обязанностей, в отличие от денежных обязательств, связывается не с фактом получения денежных средств управомоченным лицом, а с иными обстоятельствами. Например, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему на соответствующий счет денежных средств со счета налогоплательщика в банке. Условием исполнения при этом является лишь наличие достаточного остатка денежных средств на указанном счете по состоянию на день платежа. Фактическое поступление денежных средств получателю в данном случае уже не является обязательным условием должного исполнения денежной обязанности.

32. Установление налога или налогового сбора представляет собой акт официального (посредством принятия и введения в действие акта законодательства о налогах и сборах) возложения публично-правовым образованием соответствующих денежных обязанностей на определенную категорию физических лиц и (или) организаций. Возложение таких обязанностей предполагает определение условий их исполнения, которые находят отражение и закрепление в элементах юридической конструкции конкретного налога или сбора.

33. В составе элементов юридической конструкции налога выделены те элементы, которые непосредственно отвечают за определение размера соответствующей денежной обязанности, т.е. за материальное содержание такой обязанности, к которым мы относим налогоплательщика, объект налога, налоговую базу, налоговую ставку и налоговый период. Иные же элементы – порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога юридической конструкции – определяют процедуру исполнения денежной обязанности. Обосновано существование юридической конструкции сборов и в составе ее общих элементов выделены также отвечающие за материальное содержание соответствующей денежной обязанности, к которым мы относим плательщика, объект и ставку сбора. К процедурным элементам юридической конструкции сбора относим порядок и сроки его уплаты, а в отдельных случаях – порядок исчисления.

Материальное содержание является определяющим в формате денежной обязанности, поскольку именно этим содержанием обусловлено, кто и какую сумму денежных средств обязан перечислить в пользу фискальнообязывающего субъекта.

34. Отличительной особенностью юридической конструкции сбора является отсутствие объекта, аналогичного объекту налогообложения. Если у

налога в качестве такового выступают определенные юридические факты, с которыми связывается возникновение обязанности по уплате налога, то у сбора возникновение соответствующей обязанности имеет иное основание. Обязанность по уплате сборов связывается с возникновением у плательщика потребности в совершении в его пользу уполномоченными государственными органами определенных юридически значимых действий. Соответственно, уплате сбора противопоставляются такие действия, которые могут совершаться в формате государственных услуг, например принятие искового заявления, оформление паспорта или патента, выдача лицензии, разрешения и т.п.

35. Денежные обязанности, возникающие в рамках финансовых правоотношений, имеют единую правовую природу, тем не менее существенно различаются по основаниям возникновения, юридическим конструкциям соответствующих обязательных платежей, лежащих в их основаниях, составу плательщиков, порядку исчисления и уплаты. Различаются также правовые последствия в случае неисполнения той или иной денежной обязанности обязанным лицом.

36. Налоговая ответственность в полной мере обособлена в системе юридической ответственности и не должна отождествляться с административной ответственностью. На это указывает специфический состав налоговых правонарушений и налоговых санкций, а также особенности производства по делам о налоговых правонарушениях, которые существенно отличаются от соответствующих институтов законодательства об административных правонарушениях. Соответственно возможность применения налоговых санкций в рамках привлечения к налоговой ответственности лица, не исполнившего налоговую обязанность, следует отнести к существенным юридическим признакам рассматриваемых

денежных обязанностей.

37. Состав фискальных сборов с точки зрения их юридических конструкций характеризуется исключительным многообразием. С налогами и налоговыми сборами их объединяет то, что они также являются доходными источниками бюджета и представляют собой правовые формы возложения соответствующих денежных обязанностей. Однако в силу того, что они предусмотрены не законодательством о налогах и сборах, а актами иной отраслевой принадлежности, их следует относить к неналоговым обязательным платежам, которые в теории принято именовать фискальными сборами.

38. Исполнение денежных обязанностей в форме фискальных сборов также обеспечивается силой правового принуждения, которое в этом случае отличается от налогового принуждения. Во всяком случае, соответствующие меры ответственности не связаны с применением налоговых санкций. Тем не менее анализ законодательства позволяет усмотреть определенную аналогию в механизме принуждения, которое обеспечивает исполнение обязанностей по уплате налогов, налоговых сборов и фискальных сборов.

39. Существенной особенностью парафискалитета является то, что исполнение соответствующих денежных обязанностей не основано на государственном принуждении. Можно сказать, что в основе их исполнения лежит личная или иная заинтересованность плательщика в формировании соответствующего фонда денежных средств. Презюмируется, что средства такого фонда могут использоваться в том числе в интересах плательщиков. Тем не менее принуждение за неуплату парафискалитета может быть в принципе применено той организацией, в интересах которой должны исполняться соответствующие денежные обязанности. Парафискалитеты не являются исключительно финансово-правовыми формами позитивного

обязывания, а могут применяться в рамках иных отраслей права.

40. Денежные обязанности, возникающие в связи с уплатой денежных взысканий (пеня, штраф), во всех случаях являются производными от тех денежных обязанностей, неисполнение которых повлекло применение соответствующей санкции. Основанием их применения является совершение правонарушения. В этом и заключается принципиальное отличие рассматриваемых нами денежных обязанностей от обязанностей, возникающих в связи с наложением денежных взысканий.

41. Денежные обязательства относятся к отдельному виду гражданско-правовых обязательств, однако исключительными юридическими конструкциями гражданского права они не являются, поскольку в том или ином виде присутствуют в иных, в том числе публично-правовых, сферах правового регулирования, т.е. фактически представляют собой межотраслевой правовой институт.

42. Денежное обязательство как межотраслевая категория представляет собой такое возникшее в силу договора или по иным предусмотренным законодательством основаниям правоотношение, содержание которого включает обязанность одной из сторон (должника) совершить расчет или платеж посредством передачи в установленный срок определенной суммы наличных или безналичных денежных средств в пользу другой стороны (кредитора) в целях прекращения имеющейся денежной задолженности.

43. Обязательным элементом такого обязательства являются денежные средства, которые используются сторонами обязательства в качестве средства платежа и расчетов. Денежный характер обязательства возникает в случае использования как национальной, так и иностранной валюты.

44. Основания возникновения денежных обязательств различны, а состав их неоднороден. В составе денежных обязательств особо выделяются

обязательства, вытекающие из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков), в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель. При этом определенное сходство с теми денежными обязательствами, которые имеют место в финансовых правоотношениях, проявляют такие гражданско-правовые денежные обязательства, в рамках которых передача денежных средств не выступает в качестве встречного предоставления.

45. Неденежные обязательства могут трансформироваться в денежные при наличии оснований, предусмотренных законодательством. Подобная трансформация возникает в случае неисполнения неденежного обязательства и имеет место при возмещении убытков или денежной компенсации, уплате неустойки, пени или штрафа, а также процентов за пользование чужими денежными средствами.

46. Денежное обязательство относится к межотраслевым правовым институтам, возникшим на стыке смежных неоднородных отраслей права (в данном случае – на стыке гражданского и финансового права).

47. Нормы гражданского и финансового права при регламентации соответствующих имущественных (денежных) отношений проявляют конструктивную близость, поскольку сходным образом обязывают одних субъектов – должников передавать (перечислять) денежные средства другим субъектам – кредиторам в определенном размере в соответствии с установленным порядком.

48. Не допускается подмена и отождествление денежных обязательств, относящихся к неоднородным отраслям права, поскольку существуют надежные правовые основания их разграничения, включая различные основания возникновения, цели реализации, субъектный состав, правовые последствия неисполнения и др., что позволяет их соотносить как видовые

конструкции в рамках родовой межотраслевой категории.

49. Стороны (традиционно именуемые как должник и кредитор) денежных обязательств являются важнейшими элементами их юридической конструкции, в том числе применительно к обязательствам, возникающим в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств. При этом должник является обязанной в силу обязательства стороной, которая должна совершить соответствующий расчет или платеж. Должнику как стороне денежного обязательства противопоставляется фигура кредитора – субъекта, в пользу которого и совершается расчет или платеж.

50. Содержание денежных обязательств в значительной степени обуславливается основаниями их возникновения и предметом соответствующих договоров. Основания возникновения денежных обязательств различны, состав их неоднороден, а предметы договоров многообразны. В составе денежных обязательств особо выделяются обязательства, вытекающие из договоров по поводу денег (но не по поводу конкретных денежных знаков), в которых соответствующее денежное обязательство составляет основную цель.

51. Относительно денежной формы удовлетворения требований кредитора следует принять во внимание то, что обязательным элементом юридической конструкции денежного обязательства являются сами денежные средства, которые используются сторонами обязательства в качестве средства платежа и расчетов. Денежный характер обязательства возникает в случае использования как национальной, так и иностранной валюты. Соответственно денежная форма есть не что иное, как использование должником денег (валюты), но не какого-либо иного имущества, для удовлетворения требований кредитора по денежному обязательству.

52. Материальным (имущественным) последствием (результатом) неисполнения денежных обязанностей либо денежных обязательств в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств одной из сторон перед другой стороной является задолженность. Применительно к денежным обязываниям (обязанностям, обязательствам) как разновидности имущественных обязываний в финансовом праве позволительно вести речь о денежном долге как кредиторской денежной задолженности. С учетом отмеченных признаков в финансово-правовом регулировании кредиторскую (денежную) задолженность (денежный долг) можно определить как часть денежных средств должника (дебитора), являющуюся предметом денежных обязываний перед кредитором, которая в результате неисполнения таких обязываний образует денежный долг. Со стороны кредитора тот же самый предмет денежных обязываний уже являет собой дебиторскую задолженность.

53. Под финансовыми обязательствами в финансовых правоотношениях нами предлагается понимать денежные обязательства, возникающие в рамках соответствующего правового режима в процессе осуществления финансовой деятельности публично-правового образования, направленные на аккумуляцию или расходование публичных фондов денежных средств. Эти денежные обязательства по своей правовой сущности могут в большей или меньшей степени соответствовать признакам частноправовых (например, заем, кредит, пожертвование) либо публично-правовых (например, межбюджетные трансферты) денежных обязательств.

54. В целом проведенный анализ дает возможность обозначить важнейшие правовые признаки, позволяющие идентифицировать обязательства, связанные с расходованием бюджетных средств, к коим мы относим расходные обязательства, публичные обязательства (публичные

нормативные обязательства), бюджетные обязательства и денежные обязательства (далее – рассматриваемые обязательства).

Во-первых, правовое регулирование отношений, складывающихся в процессе возникновения и исполнения обязательств, связанных с расходованием бюджетных средств, урегулированы нормами финансового права. Ведь бюджетно-правовое регулирование, которое и определяет режим исполнения рассматриваемых обязательств, является составной частью, а именно – подотраслью последнего.

Во-вторых, рассматриваемые обязательства возникают на основе нормативно-правовых актов публично-правовых образований либо договоров с участием таких образований или с участием лиц их представляющих. Иными словами, правовым основанием их возникновения являются соответствующие нормативные правовые предписания и положения договоров, предусматривающих расходование средств бюджетов.

В-третьих, содержание рассматриваемых обязательств сводится к обязанности обязанных лиц осуществить перечисление (уплату) денежных средств определенным лицам в установленном объеме и в установленный срок. По общему правилу встречное предоставление или удовлетворение в отношении обязанного лица не предполагается. Однако получатели средств бюджета обязаны использовать соответствующие денежные средства исключительно на покрытие тех расходов, которые определены основаниями рассматриваемых обязательств, т.е. соответствующими нормативными правовыми актами и договорами.

В-четвертых, все рассматриваемые обязательства имеют имущественный (денежный) характер, поскольку их исполнение предполагает перечисление (уплату) денежных средств. Определяющим в данном случае является то, что отношения по расходованию

централизованных фондов денежных средств публично-правовых образований, т.е. бюджетов, суть имущественные денежные отношения, поскольку возникают по поводу определенного вида имущества – денежных средств.

В-пятых, исполнение рассматриваемых обязательств осуществляется посредством использования исключительно денежных средств, составляющих доходную часть бюджетов. В результате такого исполнения осуществляется фактический переход прав на имущество (денежные средства) от публично-правового образования к иным субъектам, в том числе физическим лицам, организациям и иным публично-правовым образованиям.

55. Обоснована необходимость внесения ряда изменений и дополнений в действующие нормативно-правовые акты, регулирующие отношения, связанные с формированием фондов денежных средств публично-правовых образований. В частности, в целях реализации принципа определенности налогообложения высказаны предложения:

- 1) по уточнению понятия объекта налогообложения, закрепленного в ст.38 НК РФ. Объект налогообложения представляет собой факт, имеющий юридическое значение, являющийся основанием возникновения у физического лица или организации обязанности по уплате налога. К числу таких фактов относятся действия, совершаемые налогоплательщиками в процессе трудовой деятельности и хозяйственной жизни, в том числе действия по получению дохода (прибыли), реализации товаров (работ, услуг), совершению операций с подакцизной продукцией, добыче полезных ископаемых, приобретению имущества, а также иные действия, имеющие значение для налогообложения в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

- 2) по определению понятия объекта сбора и включение соответствующей статьи в НК РФ. Обязанность по уплате сборов связывается с возникновением у плательщика потребности в совершении в его пользу уполномоченными государственными органами определенных юридически значимых действий, которые предложено определять как объекты обложения сборами, обуславливающие возникновение денежных обязанностей.

В целях совершенствования системы налогов и сборов в РФ, ее упрощения, исключения двойного налогообложения и антиналогообложения:

- 3) предложено унифицировать поимущественные налоги путем установления единого налога на недвижимое имущество, объединяющего налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций (в части налогообложения недвижимого имущества) и земельный налог, и внесение соответствующих изменений в НК РФ;
- 4) предложено унифицировать формулировки объектов налогообложения едиными налогами, применяемыми в рамках специальных налоговых режимов и внести соответствующие изменения в НК РФ;
- 5) обоснован тезис о тождестве объектов налогообложения налогом на добавленную стоимость и налогом с продаж, их соотношение как общего и частного и недопустимости одновременного установления этих двух налогов;
- 6) предложено уточнить объект обложения сборами за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов и внести соответствующие изменения в ст. 333.1 НК РФ;

- 7) предложено уточнить объект обложения государственной пошлиной и внести соответствующие изменения в ст.333.16 НК РФ;
- 8) высказаны возможные изменения действующего законодательства применительно к страховым взносам в государственные внебюджетные фонды.

56. Обязательность определения соответствующих качественных и количественных показателей в законодательных и иных нормативно-правовых актах, а также договорах и соглашениях, обуславливающих расходные обязательства публично-правовых образований, вполне возможно закрепить в качестве условия реализации принципа эффективности использования бюджетных средств в ст.34 БК РФ. В этом случае возникнут необходимые правовые предпосылки для оценки результативности и экономности, а следовательно, и эффективности использования бюджетных средств.

57. Денежные обязательства по гражданскому и по бюджетному законодательству обладают сходными юридическими конструкциями. Правовой формат этих обязательств в значительной степени «размыт», поскольку существующие правовые признаки элементов этих конструкций не позволяют установить существенные родовые различия между ними, что является подтверждением межотраслевого характера института денежных обязательств.

58. Должниками по денежным обязательствам, предусмотренным бюджетным законодательством, могут выступать только получатели бюджетных средств, которыми в соответствии со ст. 6 БК РФ являются органы государственной власти, органы местного самоуправления и казенные учреждения. Да, органы власти и органы местного самоуправления относятся к так называемым лицам публичного права, однако они будучи

юридическими лицами могут также являться и участниками гражданско-правовых сделок, в рамках которых также могут выступать должниками.

59. В составе кредиторов по денежным обязательствам, предусмотренным бюджетным законодательством, обозначены бюджеты. Однако непосредственно в бюджетных правоотношениях они представлены соответствующими финансовыми органами, которые будучи юридическими лицами, фактически и выступают в роли кредиторов. То, что юридические лица предстают в качестве кредиторов по гражданско-правовым денежным обязательствам, является типичным для гражданских правоотношений.

60. Исполнение денежных обязательств в соответствии с бюджетным законодательством за счет определенных денежных средств бюджета также не является надежным основанием для отграничения их от гражданско-правовых денежных обязательств, ведь гражданско-правовые сделки также могут осуществляться на деньги бюджета.

61. Основания возникновения денежных обязательств по бюджетному законодательству и по гражданскому законодательству различаются несущественно. В соответствии с бюджетным законодательством в качестве таковых могут служить гражданско-правовые сделки, заключенные в рамках бюджетных полномочий, иные договоры и соглашения, а также соответствующие положения закона или иного правового акта. Из содержания ст. 8 ГК РФ усматривается, что возникновение гражданско-правовых денежных обязательств может связываться с договорами и иными сделками, предусмотренными законом, и договорами и иными сделками, хотя и не предусмотренными законом, но не противоречащими ему; актами государственных органов и органов местного самоуправления, которые предусмотрены законом в качестве основания возникновения гражданских прав и обязанностей; событиями, с которыми закон или иной правовой акт

связывает наступление гражданско-правовых последствий, и др. Эти основания практически совпадают с теми основаниями, которые перечислены нами применительно к денежным обязательствам по бюджетному законодательству.

62. Отсутствие существенных родовых отличительных особенностей между рассматриваемыми денежными обязательствами позволяет сделать вывод о нецелесообразности использования термина «денежное обязательство» в бюджетном законодательстве, поскольку в используемом значении соответствующее понятие фактически поглощается более широким пониманием денежного обязательства, используемого как в частно-правовых, так и в публично-правовых отраслях как родового понятия.

63. Вместо термина «денежное обязательство» уместно использовать термин «платежное обязательство», закрепив соответствующее понятие в ст.6 БК РФ, поскольку подобная терминология полностью сочетается с положениями Бюджетного кодекса РФ, определяющего расходы бюджета как выплачиваемые из бюджета денежные средства. Денежный характер и публичная природа обязательств в этом случае не только презюмируются, но и фактически вытекают из существа расчетных отношений по исполнению бюджетов публично-правовых образований.

Список

ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Монографии, учебники, учебные пособия,

авторефераты и диссертации

1. Агарков М.М. Избранные труды по гражданскому праву. М.: Центр ЮрИнфоР, 2002. Т.1. 452 с.
2. Александров Н.Г. Право и законность в период развернутого строительства коммунизма. М.: Госюриздат, 1961. 269 с.
3. Алексеев С.С. Общие теоретические проблемы системы советского права. М.: Госюриздат 1965. 187 с.
4. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом обществе. М.: Юрид. лит., 1966. 187 с.
5. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2 т. М.: Юрид. лит., 1981. Т. 1. 226с; Т. 2. 360 с.
6. Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М.: Юрид. лит., 1989. 288 с.
7. Алексеев С.С. Право: азбука, теория, философия. Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. 712 с.
8. Алексеев С.С. Восхождение к праву. Поиски и решения. – 2 изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2002. 608 с.
9. Алексеев С.С. Общая теория права: учебк. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Велби; Проспект, 2008. 565 с.

- 10.Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право РФ: Учеб. М.: Зерцало, 1997. 672 с.
- 11.Арье Л. Хиллман Государство и экономическая политика: возможности и ограничения управления./ Пер. с англ. Науч. ред. пер. В.В. Бусыгин, М.И. Левин. М.: Изд. Дом ГУ ВШЭ, 2009. 879 с.
- 12.Атаманчук Г.В. Государственное управление. Организационно-функциональные вопросы: Учеб. пособие. М.: Экономика, 2000. 302 с.
- 13.Бабаев В.К., Баранов В.М., Гойман В.И. Словарь категорий и понятий общей теории права. - Н.Новгород, 1992.
- 14.Баглай М.В. Конституционное право Российской Федерации. М.: Норма, 1997. 786 с.
- 15.Байтин М.И. Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков). 2-е изд., доп. М.: Право и государство, 2005. 544 с.
- 16.Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. М.: Статут, 2005.187 с.
- 17.Батарин А.А. Правовое регулирование исчисления налога. Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. 216 с.
- 18.Бахрах Д.Н. Административное право России. М.: Эксмо, 2008. 448 с.
- 19.Белов В.А. Денежные обязательства. М.:ЮрИнфоР, 2001. 237 с.
- 20.Белов В.А. Сингулярное правопреемство в обязательстве. М.: ЮрИнфоР, 2002. 266 с.
- 21.Белых В.С., Винницкий Д.В. Налоговое право России. М.: Норма, 2004. 320 с.
- 22.Беляева Г.С. Правовой режим: общетеоретическое исследование: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Курск, 2013. 44 с.
- 23.Брагинский М.И., Витрянский В.В. Договорное право. Кн. 2. Договоры о передаче имущества. М.: Статут, 2000. 800 с.

24. Братко А.Г. Запреты в советском праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1979. 18 с.
25. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность. М.: Юрид. лит., 1976. 216 с.
26. Васьковский Е.В. Учебник гражданского права. М.: Статут, 2003. 382 с.
27. Васяина Е.Л. Фискальное право России. / Под ред. С.В. Запольского. М.: Контракт, 2013. 152 с.
28. Веленто И.И., Елисеев В.С. Теория экономического права: Курс лекций. Гродно: ГрГУ, 2004. 417 с.
29. Венгеров А.Б. Теория государства и права. М.: Омега-Л., 2002. 608 с.
30. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000. 192 с.
31. Витрук Н.В. Правовой статус личности в СССР. М.: Юрид. лит., 1985. 176 с.
32. Витченко А.М. Метод правового регулирования социалистических общественных отношений / Под ред. М.И. Байтина. Саратов, 1974.
33. Воеводин Л.Д. Юридический статус личности в России: Учеб. пособие. М.: Изд. группа ИНФРА М-НОРМА, 1997. 304 с.
34. Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб.: Юридический центр Пресс, 1999. 312 с.
35. Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М.: ГНИИ системного анализа Счетной палаты России, 2009. 20 с.
36. Гавзе Ф.И. Обязательственное право (общие положения). Минск: Изд-во БГУ им В.И. Ленина, 1968. 126 с.
37. Гвишиане Д.М. Организация и управление. М.: Наука, 1972. 536 с.
38. Гойман В.И. Действие права (методологический анализ). М.: Наука, 1992. 182 с.

39. Головистикова А.Н., Грудцына Л.Ю. Права человека: Учеб. М.: Эксмо, 2006. 864 с.
40. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М.: Профобразование, 2003. 160 с.
41. Гражданское право России. Учеб. Под ред. З.И. Цыбуленко. М.: Юрист, 1998. Ч. 1. 464 с.
42. Гражданское право: учеб. в 3 т. под ред. А.П. Сергеева. М.: РГ Пресс, 2010. Т.1. 1008 с.
43. Гражданское и торговое право капиталистических государств: Учеб. для вузов. Отв. ред. Е.А. Васильев. М.: Международные отношения, 1993. 560 с.
44. Гражданское и торговое право зарубежных государств. Под ред. Е.А. Васильева, А.С. Комарова. Т.1 4-е изд. М.: Международные отношения, 2008. 560 с.
45. Григонис Э.П. Теория государства и права: Курс лекций. СПб.: Питер, 2002. 512 с.
46. Гутников О.В. Недействительные сделки в гражданском праве. Теория и практика оспаривания. М.: Бератор-Пресс, 2003. 576 с.
47. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. М.: АС, 2006.
48. Демин А.В. Общие вопросы теории административного договора. Красноярск, 1998. 93 с.
49. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие. Красноярск: Изд-во Краснояр. гос. ун-т, 2006. 329 с.
50. Денисаев М.А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Юриспруденция, 2005. 144 с.

- 51.Добрачев Д.В. Взыскание основного денежного долга и убытков в гражданском праве России. М.: Волтерс Клувер, 2010. 184 с.
- 52.Долгова А.Ю. Парафискальные сборы в России. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2012. 196 с.
- 53.Ем В.С. Категория обязанности в советском гражданском праве (вопросы теории): Дис. ... канд. юрид. наук. М.: Изд-во МГУ им. М.В. Ломоносова, 1981. 209 с.
- 54.Ефимова Л.Г. Банковские сделки: право и практика. М.: НИМП, 2001. 654 с.
- 55.Журавлева О.О. Объект налога (сбора) как категория налогового права.: Дис. ... канд. юрид. наук. М.: РПА Минюста России, 2003. 210с.
- 56.Зинченко С.А. Юридические факты в механизме правового регулирования. М.: Волтерс Клувер, 2007. 152 с.
- 57.Иванова В.Н. Моделирование и юридическая оптимизация юридических конструкций налогов. Ульяновск: Изд-во Тухтаров В.Н., 2007. 216 с.
- 58.Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства. / Под ред. М.В. Сенцовой. Ульяновск: Изд-во Тухтаров В.Н., 2009. 355 с.
- 59.Ильин А.В. Правовые основы расходов бюджета. М.: Статут, 2014. 144 с.
- 60.Ивлиева М.Ф. Налогообложение производственных кооперативов: правовые вопросы: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1992. 22 с.
- 61.Игнатенкова К.Е. Дозволение как способ правового регулирования: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2006. 26 с.
- 62.Иоффе О.С. Обязательственное право // Избранные труды: в 4 т.: Обязательственное право. СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. Т.3. 837 с.

- 63.Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса: типо-хромолитография А.Ф. Соколовского, 1904. [Электронный ресурс] // URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/instrum4397/print4417.html>
- 64.Иоффе О. С. Юридические нормы и человеческие поступки // Актуальные вопросы советского гражданского права. М., 1964.
- 65.Иоффе О.С. Обязательственное право. М.: Юрид. лит., 1975. 880 с.
- 66.Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит., 1961. 381 с.
- 67.Казанцев Н.М. Финансы как правовой институт // Институты финансового права. / Под ред. Н.М. Казанцева. М.: Юриспруденция, 2009. 512 с.
- 68.Казна и бюджет. Отв. ред. Д.Л. Комягин. М.: Наука, 2014. 501 с.
- 69.Камышанский В.П. Право собственности: пределы и ограничения. М.: Юнити-Дана, Закон и право, 2000. 303 с.
- 70.Карапетов А.Г. Присуждение к исполнению обязательства в натуре: Автореферат диссертации на соискание степени кандидата юридических наук. М., 2002. 28 с.
- 71.Карелина С.А. Механизм правового регулирования отношений несостоятельности. М.: Волтерс Клувер, 2008. 551 с.
- 72.Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.: Юристъ, 2003. 173 с.
- 73.Карасева М.В. Деньги в финансовом праве. М.: Юристъ, 2008. 51 с.
- 74.Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: Норма, 2001. 288 с.
- 75.Карташов В.Н. Теория правовой системы общества: Учеб. пособие: в 2 т. Ярославль: Изд-во ЯрГУ, 2005. Т. 1. 548 с.
- 76.Кириллов В.И. Логика познания сущности. М., 1980.

- 77.Кмить С.А. Проценты за неправомерное пользование чужими денежными средствами в гражданском праве Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. 32 с.
- 78.Коваль Л.В. Административно-правовое деликтное отношение: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Киев, 1979. 48 с.
- 79.Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. 112 с.
- 80.Козырин А.Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. М.: ЦППИ, 2009. 182 с.
- 81.Комаров К.Б. Государственное управление: средства в экономике: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2000. 168 с.
- 82.Комарова Г.В. Финансовая система государства как объект судебной защиты: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2011. 18 с.
- 83.Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации. / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Экар, 2002. 672 с.
- 84.Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, Е.М. Ашмарина и др.; / под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2009. 224 с.
- 85.Комментарий к Конституции Российской Федерации. / Под общ. ред. Л.В. Лазарева // М.: Юстицинформ, 2007. 616 с. // Система Консультант Плюс.
- 86.Комягин Д.Л. Бюджетное право России: учебное пособие. / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Институт публично-правовых исследований, 2011. 351 с.
- 87.Конституционное право России: Учеб. / С.В. Васильева, В.А. Виноградов, В.Д. Мазаев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2010. 560 с.

88. Концепции развития российского законодательства. / Под ред. Т.Я. Хабриевой, Ю.А. Тихомирова. М.: Эксмо, 2010. 736 с.
89. Копылов В.А. Информационное право: Учеб.. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2002. 512 с.
90. Корельский В.М. Проблемы теории государства и права. М.: Юрид. лит., 1987. 448 с.
91. Коровкин В.В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. М.: Магистр, 2009. 73 с.
92. Крадин Н.Н. Политическая антропология: Учеб. пособие. М.: Ладомир, 2001. 213 с.
93. Крохина Ю.А. Финансовое право России. М.: Норма, Инфра-М. 2011. 720 с.
94. Кучеров И.И. Бюджетное право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР-МГУ, 2002. 317 с.
95. Кучеров И.И. Валютное право России (Академический курс лекций). М.: Юстицинформ, 2011. 452 с.
96. Кучеров И.И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания. М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2012. 190 с.
97. Кучеров И.И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. 452 с.
98. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: ЮрИнфоР-МГУ, 2001. 360 с.
99. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮрИнфоР, 2006. 448 с.
100. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). М.: ЮрИнфоР, 2009. 473 с.

101. Кучеров И.И. Право денежного обращения: курс лекций. М.: Магистр; Инфра-М, 2013. 252 с.
102. Кучеров И.И., Кикин А.Ю. Меры налогово-процессуального принуждения. М.: Юриспруденция, 2006. 128 с.
103. Кучеров И.И., Мамаев И.В. Акцизы в системе правового регулирования операций со спиртом, спиртосодержащей и алкогольной продукцией. М.: ВГНА Минфина России, 2009. 163 с.
104. Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Юриспруденция, 2006. 128 с.
105. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 2 т. М.: Статут, 2009. Общая часть. Т.1. 863 с.
106. Лавров Д.Г. Денежные обязательства в российском гражданском праве. С-Пб.: Юридический центр Пресс, 2001. 250 с.
107. Лазарев В.В. Общая теория права и государства: Учеб. М.: Юристъ, 1996. 471 с.
108. Лазарев В.В. Общая теория государства и права: Учеб. М.: Юристъ, 2001. 520 с.
109. Левин Д.И. Суверенитет. С-Пб.: Юридический центр Пресс, 2003. 373 с.
110. Лунев А.Е. Теоретические проблемы государственного управления. М.: Наука, 1974. 247 с.
111. Лунц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. М.: Статут, 1999. 352 с.
112. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве. М.: Юристъ, 2004. 250 с.
113. Мальцев Г.В. Социалистическое право и свобода личности. М.: Юрид. лит., 1968. 143 с.

114. Марченко М.Н. Проблемы теории государства и права. М.: Юристъ, 2001. 656 с.
115. Матузов Н.И. Актуальные проблемы теории права. – Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2004. 512 с.
116. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: Учеб. М.: Юристъ, 2001. 776 с.
117. Мейер Д.И. Русское гражданское право: в 2 ч. М.: Статут, 2003. Ч.2. 250 с.
118. Мельгунов В.Д. Административно-правовые режимы в сфере предпринимательской деятельности: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2001. 24 с.
119. Морозова Л.А. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2002. 414 с.
120. Мухаев Р.Т. Система государственного и муниципального управления. М.: Юнити, 2007. 575 с.
121. Налоги и налоговое право. / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
122. Налоговое право. / Под ред. С.Г. Пепеляева, М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 343 с.
123. Налоговое право России: Учеб. для вузов. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. 656 с.
124. Налоговое право. Общая часть: учеб. и практикум для академического бакалавриата. Под ред. И.И. Кучерова. М.: Юрайт, 2014. 309 с.
125. Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. – М.: Госюриздат, 1960. 511с.

126. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. / Пер. с итал. И. Шрейдера. / Под ред. и с доп. А. Свирищевского. М.: Изд-во М. и С. Сабашниковых, 1904. 623 с.
127. Новик Ю.И. Психологические проблемы правового регулирования. Минск: Университетское, 1989. 135 с.
128. Новоселова Л.А. Проценты по денежным обязательствам. 2-е изд., испр. и доп. М.: Статут, 2003. 192 с.
129. Общая теория государства и права. Академический в 2 т. / Под ред. М.М. Марченко. Теория права. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. 640 с.
130. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. М., 2002. 944 с.
131. Осипов М.Ю. Правовое регулирования как динамическая система: понятие, структура, функции: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. М., 2008. 24 с.
132. Осипов Ю.К. Подведомственность юридических дел. Свердловск: Свердловский юридический институт, 1973. 123 с.
133. Патлаевский И.Ю. Курс финансового права. Одесса, 1885. 411 с.
134. Пауль А.Г. Доходы бюджетов (бюджетно-правовое исследование) / Под ред. проф. М.В. Карасевой. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. 288 с.
135. Перевалов В.Д. Обязанности человека и гражданина // Теория государства и права: Учеб. для вузов. / Под ред. проф. В.М. Корельского и проф. В.Д. Перевалова. М., 2001. 544 с.
136. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: Свеа, 1995. 64 с.
137. Пискотин М.И. Советское бюджетное право. М.: Юрид. лит., 1971. 312 с.

138. Покровский И.А. История римского права. СПб.: Летний сад, 1999. 560 с.
139. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. 4-е Изд., испр. М.: Статут, 2003. 350 с.
140. Поляков В.П., Московкина Л.А. Основы денежного обращения и кредита: Учеб. пособие. 2-е изд., М.: ИНФРА-М, 1997. 192 с.
141. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. Алматы, 2001.
142. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. / Под общ. ред.: В.И. Слома, А.М. Макарова. М.: Статут, 2000. Ч. 1. 518 с.
143. Почуйкин В.В. Уступка права требования: основные проблемы применения в современном гражданском праве. М.: Статут, 2005. 203 с.
144. Процевский А.И. Метод правового регулирования трудовых отношений. М.: Юрид. лит., 1972. 288с.
145. Пухан И., Поленск-Акимовская М. Римское право: Учеб.. М.: Зерцало, 2000. 442 с.
146. Райхер В.К. Общественно-исторические типы страхования. М.: Академия наук СССР, 1947. 282 с.
147. Регельсбергер Ф. Общее учение о праве. М.: Тип. Высочайше утвержд. Т-ва И.Д. Сытина, 1897. 298 с.
148. Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М.: Норма, 2000. 288 с.
149. Российское гражданское право: Учеб. в 2 т. / Отв. ред. Е.А. Суханов. М., 2011. Т. 2. 1208 с.
150. Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. 27 с.

151. Рукавишникова И.В. Метод финансового права. / Отв. ред. Н.И. Химичева. 3 изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2011. 288 с.
152. Ручкина Г.Ф. Теоретические основы финансово-правового регулирования предпринимательской деятельности в Российской Федерации. М.: Юриспруденция, 2004. 416 с.
153. Савин А.Ю. Финансовое право. М.: Финстатинформ, 1997. 219 с.
154. Савиньи Ф.К. Обязательственное право. / Пер. с нем. В. Фукса, Н. Мандро. СПб: Юридический центр Пресс, 2004. 574 с.
155. Сандырев Г.Г. Правовое регулирование налогообложения физических лиц в Российской Федерации. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. 24 с.
156. Саперов С.А. Банковское право: теория и практика. М.: Экономика, 2003. 640 с.
157. Селюков А.Д. Финансовое обеспечение местного самоуправления. Проблемы правового регулирования. М.: БЕК, 2003. 189 с.
158. Система советского законодательства. / Под ред. И.С. Самощенко. М.: Юрид. лит., 1980. 328 с.
159. Современный философский словарь. / Под ред. В.Е. Кемерова. М., 2004. 1065 с.
160. Сорокин В.Д. Правовое регулирование: предмет, метод, процесс. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. 661 с.
161. Стариков Ю.Н. Из публикаций последних лет: воспоминания, идеи, мнения, сомнения...: сб. избр. науч. трудов. Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2010. 640 с.
162. Султыгов М.М. Запрет как метод правового регулирования: Дис. канд. юрид. наук. СПб., 1996. 150 с.

163. Сырых В.М. Теория государства и права: Учеб. М.: Юстицинформ, 2002. 592 с.
164. Сырых В.М. Теория государства и права: Учеб.. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юстицинформ, 2004. 704 с.
165. Телюкина М.В. Теория и практика несостоятельности (банкротства). М.: Дело, 2002. 536 с.
166. Телюкина М.В. Комментарий к Федеральному закону «О несостоятельности (банкротстве)». 2-е изд. М.: Юрайт, 2004. 616 с.
167. Теория государства и права: учеб. для вузов. / Под ред. В.М. Корельского, В.Д. Первалова. 2-е изд. М.: Норма, 2001. 616 с.
168. Теория государства и права. Курс лекций. / под ред. Матузова Н.И., Малько А.В. М.: Юристъ, 2001. 776 с.
169. Тихомиров Ю.А. Научная организация управления. М.: Сов. Россия, 1973. 176 с.
170. Тихомирова Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия. М.: Издание Тихомирова М.Ю., 1997. 526 с.
171. Толстой Ю.К. К теории правоотношения. Л.: Изд-во Ленинградского Университета, 1959. 88 с.
172. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2001. 336 с.
173. Трайнин А. Несостоятельность и банкротство. СПб.: Право, 1913. 61 с.
174. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. / Под ред. А.Н. Козырина. М.: Статут, 1998. 432 с.
175. Ушаков И.А. Суверенитет в современном международном праве. М.: ИМО, 1963. 271 с.
176. Фаткуллин Ф.Н. Проблемы теории государства и права. Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1987. 336 с.

177. Финансовое право: Учеб. / Под ред. М.А. Гурвича. М.: Юрид. изд-во НКЮ СССР, 1940. 212 с.
178. Финансовое право: Учеб. / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. 400 с.
179. Финансовое право: учеб. / Под ред. О.Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2000. 495 с.
180. Финансовое право Российской Федерации: Учеб. / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юристъ, 2002. 576 с.
181. Финансовое право для экономических специальностей: Учеб. / Под общ. ред. С.О. Шохина. М.: Кнорус, 2006. 544 с.
182. Финансовое право: учеб. / Под ред. Н.И. Химичевой. М.: Норма, 2008. 767 с.
183. Финансовое право: Учеб. / Отв. ред. Н.И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2009. 768 с.
184. Финансовое право России: Учеб. пособие. / Отв. ред. М.В. Карасева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2013. 369 с.
185. Финнис Дж. Естественное право и естественные права. / Пер. с англ. В.П. Гайдамака, А.В. Панихиной. М.: Ирисэн, Мысль, 2012. 554 с.
186. Хохлова И.С. Способ правового регулирования: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Саратов, 2009. 30 с.
187. Хутиыз М.Х. Римское частное право: Курс лекций. / Под ред. С.А. Чибиряева. М.: Былина, 2006. 170 с.
188. Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1983. 80с .
189. Чельшев М.Ю. Основы учения о межотраслевых связях гражданского права. Казань: Изд-во Казан. гос. ун-та, 2008. 206 с.

190. Чистяков Н.М. Теория государства и права: учеб. пособие. М.: Кнорус, 2010. 288 с.
191. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики. Учеб. пособие. М.: Юристъ, 2003. 120 с.
192. Шамсумова Э.Ф. Правовые режимы: Теоретический аспект: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. 24 с.
193. Шамсумова Э.Ф. Категория «правовой режим» в юриспруденции. Екатеринбург: Изд-во Уральского юридического института МВД России, 2003. 164 с.
194. Шершеневич Г.Ф. Общая теория права. Философия права. Часть теоретическая. Рига, 1924. Т. 1. 805 с.
195. Эбзеев Б.С. Человек, народ, государство в конституционном строе Российской Федерации. М.: Юрид. лит., 2005. 576 с.
196. Эбзеев Б.С. Личность и государство в России: взаимная ответственность и конституционные обязанности. М.: Норма, 2007. 384 с.
197. Эбзеев Б.С., Айбазов Р.А., Краснорядцев С.Л. Глобализация и государственное единство России. / Отв. ред. Б.С. Эбзеев. М.: Формула права, 2006. 308 с.
198. Юридическая техника. / Под ред. Т.Я. Хабриевой, Н.А. Власенко. М.: Эксмо, 2009. 272 с.
199. Юсупов В.А. Правоприменительная деятельность органов государственного управления. М.: Юрид. лит., 1973. 136 с.
200. Юшков С.В. Русская Правда: происхождение, источники, ее значение. / Под ред. и с предисл. В.А. Томсинова. М.: Зерцало, 2010. 352 с.
201. Явич Л.С. Общая теория права. Л.: Изд-во ЛГУ им. А.А. Жданова, 1976. 298 с.

202. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М.: Граница, 2004. 104 с.
203. Яковлев В.Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений. Свердловск, 1972. 212 с.

Научные статьи

1. Абдулгалимов А.М., Казимагомедова З.А. Фискальная деятельность государства и экономический рост // *Налоги*. 2008. № 4. С. 2 – 4.
2. Авдеенкова М.П. Формирование института фискального сбора в решениях Конституционного Суда Российской Федерации // *Законодательство и экономика*. 2007. № 2. С. 38 – 42.
3. Адамович Г. Некоторые проблемы обеспечения исполнения денежных обязательств // *Хозяйство и право*. 1995. № 10. С. 114 – 120.
4. Акимов В.И. Единый налог - как справедливость для всех? // *Налоговый вестник*. 2010. № 5. С. 124 – 127.
5. Алексеев С.С. Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификации // *Советское государство и право*. 1987. № 6. С. 12 – 19.
6. Алексеева М.В. Некоторые особенности организации государственного управления деятельностью по формированию фондов и организаций, обеспечивающих сохранение и публичное использование культурных ценностей // *Культура: управление, экономика, право*. 2008. № 2. С. 6 – 8.
7. Алексеева М.В. О проблемных вопросах реализации конституционного права на информацию как одного из основных

- прав и свобод человека и гражданина // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 7. С. 16 – 19.
8. Антонов М.В. О некоторых теоретических вопросах «прецедентной революции» в России // Журнал конституционного правосудия. 2013. № 4. С. 9 – 14.
 9. Арсеньева Н.В. Административная и налоговая ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: возможность консолидации норм и последствия // Административное и муниципальное право. 2011. № 3. С. 55 – 64.
 10. Архипенко Т.В., Макаров А.В. Соотношение налоговой и административной ответственности // Финансовое право. 2004. № 5. С. 15 – 18.
 11. Асадов А.М. Правовое обеспечение организации финансовой деятельности государства // Современное право. 2005. № 6. С. 2 – 7
 12. Ахмедов Ш.М. Межотраслевой институт досудебного соглашения о сотрудничестве в законодательстве зарубежных стран // Международное публичное и частное право. 2010. № 4. С. 28 – 31.
 13. Аюрова А.А. Критерий осведомленности при оспаривании сделок с предпочтением по законодательству о банкротстве // Журнал российского права. 2014. № 7. С. 127 – 133.
 14. Бажанов С.В. Налоговая ответственность как разновидность ответственности юридической в системе мер воздействия на злостных неплательщиков налогов и (или) сборов // Налоги. 2011. № 6. С. 2 – 5.
 15. Баженова Е.Ю. Институт межбюджетных отношений в системе финансового права // Финансовое право. 2013. № 7. С. 23 – 25.

16. Бакшеева Ю.Н. Исполнение вексельного обязательства внесением денежных средств в депозит нотариуса // Право и экономика. 2009. № 7. С. 27 – 31.
17. Балакина А.П. Гражданство и резидентство как элементы правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2004. № 5. С. 17 – 20.
18. Барзилова И.С. Понятие и юридическая природа правовых режимов // Lexrussica. 2013. № 11. С. 1169 – 1175.
19. Барыкин Е.А. Финансово-правовое обеспечение эффективности исполнения расходных обязательств // Реформы и право. 2010. № 2. С. 3 – 6.
20. Барыкин Е.А. Правовое обеспечение эффективности публичных расходов: комментируя Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации» // Финансовое право. 2011. № 3. С. 2 – 7.
21. Батарин А.А. Теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации порядка исчисления налога // Финансовое право. 2012. № 8. С. 25 – 29.
22. Батарин А.А. Исчисление налога как часть субъективной налоговой обязанности // Финансовое право. 2012. № 9. С. 32 – 36.
23. Батарин А.А. Налоговая документация как форма реализации налоговой отчетности: правовая классификация и роль в исчислении налога // Налоги. 2013. № 6. С. 28 – 34.
24. Башаратьян М.К. Информация как объект права и содержание права на информацию // Современное право. 2006. № 12. С. 36 – 43.
25. Белевская Ю.А. Информация как объект правового регулирования конституционных прав человека и гражданина // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 12. С. 15 – 17.

- 26.Беликов Е.Г. Установление налогов в Российской Федерации: некоторые вопросы юридической техники // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): материалы междунар. науч. конф. Воронеж, 4 – 6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж: ВГУ, 2007. С. 121 – 125.
- 27.Белоусов Л.В. Как поступать судебному приставу-исполнителю, если должником является получатель средств федерального бюджета или государство? Должна ли измениться судебная практика? // Вестник ВАС РФ. 2004. № 11 С. 117 – 127., № 12. С. 101 – 111.
- 28.Беляева Г.С. К вопросу о сущности процессуально-правового режима // История государства и права. 2013. № 13. С. 62 – 64.
- 29.Блищенко И., Дориа Ж. Понятие экономического суверенитета государства // Правоведение. 2000. № 1. С. 200 – 217.
- 30.Бобкова Л.Л. Теоретические проблемы определения государства как субъекта бюджетного права // Финансовое право. 2013. № 6. С.10 – 13.
- 31.Бобылев А.И. Теоретические проблемы правового регулирования // Право и политика. 2002. № 8. С. 10 – 16.
- 32.Богданов Д.В. К вопросу о юридических конструкциях в налоговом праве // Финансовое право. 2010. № 11. С. 23 – 26.
- 33.Богданова Е.Е. Принцип реального исполнения обязательства в договорах купли-продажи и поставки: проблема реализации // Законодательство и экономика. 2005. № 3. С. 31 – 35.
- 34.Боженок С.Я. О фискальной природе сборов // Налоги. 2011. № 2. С. 44 – 47.

- 35.Бойко Н.Н. К вопросу об определении понятия эффективности использования бюджетных средств // Финансовое право. 2014. № 1. С. 4 – 7.
- 36.Болтинова О.В. К вопросу о повышении эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. 2014. № 3. С. 342 – 344.
- 37.Бортников С.П. Государственное принуждение в доктрине налогового права и налоговом законодательстве // Налоги. 2010. № 2. С. 20 – 21.
- 38.Боронов А. Анализ судебной практики по гражданским делам, связанным с разрешением споров об исполнении кредитных обязательств // Административное право. 2014. № 1. С. 11 – 16.
- 39.Боруленков Ю.П. Юридический факт как образ обстоятельства реальной действительности // Юридический мир. 2013. № 10. С. 50 – 56.
- 40.Бошно С.В. Способы и методы правового регулирования // Право и современные государства. 2014. № 3. С. 52 – 60.
- 41.Брызгалин А.В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса // Налоговый вестник. 2000. № 4. С. 19 – 23.
- 42.Брызгалин А.В. Рецензия на монографию И.И. Кучерова «Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания» // Налоги и финансовое право. 2013. № 10. С. 174 – 175.
- 43.Быков И.А. Социально-экономическая значимость реабилитации должников - граждан и предпринимателей в РФ // Банковское право. 2013. № 2. С. 53 – 56.

44. Бычков С.С. Исполнение администраторами денежных обязательств по судебным решениям // Советник бухгалтера социальной сферы. 2006. №№ 6,7. // СПС Консультант Плюс
45. Вавилин Е.В. Исполнение субъективных гражданских обязанностей: проблемы теории и практики // Бюллетень нотариальной практики. 2007. № 2. С. 43 – 46.
46. Варийчук Е.К. Место дозволений в налогово-правовом регулировании. // Российский юридический журнал. 2009. № 5. С. 245 – 250.
47. Варул П.А., Грязин И.Н. О роли юридической ответственности в условиях ускорения социально-экономического развития // Труды по правоведению Тартуского государственного университета. Тарту, 1987. С. 15 – 28.
48. Васин В.Н., Казанцев В.И. К вопросу о правовой природе штрафа // Российский судья. 2006. № 1. С. 29 – 33.
49. Васянина Е.Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 5. С. 12 – 16.
50. Васянина Е.Л. Некоторые проблемы применения конструкции элементов налогообложения (элементов обложения по сборам) // Налоги. 2013. № 3. С. 10 – 14.
51. Ващенко Ю.С. К вопросу о соотношении понятий «несостоятельность» и «банкротство» в истории законодательства и отраслях права // Гражданское право. 2012. № 2. С. 9 – 13.
52. Вдовичен В.А. Правовое понятие публичного налогового процесса // Современная теория финансового права. Сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. / Под ред. С.В. Запольского, И.А. Цинделиани. М.: РАП, 2011.

- 53.Верещагин С.Г. Правовые формы легализации политики налогов в Древней Греции и Древнем Риме // Право и политика. 2007. № 5. С. 100 – 110.
- 54.Вершило Т.А. Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств: правовые проблемы реализации // Финансовое право. 2013. № 5. С. 21 – 28.
- 55.Вершило Т.А. К вопросу о правовых проблемах эффективного использования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 12. С. 21 – 25.
- 56.Вешкурцева З. Новые реалии взыскания исполнительского сбора и штрафа за неисполнение постановления судебного пристава // Административное право. 2013. № 1. С. 17 – 20.
- 57.Витрянский В. Проценты по денежному обязательству как форма ответственности // Хозяйство и право. 1997. № 8. С. 54 – 73.
- 58.Витрянский В.В. Существенные условия договора в отечественной цивилистике и правоприменительной практике // Вестник ВАС РФ. 2002. № 6. С. 78 – 79.
- 59.Власенко Н.А. Кризис права: проблемы и подходы к решению. // Журнал российского права. 2013. № 8. С. 43 – 54.
- 60.Волкова Л.П. Компетенция органов исполнительной власти: понятие и условия установления // Административное право и процесс. 2008. № 5. С. 31 – 34.
- 61.Волкова Н.Н. Соотношение публичного и частного права в регулировании налоговых отношений // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений. Материалы междунар. науч.-практ. конф. М.: РАП, 2012. С. 88 – 97.

62. Воронов Е.Н. Актуальные проблемы принудительного исполнения налоговой обязанности в Российской Федерации // Право и экономика. 2012. № 7. С. 57 – 64.
63. Воронов Е.Н. Практические проблемы взыскания алиментных обязательств // Семейное и жилищное право. 2013. №3. С. 2-5.
64. Вычерова Н.В. Актуальные проблемы информационного обмена в области исполнения налоговой обязанности (на примере имущественных налогов) // Право и экономика. 2013. № 3. С. 33 – 38.
65. Вятчин В.А. Денежное обязательство: понятие и сущность // Нотариус. 2013. № 8. С. 28 – 29.
66. Габов А.В. Удовлетворение требований вексельного кредитора до наступления срока платежа, установленного векселем // Вестник гражданского права. 2014. № 2. С. 148 – 151.
67. Гавриленко Д.А. Соотношение понятий: управление, государственное управление, исполнительная власть // Административное право и административный процесс: актуальные проблемы. / Отв. ред. Л.Л. Попов и М.С. Студеникина. М.: Юрист, 2004. С. 49 – 58.
68. Гаврилов Э. Некоторые аспекты ответственности за нарушение денежных обязательств // Хозяйство и право. 2001. № 9. С. 89 – 96.
69. Гараев И.Г. Финансово-правовое обязательство: постановка проблемы // Финансовое право. 2014. № 11. С. 3 – 6.
70. Гафарова Г.Р. О налоговой ставке // Налоги. 2011. № 3. С. 25 – 28.
71. Гильманов Э.М. Инвестиционная деятельность государства в расходах бюджета Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 10. С. 13 – 17.

72. Глухарева Л.И. Обязанности человека и гражданина в контексте теории прав человека // История государства и права. 2009. № 7. С. 25 – 27.
73. Голова Е.А. Новый порядок исполнения судебных актов по денежным обязательствам получателей бюджетных средств // Ваш бюджетный учет. 2006. № 4. // СПС Консультант Плюс.
74. Голованов Г.Р. О справедливости при установлении объекта налогообложения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 8. С. 81 – 87.
75. Голубев А.В. Расходы бюджетов как финансово-правовое понятие // Финансовое право. 2012. № 2. С. 16 – 21.
76. Голубев А.В. Юридическое выражение результативности и эффективности использования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 2. С. 22 – 24.
77. Голубев А.В. Расходное обязательство как правовое основание формирования и реализации расходов бюджета, ориентированных на результат // Финансовое право. 2013. № 4. С. 12 – 13.
78. Голубцов В.Г. Правовой режим денежных средств казны: основы межотраслевого регулирования // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 11 – 16.
79. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. 2010. № 2. С. 17 – 24.
80. Горбунова О.Н., Денисов Е.Р. Некоторые вопросы финансово-правового регулирования денег и денежного оборота в Российской Федерации // Финансовое право. 2007. № 8. С. 2 – 5.

81. Грачев В.С., Серов К.Н. Правовые средства обеспечения экономического суверенитета современного государства // История государства и права. 2007. № 8. С. 4 – 5.
82. Грачева Е.Ю. История становления и развития науки финансового права // Очерки финансово-правовой науки современности. / Под ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М. – Харьков: Право, 2011. 592 с.
83. Григоров К.Н. Понятие финансово-правового режима имущества организаций как объекта налога // Финансовое право. 2014. № 6. С. 26 – 30.
84. Григоров К.Н. Категории «имущественное налогообложение» и «налогообложение имущества» и их влияние на финансово-правовой режим имущества организаций как объекта налога // Финансовое право. 2014. № 7. С. 38 – 42.
85. Грицай О.В. Актуальные проблемы применения штрафа как меры имущественного взыскания, установленной приговором суда // Российская юстиция. 2008. №10. С. 66-71.
86. Громов А.А. Наследование денежных средств из некоторых гражданско-правовых обязательств // Наследственное право. 2013. № 3. С. 32 – 35.
87. Грубер Й. Положения о перекрестном неисполнении долговых обязательств // Lex russica. 2013. № 11. С. 1205 – 1211.
88. Груздев В.В. Ответственность за нарушение денежного обязательства: основание и условия применения // Право и экономика. 1999. № 11. С. 12 – 15.
89. Губарева А.В. Проблемы становления внешнеэкономического права России // Российский юридический журнал. 2010. № 4. С. 156 – 161.

90. Губарева А.В. Внешнеэкономическое право как межотраслевой институт российского права // Российский юридический журнал. 2013. № 6. С. 145 – 150.
91. Гуляева Е.О. К вопросу о понимании налогово-правового принуждения // Финансовое право. 2009. № 4. С. 20 – 22.
92. Гуркин А.С. Парафискалитет (парафискальный сбор) как вид фискального платежа в финансовой системе РФ // Финансовое право. 2010. № 2. С. 19 – 22.
93. Давыдова А.Ю. Публичные обязательства бюджетных и автономных учреждений // Руководитель автономного учреждения. 2012. № 6. // СПС Консультант Плюс.
94. Демидов В.Н. Конституция РФ и единство конституционно-правового пространства Российской Федерации // Журнал российского права. 2009. № 6. С. 14 – 23.
95. Демин А.В. Сбор как разновидность налоговых доходов: проблемы правовой идентификации. Финансовое право. 2003. № 1. С. 27 – 35.
96. Денисова А.В. Межотраслевые правовые институты как средство обеспечения системности российского уголовного законодательства // Общество и право. 2011. № 1. С. 94 – 98.
97. Диков А.О. Налог с продаж. Особенности применения // Финансовый вестник. 2002. № 9. // СПС ГАРАНТ.
98. Добрачев Д.В. Соотношение гражданско-правовых категорий денежного долга и убытков // Адвокат. 2012. № 6. С. 40 – 54.
99. Добрачев Д.В. Влияние фигур кредитора и должника на формирование денежного обязательства // Юрист. 2013. № 6. С. 32 – 36.

100. Добрачев Д.В. О «несозревших» денежных обязательствах по выплате действительной стоимости доли участника общества с ограниченной ответственностью // Адвокат. 2014. № 3. С. 16 – 21.
101. Дозорцев В.А. Информация как объект исключительного права // Интеллектуальные права: Понятие. Система. Задачи кодификации: Сб. ст. Исследовательский центр частного права, 2003. М.: Статут, 2003. С. 223 – 237.
102. Дубинина Е.Н. Современные правовые санкции: функциональная характеристика // История государства и права. 2012. № 20. С. 8 – 10.
103. Егоров А.В. Структура обязательственного отношения: наработки германской доктрины и их применимость в России // Вестник гражданского права. 2011. № 3. С. 271 – 274.
104. Егорова М.А. Условие о предмете договора как один из критериев существенности его нарушения // Нотариус. 2005. № 1. С. 43 – 46.
105. Егорова М.А. Правовые последствия совпадения должника и кредитора в вексельных обязательствах // Гражданское право. 2013. № 2. С. 38 – 40.
106. Елисеев В.С. Межотраслевой институт сложных экономических обязательств: перспективы создания // Предпринимательское право. 2008. № 3. С. 37 – 42.
107. Ерахтина О.С. Правовые принципы и нормы о принудительном исполнении договорных обязательств // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 12. С. 50 – 55.
108. Еропкин М.И., Попов Л.Л., Шергин А.П. О применении штрафов за нарушения общественного порядка // Еропкин М.И. Избранные

научные труды. / Под ред. А.П. Шергина, В.Г. Татаряна. М., 2010. // СПС Консультант Плюс.

109. Железняк С.Г. Связь информации со смежными объектами гражданских правоотношений // Гражданское право. 2007. № 2. С. 7 – 9.
110. Жолудев А.И. Уступка права (требования) кредитора другому лицу по сделке // Общество и право. 2010. № 1. С. 117 – 119.
111. Жукова А.С. О применении имущественных санкций в истории отечественного уголовного законодательства // История государства и права. 2013. № 24. С. 40 – 43.
112. Журавлева О.О., Исмаилова Л.Ю., Подшибякин А.С. Принцип справедливости и критерии дифференциации ответственности за налоговые правонарушения // Финансовое право. 2013. № 1. С. 1 – 19.
113. Завидов Б.Д., Попов И.А. Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (статья 177 УК РФ): уголовно - правовой анализ // Право и экономика. 2000. № 12. С. 39 – 42.
114. Зайдуллин Р.Р. Экономико-правовой анализ дебиторской задолженности должника // Практика исполнительного производства. 2006. № 1. С. 12 – 16.
115. Запольский С.В. О предмете финансового права // Правоведение. 2002. № 5. С. 25 – 26.
116. Запольский С.В. К вопросу о природе финансовых правоотношений: информационная составляющая // Финансовое право. 2007. № 8. С. 9 – 13.
117. Запольский С.В. К вопросу о роли финансового права в правовой системе России // Финансовое право. 2010. № 8. С. 2 – 7.

118. Затулина Т.Н. Историко-правовые аспекты конституционной обязанности субъектов налоговых отношений // Финансовое право. 2007. № 9. С. 11 – 16.
119. Зверева Е.А. Информация как объект неимущественных гражданских прав // Право и экономика. 2003. № 9. С. 28 – 33.
120. Зейналов З.З. Проблемы определения информации как объекта информационных правоотношений // Информационное право. 2010. № 1. С. 6 – 9.
121. Зейц А.Г. Влияние изменившихся обстоятельств на силу договоров (*clausula rebus sic stantibus*) // Вестник гражданского права. 2013. № 5. С. 207 – 262.
122. Зорькин В.Д. Права человека в контексте глобальной юриспруденции // Журнал конституционного правосудия. 2009. № 2. С. 1 – 7.
123. Зражевский А.Д., Стародубцева И.А. Конституционный уровень механизма реализации принципа законности в деятельности органов государственной власти // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 8. С. 21 – 24.
124. Емельянов А.С. Функции финансового права и механизм финансово-правового регулирования // Реформы и право. 2009. № 4. С. 16 – 35.
125. Еременко В.И. О введении новых патентных и иных пошлин в Российской Федерации // Законодательство и экономика. 2009. № 6. С. 24 – 32.
126. Ефимова Л.Г. Особенности исполнения обязательств со множественностью лиц на стороне кредитора в банковской практике // Цивилист. 2008. № 4. С. 81 – 89.

127. Иванова В.Н. О возможности использования элемента правовой материи «юридическая конструкция» для формирования законодательной дефиниции «юридическая конструкция налога» с целью выражения юридической сущности налога в Налоговом кодексе Российской Федерации // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: Материалы Междунар. «круглого стола» (Черновцы, 21-23 сентября 2006 года). / Под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. Нижний Новгород, 2007. С. 852 – 867.
128. Иванова З.Д. Запрещающие нормы в механизме правового регулирования // Советское государство и право. 1975. № 11. С. 108 – 112.
129. Ивлиева М.Ф. К понятию налога и объекта налогообложения // Вестник МГУ. Сер. 11. 1997. № 3. С. 37 – 40.
130. Игнатюк Е.В. Правовое содержание института расходных обязательств // Законодательство и экономика. 2006. № 9. С. 21 – 24.
131. Ильин А.Ю. Совершенствование института ответственности за нарушение валютного законодательства // Финансовое право. 2010. № 1. С. 12 – 19.
132. Иншина Р.С. Налоговая система России на современном этапе и основные направления налоговой политики РФ. 2010. // СПС КонсультантПлюс.
133. Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы. // Проблемы теории государства и права. 1987.
134. Итяшева И.А., Стражевич Ю.Н., Слепко Т.Е. Правовые проблемы реализации конституционной обязанности родителей по

- воспитанию детей в случае расторжения брака // Вопросы ювенальной юстиции. 2012. № 5. С. 16 – 18.
135. Казанцев Н.М. Метод финансового права: генезис // Журнал российского права. 2012. № 9. С. 38 – 49.
136. Канцеров Р.Э. Финансово-правовое регулирование валютных отношений: понятие и сущность // Финансовое право. 2008. № 10. С. 2 – 5.
137. Карасева (Сенцова) М.В. Термины гражданского права в налоговом законодательстве и правоприменении // Финансовое право. 2013. № 6. С. 24 – 30.
138. Карелина С., Эрлих М. Разграничение денежных и неденежных обязательств в процессе несостоятельности (банкротства) // Корпоративный юрист. 2008. № 2. С. 50 – 54.
139. Карсеева З.В. Правовой статус должников - физических лиц, участвующих в деле о банкротстве // Юрист. 2012. № 1. С. 33 – 36.
140. Карасева М.В. Сущность фискальных сборов и правовые требования к их установлению // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. / Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 48 – 50.
141. Карелина С.А. Несостоятельность (банкротство) как юридический состав // Российская юстиция. 2008. № 4. С. 5 – 11.
142. Кархалев Д.Н. Проценты за нарушение денежного обязательства // Юрист. 2013. № 2. С. 29 – 32.
143. Касевич Е.В., Станкевич Г.В. О государственном регулировании денежного обращения // Общество и право. 2010. № 4. С. 26 – 29.
144. Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогово-процессуального принуждения // Финансовое право. 2004. № 5. С. 38 – 43.

145. Кирилина В.Е. Субъект налогового права как правовая категория // Финансовое право. 2004. С. 31 – 35.
146. Кирпичев А.Е. Применение зачета встречных требований по гражданско-правовым обязательствам между публично-правовыми образованиями и предпринимателями // Адвокат. 2014. № 2. С. 9 – 12.
147. Климовский Р.В. К вопросу о целевом назначении категории «обязательство» в налоговом праве // Финансовое право. 2015. №1. // СПС Консультант Плюс
148. Клинов В.В. О понятии экологических обязанностей граждан // Экологическое право. 2005. № 4. С. 14 – 17.
149. Клишина М.А. Бюджет, ориентированный на результат, и реформа бюджетного законодательства // Реформы и право. 2007. № 1. С. 30 – 34.
150. Кобзарь-Фролова М.Н. Влияние конституционных норм-принципов на налогообложение в Российской Федерации // Соотношение публичного и частного в правовом регулировании финансовых и смежных экономических отношений. Материалы междунар. науч.-практ. конф. М.: РАП, 2012. С. 172 – 178.
151. Кобзарь-Фролова М.Н. О методах правового регулирования отношений в области таможенного дела. // Таможенное дело, 2012, № 3. С. 5 – 8.
152. Клишина М.А. Составление проекта бюджета: проблемы и перспективы // Финансовое право. 2006. № 3. С. 2 – 7.
153. Князева О.Н. Фактические основания налогово-правового принуждения // Налоги. 2012. № 2. // СПС Консультант Плюс.
154. Колесникова К.В. Расходные обязательства бюджетов // Общество и право. 2009, № 1. С. 295 – 297.

155. Колесникова Т.Н. Понятие и роль норм права в механизме правового регулирования // Государственная власть и местное самоуправление. 2013. № 4. С. 7 – 13.
156. Колмыкова Л.В. Конституционно-правовые проблемы установления и взимания сборов в Российской Федерации // Налоги. 2011. № 4. С. 31 – 39.
157. Колодуб Г.В. Проблема соотношения правовых категорий (явлений) «исполнение гражданско-правовой обязанности», «исполнение гражданско-правового обязательства» и «исполнение договора» // Юрист. 2013. № 24. С. 38 – 39.
158. Комиссарова Я.В. Перспективы формирования межотраслевого института судебной экспертизы // Российский судья. 2012. № 3. С. 46 – 48.
159. Комягин Д.Л. Бюджетно-правовая ответственность как подвид финансово-правовой ответственности: виды, классификация и особенности // Финансовое право. 2006. № 10. С. 2 – 8.
160. Комягин Д.Л. Расходные обязательства: контрольная и прогностическая функции // Финансовое право. 2011. № 7. С. 16 – 17.
161. Комягин Д.Л. Приватизация как источник бюджетных доходов // Реформы и право. 2012. № 2. С. 32 – 35.
162. Комягин Д.Л. Российские бюджетные реформы: из прошлого в будущее // Реформы и право. 2014. № 1. // СПС Консультант Плюс.
163. Конарев С.В. Ценностные элементы в содержании правомерного поведения // Юридический мир. 2011. № 5. С. 57 – 65.
164. Коновалов Д.В. Определение налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставной капитал акционерного общества // Налоговый вестник. 2008. № 5. С. 23 – 27.

165. Конюхова Т.В. Важный шаг на пути совершенствования бюджетных правоотношений. К принятию Бюджетного кодекса Российской Федерации // Журнал российского права. 1998. № 10-11. С. 83 – 89.
166. Копылов О.Б. Залог денежных средств как способ обеспечения исполнения обязательств по договору // Законодательство и экономика. 2014. № 5. С. 45 – 48.
167. Кораев К.Б. Кредиторы как субъекты конкурсного права // Банковское право. 2008. № 3. С. 26 – 28.
168. Кораев К.Б. Понятие неплатежеспособного должника в теории и законодательстве Российской Федерации // Юрист. 2012. № 11. С. 24 – 25.
169. Корнеев И. Дебиторская и кредиторская задолженность // Московский бухгалтер. 2010. № 11-12. С. 20 – 23.
170. Королев И.И. Возмещение вреда, причиненного незаконными действиями правоохранительных органов, как межотраслевой правовой институт // Гражданское право. 2011. № 4. С. 33 – 35.
171. Королев С.В. «Денежные права» человека в перспективе сравнительной теории права: германо-российский аспект // История государства и права. 2013. № 18. С. 16 – 21.
172. Король Е.А. Санционирование оплаты денежных обязательств органами федерального казначейства // Ваш бюджетный учет. 2007. № 11. // СПС Консультант Плюс.
173. Короткова О.И. Государственное управление как необходимый процесс в условии эффективного развития собственности // Государственная власть и местное самоуправление. 2012. № 4. С. 20 – 25.

174. Корякин В.М. «Наказание рублем» как санкция за дисциплинарный проступок // Право в Вооруженных Силах. 2012. № 3. С. 2 – 5.
175. Косевич В.П. Нецелевое использование бюджетных средств как объект межотраслевого правового регулирования // Российский следователь. 2007. №12. С. 38-40.
176. Костикова Е.Г. Налог на добавленный доход в России: перспективы реформирования налогообложения добывающей отрасли // Финансовое право. 2013. № 12. С. 25 – 30.
177. Краснов М.А. Христианское мировоззрение и права человека // Lex russica. 2013. № 5. С. 465 – 477.
178. Красноперова О.А. Налоговая система и налоговое законодательство - важнейшие элементы налогового механизма // Налоги. 2012. № 3. С. 22 – 25.
179. Красноярова Н.И. Роль конструкции отступного в самозащите кредитором своих прав в договорных обязательствах // Современное право. 2010. № 3. С. 44 – 49.
180. Красюков А.В. Налоговое обязательство: понятие и признаки // Российская юстиция. 2012. № 8. С. 12 – 14.
181. Кратенко М. Денежные обязательства сторон трудового договора: проблемы правового регулирования // Трудовое право. 2011. № 10. С. 13 – 31.
182. Кретьова Е.А. К вопросу об информации как объекте публичного права // Право и политика. 2007. № 11. С. 107 – 109.
183. Крохина Ю.А. Новые субъекты и особенности сроков исполнения налоговой обязанности // Финансовое право. 2011. № 9. С. 24 – 28.

184. Крусс В.И. Доктринальные инновации в контексте конституционализации российской правовой системы // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 4. С. 2 – 11.
185. Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 33 – 43.
186. Кузнецова Ж.С. Повышение эффективности бюджетных расходов как фактор сбалансирования бюджета // Финансовое право. 2007. № 6. С. 17 – 19.
187. Кузовенкова Ю.А. Денежное взыскание в уголовном судопроизводстве как санкция уголовно-процессуальной ответственности // Общество и право. 2008. № 3. С. 224 – 228.
188. Кузовков В.В. О процессуальном принуждении в сфере публичных финансов // Финансовое право. 2007. № 9. С. 2 – 5.
189. Купреев С.С. О термине «государственное управление» в современном административном праве // Административное право и процесс. 2011. № 6. С. 10 – 12.
190. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики // Хозяйство и право. 1995. № 1. С. 63 – 64.
191. Курбатов А.Я. О системе обязательных платежей и критериях их разграничения // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. / Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 64 – 70.
192. Курбатова О.В. Принципы налоговой системы // Налоги. 2012. № 2. С. 18 – 21.
193. Курилюк Ю.Е. Влияние налоговой базы земельного налога на возможность его исчисления и уплаты: правовые аспекты // Финансовое право. 2009. № 12. С. 30 – 34.

194. Курилюк Ю.Е. Особенности определения налоговой базы по налогам, объектом которых является юридический факт-действие // Финансовое право. 2012. № 6. С. 31 – 36.
195. Курилюк Ю.Е. Некоторые вопросы определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Финансовое право. 2012. № 10. С. 21 – 25.
196. Курцев Н.П., Горюнова Е.Н. Правовая природа юридических фактов // Юрист. 2003. № 10. С. 16 – 22.
197. Кучеров И.И. Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога // Финансовое право. 2009. № 5. С. 2 – 4.
198. Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. № 1. С. 22 – 27.
199. Кучеров И.И. Денежная обязанность как правовая категория // Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт): по материалам междунар. науч.-практ. конф. 27-28 октября 2011 г. М.: Изд-во ВГНА Минфина России, 2011. Ч. 1. С. 263 – 268.
200. Кучеров И.И. Правовые признаки денежных обязанностей и их отличие от денежных обязательств // Финансовое право. 2012. № 1. С. 12 – 18.
201. Кучеров И.И. Основопологающие идеи установления и введения налогов и сборов // Принципы финансового права: материалы междунар. науч.-практ. конф., Харьков, 19-20 апреля 2012 г. / Редкол. В.Я. Таций, Ю.П. Битяк, Л.К. Воронова и др. Харьков, 2012. С. 12 – 14.
202. Кучеров И.И. Денежные суррогаты и иные квазиденежные платежные средства // Финансовое право. 2012. № 2. С. 2 – 5.

203. Кучеров И.И. Обязанность по уплате налогов (налоговая обязанность) в составе денежных обязанностей // Очерки налогового-правовой науки современности. / Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва-Харьков: Право, 2013. С. 340 – 360.
204. Кучеров И.И. Денежные взыскания: проблемы правовой идентификации // Журнал российского права. 2013. № 5. С. 22 – 26.
205. Кучеров Э.В. Определение объектов налогообложения, цен и доходов // Финансы. 2000. № 8. С. 22 – 25.
206. Кучерявенко Н.П. Правовая природа налога // Финансовое право. 2001. № 2. С. 6 – 10.
207. Кучерявенко Н.П. Содержание и особенности правового регулирования объекта налогообложения // Финансовое право. 2006. № 7. С. 19 – 22.
208. Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности // Хозяйство и право. 1998. № 11. С. 30 – 37.
209. Липинский Д.А.. Юридическая ответственность как институт права // Юрист. 2013. № 12. С. 3 – 7.
210. Лобанов Г. Информация как объект гражданских правоотношений // Бизнес-адвокат. 1998. №6. // СПС Консультант Плюс.
211. Лозенков О.А. Исполнение обязанности по уплате налога несовершеннолетними // Финансовое право. 2013. № 7. С. 27 – 30.
212. Лукашев А.А. Теоретические проблемы ответственности в финансовом праве // Финансовое право. 2005. № 1. С. 45 – 47.
213. Лукичев К.Е. Коммуникация в сфере оборота государственной тайны: права средств массовой информации и обязанности государства // Государственная власть и местное самоуправление. 2011. № 5. С. 39 – 43.

214. Лушников А.М. Метод трудового права в контексте правовой политики: историко-правовой аспект // Трудовое право в России и за рубежом. 2012. № 4. С. 6 – 9.
215. Лысенко Д. Как списать кредиторскую задолженность // Аудит и налогообложение. 2013. № 9. С. 34 – 35.
216. Макарецев А.А. Дозволения, запреты и позитивные обязывания в избирательном режиме: проблемы метода правового регулирования // Государственная власть и местное самоуправление. 2008. № 1. С. 6 – 8.
217. Максимова О.И. Право человека на информацию в конституционном законодательстве РФ и зарубежных государств (сравнительно-правовой анализ) // Общество и право. 2010. № 3. С. 63 – 66.
218. Максуров А.А. Права должников по денежным обязательствам // Налоги. 2009. № 2. С. 118 – 19.
219. Максуров А.А. Об уголовной ответственности должника по невыполненным денежным обязательствам // Исполнительное право. 2009. № 4. С. 6 – 8.
220. Максуров А.А. Защита права собственности Европейским судом по правам человека при взыскании налогов, штрафов и иных обязательных фискальных платежей // Юрист. 2010. № 9. С. 8 – 13.
221. Малеин Н. С. Современные проблемы юридической ответственности // Государство и право. 1994. № 6. С. 23 – 32.
222. Малько А.В., Субочев В.В. Законный интерес и юридическая обязанность: аспекты соотношения // Юридический мир. 2007. № 3. С. 21 – 28.
223. Малько Л.В. Правовые средства: вопросы теории и практики // Журнал российского права. 1998. № 8. С. 66 – 77.

224. Малышев В.А. О категориях «объект» и «предмет» применительно к гражданско-правовому договору // Законодательство и экономика. 2008. № 10. С.42 – 46.
225. Мамаев А.А. Различия в правовом положении взыскателя в зависимости от вида должника // Арбитражный и гражданский процесс. 2013. № 5. С. 32 – 38.
226. Маслов Н.А. Обязанность по защите Отечества как юридическая категория // История государства и права. 2009. № 23. С. 41 – 42.
227. Матненко А.С. Бюджетная деятельность государства как финансово-правовая категория // Законодательство и экономика. 2008. № 6. С. 27 – 32.
228. Матненко А.С. Программно-целевой метод бюджетной деятельности: правовая характеристика // Вестник Челябинского государственного университета. 2009. №7 (145). Право. Вып. 18. Челябинск, С. 34 – 37.
229. Матузов Н.И. Теория и практика прав человека в России // Правоведение. 1998. № 4. С. 23 – 35.
230. Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1. С. 16 – 29.
231. Махров И.Е., Борисов А.Н. Административно - правовой аспект ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Право и экономика. 2002. № 1. С. 34 – 37.
232. Мацкевич А.Ю. Налог на недвижимость и его регулирующая функция // Журнал российского права. 2012. № 4. С. 111 – 119.
233. Медушевская Н.Ф. Естественное право как дар и обязанность // Юридический мир. 2009. № 7. С. 24 – 28.

234. Мильков А.В. К вопросу о применении термина «правовые средства» // Арбитражный и гражданский процесс. 2008. № 12. С. 44 – 45.
235. Межникова Ю.Л. Обращение взыскания на дебиторскую задолженность как способ обеспечения законных интересов хозяйствующих субъектов // Исполнительное право. 2009. № 4. С. 16 – 18.
236. Мингалимова М.Ф. Роль смягчающих обстоятельств при назначении наказания // Законность. 2013. № 9. С. 51 – 52.
237. Миннихметов Р.Г., Каримова Р.Р. О естественно-правовой сущности юридических обязанностей // Право и политика. 2007. № 7. С. 32 – 37.
238. Мирзоева А.Г. Правовое значение правильного определения объекта налогообложения и предмета налога как основных элементов юридического состава налога в налоговом законодательстве: проблемы теории и практики // Актуальные проблемы российского права. 2013. № 10. С. 1246 – 1253.
239. Михина Е.В. Правовые и экономические проблемы перехода к налогу на недвижимость в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2007. № 12. // СПС Консультант Плюс.
240. Москалева О.А. Категория неплатежеспособности в конкурсном праве России // Предпринимательское право. 2007. № 4. С. 20 – 30.
241. Мутулова С.С. Прозрачность налоговой системы в России и проблема парафискалитетов // Налоги. 2012. № 6. С. 7 – 9.
242. Мутулова С.С. Перспективы развития правового регулирования парафискалитетов в Российской Федерации // Финансовое право. 2013. № 1. С. 35 – 38.

243. Науменко А.М., Хильченко Е.Н. Налоговый сбор: юридические признаки // Финансовое право. 2007. № 7. С. 37 – 40.
244. Насиров Х.Т. Содержание субсидиарных обязательств // Вестн. Перм. Ун-та. 2012. № 1. С. 149 – 156.
245. Науменко А.М. Судебные акты в сфере финансовых правоотношений // Финансовое право. 2011. № 10. С. 4 – 8.
246. Неруш И.А. Влияние денежного обязательства на causa договора как критерий деления денежных обязательств // Право и политика. 2004. № 8. С. 122 – 126.
247. Нечаев К.А. Кредит по российскому бюджетному праву: проблемы развития // Российский юридический журнал. 2011. № 4. С. 219 – 221.
248. Николаева Ю.В., Юдичева С.А., Батюкова В.Е., Белякова И.М., Ложкова И.А. К вопросу о санкциях за совершение экономических преступлений (теоретический аспект) // Российский следователь. 2013. № 22. С. 15 – 19.
249. Никулинская Н.Ф. Принудительная госпитализация в психиатрический стационар и принудительное психиатрическое освидетельствование как комплексный межотраслевой институт // Журнал российского права. 2006. № 4. С. 90 – 95.
250. Нисневич Ю.А. Информация как объект публичного права // Научно-техническая информация. Серия 1. 2000. № 14. С. 12 – 17.
251. Новиченко О.В. О природе полномочий органов местного самоуправления в Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2005. № 7. С. 13 – 16.
252. Новоселова Л.А. Согласие должника на уступку требования // Сделки: проблемы теории и практики: Сб. ст. / Рук. авт. кол. и отв. ред. М.А. Рожкова. М.: Статут, 2008. С. 165 – 179.

253. Ногина О.А. К вопросу об элементном составе налога // Финансовое право. 2005. № 7. С. 11 – 12.
254. Нудненко Л.А. Проблемы правовой регламентации охраны памятников истории и культуры в России // Конституционное и муниципальное право. 2010. № 2. С. 38 – 41.
255. Нуртдинов А.А. Доходы и расходы казны как основа бюджетной деятельности // Юридический мир. 2007. № 11. С. 55 – 59.
256. Овсейко С. Перевод правового титула на кредитора как способ обеспечения исполнения обязательств (исторический и сравнительно-правовой анализ) // Банковское право. 2008. № 4. С. 36 – 47.
257. Овсянников М.В., Горюнова Е.Н., Курцев Н.П. Методология политико-правового учения юридических фактов // Мировой судья. 2010. № 7. С. 30 – 32.
258. Одинцов С.В. Оспаривание сделок должника: сравнительно-правовые аспекты, доктринальное толкование и правоприменительная практика // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2013. № 12. С. 49 – 57.
259. Озерская А.Ю. Бюджетный кодекс: новые веяния // Бюджетный учет. 2007. № 7. С. 10 – 19.
260. Олинов К.Э. Европейская модель НДС: проблемы и решения // Финансовое право. 2007. № 8. С. 31 – 36.
261. Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 18 – 23.
262. Осинцев Д.В. Понятие и признаки методов административно-правового воздействия // Юридический мир. 2009. № 3. С. 11 – 13.

263. Осипян Б.А. Социально-экономическая роль правомерного государства // Законодательство и экономика. 2012. № 4. С. 53 – 62.
264. Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. № 3. С. 27 – 31.
265. Павленко С.П. Некоторые проблемы определения объекта налогообложения по налогу на доходы физических лиц в России и за рубежом // Финансовое право. 2010. № 5. С. 27 – 31.
266. Павлова В.А. Концепция кадастровой оценки земель как основа налогообложения недвижимости // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2012. № 7. С. 77 – 83.
267. Пантюшов О.В. Обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов // Адвокат. 2012. № 3. С. 53 – 58.
268. Палозян О.А. К вопросу об институте расходования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 9. С. 43 – 48.
269. Палозян О.А. Правовые принципы финансирования государственных и муниципальных расходов // Финансовое право. 2013. № 12. С. 42 – 46.
270. Поленина С.В. Комплексные правовые институты и становление новых отраслей права // Правоведение. 1975. № 3. С. 71 – 79.
271. Пауль А.Г. Расходы бюджетов: понятие и особенности правового регулирования // Финансовое право. 2005. № 7. С. 25 – 27.
272. Пауль А.Г. Обязательственные имущественные отношения, обеспечивающие формирование доходов бюджетов (бюджетно-правовой аспект) // Финансовое право. 2006. № 9. С. 14 – 17.
273. Пауль А.Г. К вопросу о субъектах бюджетного права // Финансовое право. 2013. № 6. С. 14 – 18.

274. Пацурский П.С., Гаврилюк Р.О. Особенное и общее в правовой природе налогов и неналоговых фискальных сборов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статус-Кво 97, 2003. С. 42 – 47.
275. Певницкий С.Г. Собственность: некоторые налоговые аспекты. Соотношение конституционных гарантий и фискального интереса // Финансовое право. 2005. № 7. С. 13 – 16.
276. Певцова И.Е. Право ребенка на семью // Конституционное и муниципальное право. 2012. № 12. С. 63 – 66.
277. Перцева Е.М. Налог на недвижимость - приоритетное направление налоговой политики Российской Федерации // Финансовое право. 2008. № 5. С. 16 – 28.
278. Першин М., Смородинов М., Кутяева О., Сафронов Г. Налог на недвижимость пересмотрят еще раз // Административное право. 2013. № 3. // СПС Консультант Плюс.
279. Петренко Н.И., Тимофеев С.М. Информационная сфера общества как объект правового регулирования // Информационное право. 2010. № 4. С. 12 – 15.
280. Пешкова Х.В. Принципы осуществления расходов бюджета: некоторые теоретические и практические аспекты // Финансовое право. 2006. № 11. С. 6 – 11.
281. Пешкова Х.В. Обязательственный характер правоотношений осуществления расходов бюджета // Финансовое право. 2007. № 11. С. 14 – 17.
282. Пиголкин А.С., Рахманина Т.Н. Суверенитет России и верховенство федерального законодательства // Право и экономика. 1998. № 2. С. 9 – 10.

283. Пилипенко А.А. Теоретико-методологические подходы к определению налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 7. С. 23 – 25.
284. Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10. С. 21 – 29.
285. Плотникова Н. Статус кредитора в процессе о несостоятельности (банкротстве) // Российская юстиция. 1998. № 11. С. 17 – 18.
286. Поветкина Н.А. Правовые средства обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 6. С. 31 – 36.
287. Поветкина Н.А., Хазова Е.В. Интегрированные информационные системы управления публичными финансами в обеспечении прозрачности бюджетной системы Российской Федерации // Журнал российского права. 2014. № 9. С. 11 – 17.
288. Покачалова Е.В. О некоторых теоретических вопросах дифференциации финансовой системы Российской Федерации (финансово-правовой аспект) // Современное финансовое право: федеральный и региональный аспекты / Отв. ред. Е.В. Покачалова. Саратов: ГОУ ВПО Саратов. гос. академия права, 2009. С. 22 – 30
289. Попов А. Ответственность за неисполнение денежного обязательства // Хозяйство и право. 1997. № 8. С. 80 – 83.
290. Попов В.В. К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщиков и их обязанности по уплате налогов и сборов // Налоги. 2011. № 6. С. 14 – 16.
291. Попова А. А. Запреты в современном российском праве // Вестник Волжского ун-та им. В. Н. Татищева. Тольятти, 2007. С. 135 – 139.

292. Попова А.П. Природа запрещающих норм российского права [Электронный ресурс] // Вестник ТИСБИ. 2008. № 2. URL: <http://old.tisbi.ru/science/vestnik/2008/issue2/Low/Popova.html>
293. Порохов Е.В. Налоговое обязательственное право // Очерки налогово-правовой науки современности. / Под общ. ред. Е.Ю. Грачевой и Н.П. Кучерявенко. Москва-Харьков: Право, 2013. С. 261 – 317.
294. Пучковская И.И. Двухуровневая защита кредитора благодаря удержанию вещи должника // Гражданское право. 2013. № 5. С. 40 – 43.
295. Разгулин С.В. О некоторых вопросах установления налогов и сборов // Финансы. 2001. № 10. С. 34 – 37.
296. Рассолов И.М. Защита частной информации в гражданском праве // Новый юридический журнал. 2012. № 3. С. 71 – 78.
297. Реут А.В. Понятие и элементы системы налогов и сборов // Финансовое право. 2012. № 1. С. 26 – 29.
298. Реут А.В. Фискальная и регулирующие функции утилизационного сбора // Финансовое право. 2013. № 3. С. 17 – 20.
299. Рик Т.А. Налог на недвижимость: итоги эксперимента и перспективы введения нового поимущественного налога // Право и экономика. 2008. № 12. С. 81 – 88.
300. Рогачева О.С., Кошеварова Е.А. Административный договор как основание возникновения административно-договорного обязательства // Административное право и процесс. 2012. № 12. С. 39 – 42.
301. Рожкова М.А. Юридические факты в гражданском праве [Электронный ресурс] // Хозяйство и право. 2006. № 7. Приложение. 80с. URL: http://rozhkova.com/ARTICLE/JUR_FACTI.html

302. Рожкова М.А. О круге денежных обязательств, значимых для определения наличия признаков банкротства // Корпоративный юрист. 2009. № 4. С. 20 – 24.
303. Рожкова М.А. О взыскании процентов по денежным обязательствам // Практика применения общих положений об обязательствах: сб. ст. / рук. авт. кол. и отв. ред. М.А. Рожкова. 2011. С. 269 – 293.
304. Ротко С.В. Вексель, деньги и денежные обязательства: правовая регламентация в процессе развития гражданского законодательства // Журнал российского права. 2010. № 7. С. 27 – 36.
305. Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В. Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // Юридический мир. 2014. № 1. С. 44 – 49.
306. Саакян Т.В. О новом порядке санкционирования оплаты денежных обязательств [Электронный ресурс] // Советник бухгалтера бюджетной сферы. 2009. №1. URL: http://sovbukh.ru/zhurnaly/sovetsnik_buhgaltera_byudzhethnoj_sfery/vypusk_1_73_yanyar_2009/o_novom_poryadke_sankcionirovaniya_oplaty_denezhnyh_obyazatelstv/
307. Савин И.Г. Правовое регулирование исполнения гражданами Российской Федерации конституционной обязанности по защите Отечества // Военно-юридический журнал. 2012. № 2. С. 6 – 10.
308. Савченко М.С. Правовое регулирование налога с продаж // Законодательство и экономика. 2003. № 9. С. 43 – 53.
309. Самсин И.Л. Соотношение понятий налоговой обязанности и налогового обязательства // Финансовое право. 2012. № 3. С. 19 – 22.
310. Самсонова А.Е. Уплата налога как финансово-правовое расчетное правоотношение // Российское правовое государство:

- Итоги формирования и перспективы развития: В 5 ч. Ч.4: Финансовое право: Материалы Всероссийской науч.-практич. конф. Воронеж, 14-15 ноября 2003 г. / Под ред. Ю.Н. Старилова. Воронеж, 2004. [Электронный ресурс] URL: <http://fin-buh.ru/text/33314-1.html>
311. Сандырев Г.Г. Уточнение состава объекта (налоговой базы) по налогу на доходы физических лиц // *Налоги*. 2011. № 6. С. 29 – 32.
312. Сандырев Г.Г. Налогово-правовой статус физических лиц как плательщиков налогов и сборов // *Финансовое право*. 2011. № 12. С. 31 – 33.
313. Саттарова А.А. К вопросу о месте информации в финансовых правоотношениях // *Финансовое право*. 2012. № 10. С. 11 – 14.
314. Саттарова А.А. Государственно-правовое регулирование информационного обеспечения финансовой деятельности // *Финансовое право*. 2013. № 9. С. 14 – 18.
315. Саттарова Н.А. Некоторые теоретические проблемы обоснования финансовой ответственности как вида юридической ответственности // *Финансовое право*. 2005. № 11. С. 31 – 34.
316. Саттарова Н.А. Налоговое правонарушение как основание принуждения в налоговом праве // *Современное право*. 2005. № 11. С. 10 – 11.
317. Саттарова Н.А. Современные аспекты межотраслевых связей финансового права // *Финансовое право*. 2012. № 5. С. 11 – 14.
318. Саттарова Н.А. Конституционно-правовые основы управления финансами // *Финансовое право*. 2012. № 10. С. 8 – 11.
319. Саттарова Н.А., Гараев И.Г. Особенности правового положения коллективных субъектов финансового права // *Финансовое право*. 2010. № 6. С. 17 – 21.

320. Сауль С.Н. Правовой институт расходных обязательств (становление и развитие) // СПС КонсультантПлюс. 2013.
321. Сафиуллина Д.Р. Межотраслевые связи института доказывания в арбитражном процессе // Администратор суда. 2011. № 1. С. 17 – 18.
322. Сацункевич Е.Е. Взыскание процентов как форма ответственности предпринимателей за нарушение денежных обязательств // Общество и право. 2009. № 2. С. 298 – 300.
323. Сацихина Т.Ю. Налоговая обязанность как правовая категория // Финансовое право. 2006. № 12. С. 22 – 25.
324. Сацихина Т.Ю. Отдельные элементы понятия «должное исполнение налоговой обязанности» // Финансовое право. 2007. № 1. С. 18 – 22.
325. Свириденко О.М. Институт несостоятельности (банкротства) в системе гражданского права // Журнал российского права. 2011. № 1. С. 39 – 46.
326. Селюков А.Д. Финансово-правовые механизмы государственного управления // Финансовое право. 2010. № 7. С. 2 – 5.
327. Сидорова В. Фактическое и юридическое банкротство должника // Юрист. 2009. № 10. С. 68 – 71.
328. Сидорова В.Н. Банкротство как экономико-правовой институт // Российская юстиция. 2009. № 8. С. 20 – 22.
329. Сидорова М.Г. К вопросу о санкциях и юридической ответственности в финансовом праве // Журнал российского права. 2009. № 1. С. 141 – 146.
330. Ситник А.А. Деньги и валюта: финансово-правовой аспект // Банковское право. 2013. № 5. С. 34 – 35.

331. Слободнюк С.Л. Правовая реальность, правосознание и мнимость понятийных смыслов // Российский юридический журнал. 2013. № 1. С. 40 – 42.
332. Серов К.Н. Социально-экономическая политика государства и политический режим: некоторые проблемы взаимосвязи // Юридический мир. 2007. № 4. С. 50 – 53.
333. Слюсаренко М. О понятии наличия вины кредитора и должника в обязательстве в гражданском праве // Юрист. 2001. № 6. С. 32 – 35.
334. Смирникова Ю.Л. Финансово-правовой статус субъекта Российской Федерации // Журнал российского права. 2002. № 6. С. 39 – 45.
335. Смирнов Д.А. Единое информационное пространство объектов имущества как необходимый компонент имущественного налогообложения // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки. 2008. № 9.
336. Смирнов Е.В. Денежные формы удовлетворения требований конкурсных кредиторов и уполномоченных органов по мировому соглашению, заключенному в рамках процесса несостоятельности (банкротства) // Юрист. 2007. № 9. С. 45 – 50.
337. Сморгунова М.Е. Обязательственное право и обязательство: проблемы терминологии в гражданском праве и законодательстве // Гражданское право. 2008. № 2. С. 45 – 111.
338. Снежко О.А. Защита прав граждан - основная обязанность Российского государства // Право и политика. 2005. № 10. С. 103 – 114.
339. Соломина Н.Г. Пределы надлежащего исполнения обязательства // Право и экономика. 2013. № 11. С. 38 – 43.

340. Стародубцева И.А., Шелудякова Т.В. Конституционные обязанности государства и приоритеты социальной политики в России и зарубежных странах // Социальное и пенсионное право. 2012. № 3. С. 26 – 28.
341. Степанов А.Г. Денежные обязательства в деятельности юридических лиц // Право и экономика. 2005. № 9. С. 23 – 26.
342. Стрельников В.В. Порядок взыскания недоимок, пени, штрафов: история и современность // Арбитражный и гражданский процесс. 2005. № 6. С. 20 – 25.
343. Суляева Д.Д. Налоговые вычеты в системе элементов юридической конструкции налога // Финансовое право. 2012. № 2. С. 36 – 40.
344. Суткевич Е.А. Элементы уплаты регулярных платежей за пользование недрами: финансово-правовой аспект // Финансовое право. 2012. № 9. С. 37 – 40.
345. Сырых В.М. Комплексные институты как компоненты системы российского права // Журнал российского права. 2002. № 10. С. 22 – 27.
346. Сысоева О.В. Последствия оспаривания сделок должника по специальным основаниям // Юрист. 2013. № 24. С. 17 – 21.
347. Талапина Э.В. Проблемы имущественной ответственности государства // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. № 7. С. 61 – 72.
348. Талеров К.В. Обязательное пожертвование как гарантия реализации публичных конституционно-правовых интересов // Юридический мир. 2008. № 12. С. 66 – 68.

349. Тарабаев П.С. О неправомерных действиях и юридических событиях как основаниях движения неденежных обязательств // Юридический мир. 2013. № 9. С. 14 – 19.
350. Тарасенко А.А. Ответственность контролирующих лиц за должника: некоторые историко-правовые факторы становления института // Юрист. 2013. № 24. С. 11 – 16.
351. Тарасова Т.А. О бюджетном кредите // Финансовое право. 2008. № 3. С. 5 – 7.
352. Тернова Л.В. Налоговая ответственность - самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 27 – 29.
353. Теряевский С.А. Понятие метода правового регулирования в отечественной юридической науке // Новая правовая мысль. 2005. № 4.
354. Тимофеев В.В. Предмет исполнения страхового обязательства // Социальное и пенсионное право. 2006. № 3. С. 41 – 42.
355. Тимошенко В.А. О количестве федеральных налогов в России // Право и экономика. Документы. Комментарии. Практика. 2014. № 6. С. 55 – 57.
356. Титов Б. Почему от повышения налогов выиграет никто // РосБизнесКонсалтинг. [Электронный ресурс] URL: <http://top.rbc.ru/economics/30/09/2014/542516decbb20f639b9ccf25>. 19 сентября 2014 г.
357. Титов А.С., Якимов Н.В. Проблемы определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности // Налоги. 2013. № 6. С. 25 – 27.
358. Тихомиров Ю.А. Юридические режимы государственного регулирования экономики // Право и экономика. 2000. № 5. С. 3 – 5.

359. Тихомиров Ю.А. Правовое государство: модели и реальность // Журнал российского права. 2011. № 12. С. 5 – 20.
360. Тихончук М.В. Соотношение прав и обязанностей кредитора и должника при осуществлении процедур банкротства: историко-правовой анализ // Право и политика. 2007. № 10. С. 72 – 77.
361. Тишутина О.И., Михайлов А.В. Бюджетные расходы: вопросы эффективности, результативности и разработка системы показателей оценки // Проблемы современной экономики. 2012. № 4 (44). С. 194 – 198.
362. Ткачев В.Н. Признаки и критерии несостоятельности (банкротства) ликвидируемых и отсутствующих должников как особой категории субъектов конкурсного права // Закон. 2007. № 7. С. 62 – 70.
363. Ткачев В.Н. Институт несостоятельности (банкротства) как элемент комплекса мер по обеспечению экономической безопасности хозяйствующих субъектов // Гражданское право. 2012. № 6. С. 13 – 17.
364. Тололаева Н.В. Последствия нарушения обязательства солидарным должником // Вестник гражданского права. 2013. № 5. С. 65 – 86.
365. Трефилов С.А. Обстоятельства, имеющие значение для внесения изменений (исправлений) в записи актов гражданского состояния // Российский судья. 2013. № 11. С. 19 – 24.
366. Тропская С.С. К вопросу об определении правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 3. С. 26 – 31.
367. Трофимов Е.Н. Проблемные вопросы в законодательстве о статусе военнослужащих, о воинской обязанности и военной

- службе, требующие разрешения // Закон и армия. 2005. № 6. С. 29 – 30.
368. Трофимов С.В. Правовая категория «объект налогообложения» в нормах Налогового кодекса РФ // СПС КонсультантПлюс. 2014.
369. Туманов Д.К. К вопросу о применении Конституции Российской Федерации в случае пробелов в праве, а также о роли Конституционного Суда Российской Федерации в выявлении таких пробелов // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 6 С. 6 – 10. № 7 С.5 – 9.
370. Уруков В.Н. Вексель и денежное обязательство // Право и экономика. 2003. № 6. С. 52 – 57.
371. Устинович Е.С. Информационная деятельность федеральных органов исполнительной власти как специальный объект правового регулирования // Юридический мир. 2009. № 4. С. 33 – 35.
372. Ушаков А.Ю. О некоторых случаях, затрудняющих доступ граждан к правосудию в рамках стадии возбуждения уголовного дела // Юридический мир. 2012. № 10. С. 48 – 51.
373. Фадеев Д.Е. Налоговые споры: от правосудия к фискальным интересам, или чем завершится очередной этап судебно-административной реформы // Финансовое право. 2005. № 7. С. 17 – 19.
374. Халиков А.Н., Елинский В.И. Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании преступлений, совершенных сотрудниками ОВД в связи со служебной деятельностью (на примере конкретных статей УК РФ) // Российский следователь. 2014. № 3. С. 5 – 10.
375. Хаменушко И. О правовой природе финансовых санкций // Юридический мир. 1997. № 1. С. 45 – 50

376. Хапай А.А. Специфика правового регулирования отношений в информационном пространстве современного общества // Правовые вопросы связи. 2007. № 1. С. 19 – 22.
377. Ходский Л.В. Государственное хозяйство и финансовая наука. Основные принципы и особенности государственного хозяйства и классификация государственных доходов // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2013. № 2. С. 117 – 156.
378. Ходыкин Р. С какой суммы взыскиваются проценты при неисполнении денежного обязательства? // Российская юстиция. 2000. № 2. С. 26 – 27 .
379. Хромченков О.В. Договор как межотраслевой институт // Реклама и право. 2006. № 2. С. 33 – 36.
380. Худяков А.В. Генезис конституционных обязанностей государства в Российской Федерации // Юридический мир. 2009. № 10. С. 25 – 28.
381. Худяков А.В. Понятие и признаки конституционных обязанностей государства в Российской Федерации // Юридический мир. 2011. № 4. С. 27 – 31.
382. Цинделиани И.А. Правовое регулирование взыскания недоимок по налогам, сборам, пеням, штрафам с налогоплательщиков - физических лиц: современное законодательство и правоприменительная практика // Финансовое право. 2012. № 11. С. 14 – 21.
383. Чаплинский А.В. Содержание конституционного права на информацию в сфере судебной власти // Конституционное и муниципальное право. 2011. № 8. С. 68 – 71.

384. Чеботарев Г.Н., Мишунина А.А. Основные направления развития комплексного межотраслевого института миграционного права // Конституционное и муниципальное право. 2009. № 14. С. 7 – 10.
385. Черкасов К.В. К вопросу о содержании понятия «государственное управление» в российской юридической науке // Административное и муниципальное право. 2008. № 11. С. 10 – 14.
386. Черкасов К.В. Государственное управление: концепции современного понимания // Гражданин и право. 2010. № 6. С. 80 – 85.
387. Черпицкая Л.Т. Отношения в сфере бюджетного процесса как объект правовой охраны // Финансовое право. 2013. № 1. С. 45 – 48.
388. Чертков А.Н. Реформирование федеративных отношений и гармонизация федерального законодательства о компетенции федеральных и региональных органов государственной власти // Право и политика. 2007. № 12. С. 12 – 20.
389. Чибинев В.М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. 2006. № 3. С. 40 – 41.
390. Чуркин А.В. Юридическая квалификация понятия «реализация товаров (работ, услуг)» как объекта налогообложения и его применение на практике // Современное право. 2002. № 4. С. 10 – 15.
391. Чуркин А.В. Недостатки определений понятий «доход» и «прибыль» как объектов налогообложения в аспекте анализа отдельных положений глав 23 и 25 Налогового кодекса РФ // Современное право. 2002. № 6. С. 8 – 11.
392. Шаина М.А. Актуальные проблемы обращения требований кредитора к поручителю при наличии имущества должника, переданного в залог, в обеспечение исполнения кредитных обязательств // Адвокат. 2014. № 3. С. 22 – 24.

393. Шакирьянов А.А. Правовые средства избежания двойного налогообложения // Адвокат. 2006. № – 3. С. 71 – 77.
394. Шарыпкин Ю.И. Кредитор как участник процесса банкротства // Банковское право. 2008. № 2. С. 470 – 472.
395. Шестова С.М. Развитие российского законодательства об охране памятников истории и культуры // Культура: управление, экономика, право. 2009. № 2. С. 26 – 29.
396. Ширяева Т. Обжалование действий (бездействия) судебного пристава-исполнителя как межотраслевой институт гражданского процессуального и арбитражного процессуального права // Арбитражный и гражданский процесс. 2006. № 12. С. 24 – 28. 2007. № 1. С.16 – 20. №2. С. 6 – 9.
397. Шичанин А.В., Гривков О.Д. Должник как привилегированная фигура в системе неисполнения обязательств // Адвокат. 2001. № 5. С. 12 – 16.
398. Шубин Д.А. Правовые признаки сборов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. / Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. 168 с.
399. Шустров Д.Г. Иерархия конституционных ценностей // Конституционное и муниципальное право. 2013. № 6. С. 6 – 15.
400. Щелконогова Е.В. Взаимосвязь института вины и института обстоятельств, исключающих преступность деяния: исторический аспект // История государства и права. 2013. № 23. С. 7 – 11.
401. Щербакова Л.В. Виды административно-договорных обязательств: основные критерии классификации // Административное и муниципальное право. 2013. № 3. С. 205 – 219.
402. Щербакова Л.В. Место и роль действий по исполнению административно-договорного обязательства в системе

- юридических фактов // Административное и муниципальное право. 2013. № 4. С. 369 – 384.
403. Эрделевский А.М. Исполнение кредитных обязательств: судебная практика // СПС КонсультантПлюс. 2013.
404. Югов А.А. Механизм реализации конституционных (основных) прав, свобод и обязанностей - ключевой компонент подлинного народовластия // Конституционное и муниципальное право. 2008. № 7. С. 2 – 6.
405. Яковлев В.Ф. Отраслевая дифференциация и межотраслевая интеграция как основы системы законодательства // Правоведение. 1975. № 1. С. 16 – 23.
406. Яковлев В.Ф., Талапина Э.В. Роль публичного и частного права в регулировании экономики. // Журнал российского права. 2012. № 2. С. 5 – 16.
407. Якуб С.В. Институт налоговых агентов нуждается в реформировании // Финансовое право. 2010. № 8. С. 27 – 32.
408. Якушева Е.Е. Финансово-правовой статус Российской Федерации как кредитора в международных государственных кредитных отношениях // Финансовое право. 2008. № 2. С. 16 – 20.
409. Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансового права // Юрист. 1999. № 4. С. 43 – 50.
410. Ялбулганов А.А. К вопросу о преобразовании системы налогов и сборов РФ // Финансовое право. 2011. № 7. С. 29 – 36.
411. Янкевич С.В. Налогообложение при добыче драгоценных металлов: к вопросу об определении объекта налогообложения // Вестник арбитражной практики. 2013. № 3. // СПС Консультант Плюс.

Приложение

Критерии	Обязывание	Запрет	Дозволение
<i>Цель способа правового регулирования</i>	Непосредственное регулирование общественных отношений	Предотвращение возникновения неблагоприятных общественных отношений	Непосредственное регулирование общественных отношений
<i>Регулятивная функция права</i>	Динамическая	Статистическая	
<i>Юридические средства, с помощью которых реализуется</i>	Юридические обязанности		Субъективные права
<i>Вид правовой нормы</i>	Обязывающие	Запрещающие	Управомочивающие
<i>Элемент в структуре правовой нормы</i>	Чаще диспозиция	Санкция	Гипотеза, диспозиция
<i>Тип поведения субъекта при осуществлении</i>	Активное действие	Пассивное действие	Активное и пассивное действие
<i>Юридическая процедура использования способов</i>	Четко установленная, без выбора варианта поведения,	Четко установленная, без выбора варианта поведения,	Альтернативная и гибкая, возможность выбора варианта поведения

	длительная по времени			краткосрочная		
<i>Способ реализации</i>	Исполнение	Соблюдение	Использование			
<i>Способ воздействия на поведение субъектов</i>	Принуждение			Убеждение		
<i>Обеспечительный механизм</i>	Юридическая ответственность			Воля субъектов отношения		
<i>Преобладание публичного или частного интереса для их реализации</i>	Обеспечение преимущественно публичного интереса			Обеспечение частного интереса субъектов права		
<i>Распространенность в российском праве</i>	Средняя	Ниже среднего	Выше среднего			