ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ
НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
«ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Андриевский Константин Витальевич

ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫЕ РЕЖИМЫ

12.00.04 — Финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Научный консультант:
заслуженный юрист Российской Федерации
доктор юридических наук,
профессор И. И. Кучеров

Москва — 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 4

Глава 1. Правовая природа режимно-правового регулирования 20

1.1. Эволюция научной мысли о сущности правовых режимов 20

1.2. Соотношение понятий «правовое регулирование» и «режимно-правовое регулирование» 27

1.3. Содержание правового режима и элементы его юридической конструкции 43

1.4. Режимно-правовое регулирование комплексных общественных отношений 62

Глава 2. Финансово-правовой режим как разновидность публично-правовых режимов 81

2.1. Финансово-правовой режим, его понятие и структура 81

2.2. Функции финансово-правовых режимов 91

2.3. Объект и субъекты режимно-правового регулирования финансовой деятельности 111

2.4. Специальные финансово-правовые режимы 126

2.5. Режимно-правовое регулирование финансовых договоров 143

Глава 3. Классификация финансово-правовых режимов и ее основания 154

3.1. Способы, цели и функции режимно-правового регулирования как основания разграничения финансово-правовых режимов 154

3.2. Дифференциация финансово-правовых режимов в зависимости от содержания и характера правовых предписаний 162

3.3. Разграничение финансово-правовых режимов с учетом детализации правовых предписаний 172

3.4. Предмет регулирования, формы закрепления и источники нормативных предписаний как основание классификации финансово-правовых режимов 175

3.5. Субъектный и территориально-временной критерий как основание классификации финансово-правовых режимов 180

Глава 4. Бюджетно-правовые режимы в механизме финансово-правового регулирования 185

4.1. Бюджетно-правовой режим как разновидность финансово-правового режима и его признаки 185

4.2. Классификация бюджетно-правовых режимов 239

4.3. Правовой режим бюджетных заимствований 299

Глава 5. Налогово-правовые режимы и их предназначение 312

5.1. Содержание и особенности налогово-правовых режимов 312

5.2. Состав налогово-правовых режимов 347

Глава 6. Финансово-правовая природа правовых режимов денежного обращения и валютного регулирования 399

6.1. Понятие, содержание и признаки правовых режимов денежного обращения 399

6.2. Правовой режим оборота валютных ценностей (валютно-правовой режим) 432

Заключение 455

Библиографический список 472

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Режимно-правовое регулирование общественных отношений характерно практически для всех отраслей права. Сложно представить, что обеспечение динамичного возникновения, изменения и прекращения финансовых отношений, их развития будет осуществляться без установления специфики их правового регулирования. Это обусловлено изначальными особенностями финансовой деятельности публично-правовых образований — тонкой корреляцией сферы экономики и права, ее стратегическим значением, динамикой развития, пронизыванием всех сфер общественной жизни, разнообразным субъектным составом, конфликтностью, влекущими необходимость выработки особых правовых механизмов. Обязательное сочетание процедурных норм, «сопровождающих» соответствующие материальные правовые предписания в рамках определенного правового режима, обеспечивают нацеленность, доступность, подвижность и функциональную эффективность правового регулирования, что позволяет гарантировать своевременность реагирования на вызовы времени, потребности общества и государства.

Востребованность исследования избранной проблематики обосновывается необходимостью выработки универсальных подходов к определению места финансово-правовых режимов в системе общеправового регулирования посредством выявления их сущности и межотраслевых связей, учитывающих комплексный характер, присущий большинству из них. Избранный системный подход к регулированию общественных отношений, складывающихся в процессе образования, распределения и использования публичных денежных фондов, позволяет идентифицировать ключевые особенности каждого из подвидов сложившихся финансово-правовых режимов, а также сформировать систему обратных связей между ними, являющихся индикаторами эффективности финансовой деятельности

государства (муниципальных образований) избранными правовыми способами (правовыми средствами, методами, формами).

Расширение круга и усложнение финансовых отношений требуют правовой терминологической определенности, что повышает значимость разработки и принятия соответствующей концепции правовых режимов, которая позволяет дифференцировать подходы к правовому регулированию (универсальный (общий), специальный (особый).

Современная архитектура финансового права отличается высокой динамикой возникновения новых институтов, которые обусловливают появление и новых финансово-правовых режимов, провоцирующих потребность в их правовой идентификации и систематизации. Кроме этого, происходит существенный сдвиг в методологии регулирования финансово-правовых отношений посредством расширения диспозитивных начал, что, в свою очередь, находит свое воплощение и реализацию в трансформации сущности финансово-правовых режимов.

Возрастание роли финансовой культуры, финансовой грамотности в российском обществе инициирует появление и развитие коммуникативно-воспитательной функции режимного регулирования, которая связывается с доступностью и достоверностью информации, влияющей на поведенческое реагирование участников финансово-правовых отношений.

В то же время на современном этапе развития науки юридическая конструкция финансово-правового режима как обособленной совокупности нормативно-правовых предписаний и его состав на теоретическом уровне правоведами в полной мере не исследованы, что порождает интерес к предметному и всестороннему изучению.

Целью диссертационного исследования является разработка научно-обоснованных представлений (концепции) о финансово-правовых режимах.

Для реализации данной цели определены следующие **задачи**:

- осуществить ретроспективный анализ правовой природы режимного регулирования, динамики развития учения о правовых режимах в контексте

определения места финансово-правовых режимов в системе правового регулирования;

- определить содержание и элементы конструкции финансово-правовых режимов как разновидности публично-правовых режимов;

- проанализировать особенности функционального назначения финансово-правовых режимов и охарактеризовать систему функций, которые они выполняют;

- выявить характерные признаки финансово-правовых режимов;

- сформулировать и осуществить классификацию финансово-правовых режимов по различным критериям;

- изучить особенности специальных финансово-правовых режимов;

- предложить новое научное содержание комплексности в условиях финансово-правового регулирования и определить место финансово-правовых договоров;

- рассмотреть содержание бюджетно-правовых режимов, выявить основания их классификации;

- проанализировать природу налогово-правовых режимов и осуществить классификацию их разновидностей;

- выявить особенности финансово-правового режимного регулирования денежного обращения;

- охарактеризовать правовые режимы валютных ценностей, определить природу валютных ограничений как основы реализации режимно-правового регулирования в сфере валютных отношений.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе формирования и реализации финансово-правовых режимов.

Предмет исследования составляют нормы финансового законодательства, практика Конституционного Суда РФ и иных судов судебной системы РФ, акты зарубежного законодательства, доктринальные

источники финансового права и смежных отраслей права, официальные аналитические материалы и статистические данные.

Степень научной разработанности темы исследования. Основой для анализа проблем, отражающих предмет диссертационного исследования, явились теоретические разработки правовой науки, выводы, сформулированные в научных работах ученых как советского периода, так и современного этапа развития российской науки.

В исследовании используются актуальные разработки по вопросам режимного регулирования движения публично-денежных средств — философии, экономики, политологии. Автор в ходе анализа проблем диссертационного исследования использовал авторитетные труды правоведов советского периода: О. Е. Кутафина, П. Н. Лебедева, А. Ф. Ноздрачева, А. С. Пашкова, И. С. Самощенко, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриевой.

Среди финансово-правовых исследований, касающихся темы диссертации, следует назвать труды Н. М. Артемова, К. С. Бельского, О. В. Болтиновой, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, А. Г. Гузнова, Д. Л. Комягина, И. И. Кучерова, Н. П. Кучерявенко, А. С. Матненко, Н.В. Омелехиной, А. Г. Пауля, Н. А. Поветкиной, Т. Э. Рождественской, И. В. Рукавишниковой, Н. А. Саттаровой, А. Д. Селюкова, А.А. Ситника, А. А. Фатьянова.

Методологическая основа исследования характеризуется сочетанием классических и современных методов научного познания. В ходе анализа задач, определяющих перспективные направления исследования, использованы общие, философские и специально-научные методы научного познания: диалектический, исторический, формально-логический, сравнительно-правовой, формально-догматический, сравнительно-правовой методы, метод анализа и синтеза, обращение к отраслевым юридическим наукам, находящимся на стыке со сферой финансово-правовых знаний, и др.

Комплексное применение разных методов познания было направлено на решение поставленных задач и достижение цели научной работы.

Специальные методы легли в основу формирования правовой доктрины юридической науки, отражающей природу режимно-правового регулирования. На основании формально-юридического метода сформулированы основные понятия, раскрыта сущность правовых явлений. С помощью историко-правового метода осуществлен ретроспективный анализ точек зрения, подходов к определению сущности режимного регулирования в целом. Сравнительно-правовой метод лег в основу анализа действующих конструкций российского правового регулирования, сравнения их с зарубежными аналогами. Это позволило определить тенденции дальнейшего развития правового регулирования, уяснить возможность учета опыта зарубежных государств, а также сформулировать предложения по совершенствованию национального финансового законодательства.

Теоретическую основу исследования составили работы ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории права и государства, финансового и других отраслей права.

В работе использованы труды и выводы ученых по общей теории права и государства: Н. Г. Александрова, С. С. Алексеева, И. С. Барзиловой, Г. С. Беляевой, С. Н. Братуся, А. Б. Венгерова, В. Б. Исакова, С. А. Комарова, О. А. Красавчикова, В. В. Лазарева, А. В. Малько, Г. В. Мальцева, М. Н. Марченко, Н. И. Матузова, В. С. Нерсесянца, А. В. Полякова, О. Ю. Рыбакова, И. С. Самощенко, И. Н. Сенякина, В. М. Сырых, Ю. А. Тихомирова, Т. Я. Хабриевой, Р. О. Халфиной, Э. Ф. Шамсумовой, Л. С. Явича и др.

Ряд выводов настоящей работы был сформулирован на основе изучения достижений исследователей наиболее близко примыкающей к финансовому праву отрасли правовой науки — административно-правовой науки: А. П. Алехина, Д. Н. Бахраха, К. С. Бельского, А. М. Воронова, Е. В. Гриценко, К. В. Давыдова, А. В. Демина, С. М. Зырянова,

А. А. Кармолицкого, Ю. М. Козлова, В. В. Лазарева, М. А. Лапиной, Е. Б. Лупарева, Л. А. Мицкевич, А. Ф. Ноздрачева, Д. М. Овсянко, Н. И. Побежимовой, Л. Л. Попова, С. В. Пчелинцева, В. Г. Розенфельда, Н. В. Румянцева, М. А. Рыльской, Ю. Н. Старилова, Л. К. Терещенко, Н. Ю. Хаманевой, А. П. Шергина, Ц. А. Ямпольской и др.

Выводы диссертации основаны на изучении теории финансово-правовой науки конца XIX–XX вв. Теоретическую базу исследования составили труды М. М. Агаркова, М. И. Боголепова, С. Е. Каменицера, В. А. Лебедева, Л. А. Лунца, И. Х. Озерова, Е. А. Ровинского, В. Н. Твердохлебова, Р. О. Халфиной, Н. И. Химичевой, А. И. Худякова, С. Д. Цыпкина, Г. Ф. Шершеневичаи других авторов.

Исследованы труды по теории и прикладным аспектам финансового права российских ученых: Н. М. Артемова, Е. М. Ашмариной, О. Ю. Бакаевой, С. Я. Боженка, О. В. Болтиновой, А. Е. Бочкаревой, Д. В. Винницкого, Е. Ю. Грачевой, С. В. Запольского, М. Ф. Ивлиевой, Н. М. Казанцева, М. В. Карасевой, А. Н. Козырина, И. И. Кучерова, Н. П. Кучерявенко, И. Б. Лагутина, О. А. Ногиной, Н. В. Омелехиной, Е. Н. Пастушенко, А. Г. Пауля, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, М. И. Пискотина, Н. А. Поветкиной, Е. В. Покачаловой, М. Б. Разгильдиевой, И. В. Рукавишниковой, Н. А. Саттаровой, А. Д. Селюкова, А.А. Ситника Ю. Л. Смирниковой, Д. А. Смирнова, Э. Д. Соколовой, И. А. Хавановой, А. А. Шахмаметьева, Н. А. Шевелевой и др.

В работе использованы труды зарубежных авторов: П. М. Годме, Р. Давида, Л. Б. Хвана, P. Craig, R. Duxbury, W. Hoppe, M. Imboden, K. Obermayer, A. Shick и др.

Нормативную базу исследования составили Конституция Российской Федерации, федеральные законы, постановления Правительства РФ, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований,

регулирующие общественные отношения, являющиеся объектом диссертационного исследования.

Эмпирическая база исследования включает судебную практику, официальные аналитические и статистические данные органов государственной власти, государственных органов.

Научная новизна данного диссертационного исследования состоит в том, что впервые в российской юридической науке разработана последовательная концепция финансово-правовых режимов; проведена правовая идентификация финансово-правовых режимов в системе публично-правовых режимов; представлена их оригинальная классификация. Автором выявлены общие закономерности и особенности режимно-правового регулирования в сфере бюджетного, налогового права, права денежного обращения и валютного регулирования.

Свое выражение научная новизна исследования находит и в **положениях, выносимых на защиту**.

1. В развитие научной доктрины предложено новое определение понятия «правовой режим», понимаемый как особая разновидность социального режима, установленного в правовой форме, функционирование которого предполагает целевое воздействие на объект режимного регулирования посредством задействования совокупности норм материального и процессуального права и неукоснительного исполнения предусмотренных в этих нормах предписаний, что последовательно гарантирует определенное поведение субъектов в целях достижения желаемого социального состояния на основе учета интересов субъектов режимного регулирования и соблюдения баланса этих интересов.

2. Выявлены и обоснованы общие основания, характеризующие публичные правовые режимы, свойственные и финансово-правовым режимам, которые определяются посредством элементов, составляющих содержание конкретного режима, таких как: объект правового режима (объект направленности); метод, используемый при формировании

соответствующего правового регулирования; специальные субъекты и их компетенция; территориальные и временные рамки действия. Раскрывается содержание каждого элемента.

3. В целях определения места финансово-правовых режимов в иерархической системе режимно-правового регулирования предлагается учитывать следующие их свойства: во-первых, финансово-правовые режимы как разновидность правовых режимов в целом относятся к категории режимов социального регулирования, установленных на основе норм финансового законодательства; во-вторых, содержание финансово-правового режима проявляется в его публичной направленности, организации упорядочения поведения участников через систему императивных методов, гарантирования определенной субординации властвующих и обязанных субъектов, состоящих в отношениях власти и подчинения; в-третьих, финансово-правовой режим, являясь ядром финансово-правового регулирования в целом, обеспечивает регулирование поведения участников общественных отношений, складывающихся в сфере публичных финансов, сообразно отраслевому предмету и методу; в-четвертых, целостность финансово-правового режима не исключает вычленения отдельных финансово-правовых режимов на уровне подотраслей и институтов финансового права, проявляющих специфические особенности режимно-правового регулирования в рамках бюджетных, налоговых, валютных отношений и т. д.

4. Теория финансово права дополнена авторским определением понятия «финансово-правовой режим», под которым предлагается понимать разновидность публичного правового режима, режимные предписания которого закреплены и гарантированы целостной системой финансово-правовых норм, способствующих достижению цели финансово-правового регулирования, а также обеспечивающих - соответствующий порядок поведения субъектов режимного регулирования в отношениях, определяющих движение публичных денежных средств; - целевое

воздействие на поведение субъектов в указанных отношениях с учетом баланса интересов их участников.

5. В целях повышения уровня истинности научного отражения понимания теоретической конструкции финансово-правового регулирования и ее функциональной направленности предлагается рассматривать следующие функции финансово-правовых режимов:

а) регулятивную функцию, понимаемую как основную и связанную с установлением и контролем за соблюдением определенного финансово-правового порядка, который гарантируется в условиях функционирования соответствующего финансово-правового режима;

б) охранительную функцию, связанную с формированием эффективных правовых барьеров для предупреждения возникновения различных рисков (угроз), а также с защитой от посягательств на охраняемые финансовым правом отношения;

в) контролирующую функцию, основанную на одной из важнейших функций финансов — функции контроля. Реализация контролирующей функции в условиях финансово-правового режимного регулирования отличается рядом особенностей, среди которых выделяется его сквозной характер, задействование системы специальных государственных органов, опосредование системой действий (имеющих как статичную, так и динамичную природу), регламентированных нормами права

г) в основу стимулирующей функции заложена позитивная мотивация, которая активизирует деятельность участников отношений в такой форме и направленности, в которой заинтересованы все участники отношений и на базе которой возможно достижение баланса интересов. Формирование такой мотивации обеспечивается посредством задействования правовых стимулов, включая такие, как субсидирование, софинансирование, налоговые изъятия, компенсации, вычеты и др.;

д) коммуникативно-воспитательная функция выступает определенной квинтэссенцией правового регулирования и проявляется посредством

формирования личностных качеств физических лиц (участников и представителей организаций), характеризующихся осознанной необходимостью законопослушного поведения в сфере публичных финансов.

6. Обосновано, что объектом финансово-правового режима являются отношения, направленные на функционирование порядка реализации правосубъектности субъектов финансово-правовых режимов. Сформулирован предмет режимно-правового регулирования, под которым предлагается понимать денежные средства, аккумулируемые в публичных фондах финансовых средств. Доказано, что предметом финансово-правовых режимов выступает материальный объект, по поводу реализации (функционирования) которого складываются отношения, выступающие объектом финансово-правового режимного регулирования.

7. В целях выявления общих черт и особенностей финансово-правового статуса субъектного состава финансово-правовых режимов предлагается их классификация по нескольким основаниям:

- первая группа субъектов общественных отношений, составляющих объект финансово-правового регулирования, включает в себя участников, которые являются собственниками публичных денежных средств (как предмета режимного регулирования), и участников, которые наделены властными полномочиями по их аккумулированию, распределению и использованию. Данная группа субъектов финансово-правовых режимов подразделяется на два подвида: это непосредственные собственники публичных денежных средств, движение которых обеспечивается через установление порядка поведения участников режимно-правового регулирования (Российская Федерация, субъекты РФ и муниципальные образования) и субъекты финансово-правовых режимов, которые уполномочены собственниками публичных денежных средств на осуществление управления и контроля за поведением обязанных участников финансово-правовых режимов и движением публичных денежных средств (например, главные распорядители бюджетных средств);

- вторая группа субъектов включает юридических и физических лиц, воздействие на поведение которых в финансово-правовых отношениях осуществляется через закрепление порядка, обеспечивающего реализацию императивных предписаний в связи с аккумулированием, распределением и использованием денежных средств публичных финансовых фондов. Представители данной группы субъектов выступают адресатами властных велений относительно участия в соответствующих отношениях, возникающих в процессе движения публичных денежных средств.

8. Выявлена специфика содержания специальных финансово-правовых режимов как особого вида финансово-правового режима, заключающаяся в следующем:

а) в основе данных режимов лежит только определенная совокупность нормативных правовых актов. Принимая во внимание материальное содержание финансовых правоотношений, следует исходить из того, что подзаконные правовые акты, являющиеся источниками рассматриваемого правового регулирования, не могут содержать обязывающих правовых норм, если таковые обязывания не предусмотрены законодательными актами;

б) предполагает наличие уникальной (индивидуальной, конкретизированной) цели, которая является составной частью родовой цели общего финансово-правового режима;

в) характеризуется более оперативным реагированием на изменение общественных отношений, посредством трансформации финансового законодательства под влиянием различных обстоятельств (как негативных, так и позитивных) и наличием периода адаптации для заинтересованных участников финансовых правоотношений;

г) характеризуется избранным подходом к использованию методов правового регулирования - наряду с обязыванием при функционировании специальных финансово-правовых режимов довольно широко применяется стимулирование, нацеленное на создание таких условий, при которых

определенное поведение было бы выгодно всем участникам финансового правоотношения;

д) гармоничное сочетание интересов участников отношений через специальное проявление воли участников. В условиях императивного финансово-правового регулирования деятельности участников финансово-правовых режимов, для них допускается возможность самостоятельного выбора модели поведения.

9. Обосновано, что финансово-правовое режимное регулирование оказывает непосредственное воздействие и на отношения, возникающие в процессе реализации финансовых договоров. Аргументировано, что возможность заключения финансово-правовых договоров не изменяет императивный характер регулирования финансовых правоотношений, поскольку договорные конструкции в данном случае задействованы в системе построения отношений на условиях «власти и подчинения». Договорные конструкции в условиях действия финансово-правовых норм направлены на упрощение в реализации императивных предписаний.

10. В целях систематизации научных знаний проведена классификация финансово-правовых режимов по различным основаниям и в зависимости от: предмета финансово-правового регулирования; формы закрепления; субъектного состава; стадии финансово-правового регулирования.

11. Выявлены основные признаки бюджетно-правового режима как разновидности финансово-правового режима: режимные предписания обеспечены бюджетно-правовыми нормами (законодательными и договорными), гарантирующими и обеспечивающими последовательный порядок поведения (дисциплины) участников бюджетной деятельности; целевое воздействие на поведение участников бюджетной деятельности, обладающих специальной правосубъектностью; гарантирует реализацию прав и обязанностей (функций) всех субъектов бюджетной деятельности с учетом баланса их интересов; цикличность и периодичность регулирования и реализации; сочетание материального и процедурного регулирования

бюджетных отношений; наличие особых форм контроля за реализацией данного вида режима.

12. Налогово-правовой режим определен как разновидность финансово-правового режима и характеризуется следующими специфическими свойствами, обусловленными конституционной значимостью налоговой обязанности: возникает исключительно на основе законодательного регулирования; обеспечен балансом публичных и частных интересов; затрагивает широкий круг участников правоотношений; имеет целевую направленность на аккумулирование централизованных публичных денежных фондов; обеспечен отраслевыми мерами принуждения (ответственности).

13. Правовые режимы денежного обращения и валютного регулирования рассматриваются как финансово-правовые режимы и отличаются следующими характеристиками: двойственность современной правовой природы предмета режимного воздействия; наличие иностранного элемента в правоотношении; зависимость от внешних факторов; высокий уровень цифровизации; являются одним из базовых оснований функционирования бюджетной и налоговой систем.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят существенный вклад в финансово-правовую науку, развивают теоретические основы финансового права посредством расширения круга отношений, составляющих его предмет, за счет совокупности однородных отношений, отражающих природу и особенности режимно-правового регулирования, способствуют созданию обоснованного представления о сущности, роли финансово-правовых режимов, развивают и дополняют понятийный аппарат финансового права понятиями общего и специальных финансово-правовых режимов и их элементов, видовой классификацией финансово-правовых режимов, особенностями финансово-правовых договоров и т. д., развивают ряд правовых положений, приводящих к новым доктринальным выводам.

Теория финансового права обогащается концептуальным изучением природы режимно-правового регулирования финансовых отношений, которое расширяет современные научные представления о существующих финансово-правовых теоретических конструкциях.

Это позволяет автору простимулировать поиск новых научных подходов в его исследовании и способствовать развитию смежных категорий, институтов (подотраслей) финансового права, иных отраслей права.

Практическая значимость исследования характеризуется применением авторской концепция финансово-правовых режимов в нормотворческой работе по совершенствованию финансового законодательства РФ (в области правового регулирования бюджетных, налоговых и валютно-денежных отношений).

Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической работе, в том числе в правоприменительной деятельности органов государственной власти. Материалы и теоретические положения диссертации могут быть использованы в дальнейшем при разработке теоретических и практических проблем финансового права РФ. Доктрина финансово-правовых режимов имеет большой потенциал для ее использования в процессе преподавания учебных дисциплин, создания базовых учебных курсов по финансовому, бюджетному и налоговому праву, проведения научно-исследовательских работ магистрантами и аспирантами.

Степень достоверности и апробации результатов исследования. Диссертация обсуждена и одобрена на совместном заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства и кафедры правового обеспечения публичных финансов Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Теоретические положения диссертации представлены в публикациях автора: монографиях, учебных и научно-практических пособиях, статьях в сборниках материалов различных конференций и научных журналах, указанных в перечне ВАК Минобрнауки России.

Основные теоретические положения и выводы диссертации использовались:

- в ходе преподавания курсов финансового и налогового права в Севастопольском институте экономики и права;

- в докладах и выступлениях на различных конференциях (форумах), среди которых: Международная научно-практическая конференция «Систематизация российского законодательства в современных реалиях» (г. Казань, 26 ноября 2019 г.); Первый севастопольский юридический форум (г. Севастополь, Юридический институт Севастопольского государственного университета, 27–28 сентября 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Юриспруденция в теории и на практике: вопросы совершенствования правовой грамотности» (г. Самара, 25 июня 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Правовая система России: история и современность» (г. Тюмень, 11 июня 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Совершенствование правовой культуры как основа становления гражданского общества» (г. Казань, 17 мая 2018 г.); Международная научно-практическая конференция «Юридический факультет Кубанского государственного университета: 60 лет служения науке и практике» (г. Краснодар, Кубанский государственный университет, 20 апреля 2018 г.); ежегодная научно-практическая конференция «Источники частного и публичного права» (г. Тамбов, Тамбовский государственный университет им. Г. Д. Державина, 16–17 мая 2017 г.); Всеукраинская научно-практическая конференция «Осенние юридические чтения» (г. Харьков, Национальная юридическая академия Украины им. Ярослава Мудрого, 12–13 ноября 2008 г.); Международная научно-практическая конференция «Приоритеты национального экономического развития в контексте глобальных вызовов» (г. Киев, Национальная академия наук Украины, 20–21 ноября 2008 г.).

Положения диссертационного исследования апробированы при выполнении научно-исследовательских работ в рамках обучения соискателя

в докторантуре Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, шести глав, включающих 21 параграф, заключения и библиографического списка.

ГЛАВА 1. ПРАВОВАЯ ПРИРОДА РЕЖИМНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

1.1. Эволюция научной мысли о сущности правовых режимов

Конструкцию режимного регулирования вряд ли имеет смысл связывать исключительно с правом. Данное понятие имеет комплексное научное содержание и обоснованно востребовано в политических, государственных и правовых науках. Именно с этих позиций режим первоначально связывался с управлением, государственным строем, методом управления, совокупностью правил, мероприятий, норм для достижения какой-либо цели[1]. Комплексная оценка конструкции режима предлагается и на стыке различных научных подходов. Например, об этом свидетельствуют такие понятия, как «национальный режим», «режим рабочего времени», «валютный режим» и т. д.[2] Ориентация на комплексные подходы позволяет сформировать несколько подходов к оценке природы режимного регулирования: а) режим как государственный строй, совокупность способов осуществления власти; б) порядок труда, отдыха; в) совокупность правил, способов достижения той или иной цели[3]. Так, К. А. Ганшина связывает режим с несколькими значениями: а) государственный строй, образ правления (Франция до 1789 г.); б) образ жизни, уклад, распорядок; в) порядок (выборов, наибольшего благоприятствования, имущественных отношений); г) диета; д) условия работы; е) управление, дополнение (грамм.); ж) гроздь, кисть, ветка с плодами[4]. Э. Ф. Шамсумова, исследуя динамику в оценке содержания

---

[1] См.: Популярный энциклопедический словарь. Т. 99 / под ред. А. П. Горкина. М. : БРЭ, 1999. С. 1106.

[2] См.: *Беляева Г. С.* Правовой режим: общетеоретические аспекты : монография. Курск : Юго-Зап. гос. ун-т, 2012. С. 9.

[3] См.: Словарь русского языка: в 4 т. Т. 3 : П — Р / гл. ред. А. П. Евгеньева. 2-е изд., испр. и доп. М. : Рус. яз., 1984. С. 697 ; Юридический энциклопедический словарь / под ред. А. Я. Сухарева. М., 1984. С. 319.

[4] См.: Французско-русский словарь / сост. К. А. Ганшина ; отв. ред. Д. В. Сеземан. М. : Гос. изд-во иностр. и нац. словарей, 1962. С. 685.

категории режима[5], ссылается на подходы лингвистов, исследующих понятие режима.

При этом каждый вид режимов в зависимости от характера социального регулятора, в условиях которого он применяется, предполагает применение совокупности методов. Так, государственно-правовой режим охватывает систему методов осуществления государственной власти, в то время как политический режим представляет собой совокупность методов функционирования политической системы общества. На основании этого К. С. Гаджиев обосновывает особенности и отличия политического режима в условиях целостной политической системы общества. В основе функционирования последних лежит принцип организации ветвей и конкретных институтов власти, форм и методов осуществления политической власти[6].

Важно иметь в виду, что в таких условиях происходит комплексное согласование различных видов социальных режимов. Экономические отношения как движитель процесса корректирует не только правовую форму режимного регулирования, но и иные разновидности режимов. В контексте этого абсолютно аргументированно обращают внимание на то, что инвестиционные риски в условиях сформировавшихся правовых режимов управления поступлением прямых и портфельных инвестиций самым непосредственным образом связывались и с политическими нерыночными рисками, возникавшими у иностранных инвесторов[7]. Режим является способом организации макросоциальных процессов и отражает динамический аспект. Прежде всего, видимо, в данном случае логичнее характеризовать организацию макросоциальных процессов во множественном числе как совокупность режимов социального

---

[5] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Правовые режимы (теоретический аспект) : дис. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2001. С. 14–15.

[6] См.: *Гаджиев К. С.* Введение в политическую науку : учебник для высш. учеб. завед. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Логос, 1997. С. 113.

[7] См.: Концепции развития российского законодательства / отв. ред. Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. М., 2014. С. 76.

регулирования. Это связано с тем, что разностороннее режимное регулирование сложно осуществить исключительно за счет одного режима.

Государственные и политические режимы, находясь в основе принятия и исполнения управленческих решений, опосредуют и основные подходы, и критерии формирования правовых режимов. Причем в данном случае формируется объективная дуалистическая модель. С одной стороны, государственные и политические режимы формируют определенные запросы, назначения, цели к правовым режимам. С другой стороны, именно правовыми режимами обеспечивается реальное функционирование государственных и политических режимов. Последние трансформируются в определенные правовые предписания, приобретают юридическое оформление именно в рамках правового режимного регулирования. Именно правовые режимы выражают важнейшие элементы правовой политики государства, которая базируется на правовых предписаниях, осуществляется правовыми методами, предполагает в случае необходимости применение государственного принуждения и т. д.

Общий знаменатель в упорядочении социальных режимов — управление поведением участников общественных отношений — не исключает, а объективно предполагает дифференциацию социальных режимов на отдельные виды. В основе подобной дифференциации лежат прежде всего цель данного способа социального регулирования, природа и характер появления предписаний, гарантирующих данный социальный режим. Фактически речь идет о различиях в субъектах, порождающих правила поведения, характерные и обязательные для данного режима.

Понятие «режим» используется как комплексное понятие. Эта комплексность предполагает проявление управленческих начал во всех вариантах социальных регуляторов. Особенное режимное регулирование характерно и для морали, и для религии, и для права. Естественно, управленческое начало в каждой разновидности социальных регуляторов обеспечивается различными методами, предполагает достижение различных

целей, обусловливает различные объемы и аспекты воздействия на поведение участников отношений. Понятие «режим» в связи с этим может применяться в различных значениях. Это понятие, характеризующее и государственное устройство, и способ правления, и четко установленный распорядок чего-нибудь, и условия деятельности, работы, существования чего-либо[8]. Таким образом, режимная характеристика (или управленческая характеристика, что фактически является синонимом) и есть то консолидирующее начало, которое объединяет предназначение всех разновидностей социальных норм — управлять поведением субъектов. Каким образом — это уже предназначение видовой разновидности этих норм.

На сегодня можно выделить несколько этапов разработки конструкции правового режима.

Первый (50–60-е гг. XX в. — 80-е гг. XX в). В правовой науке конструкция режима начала особенно активно разрабатываться в середине XX в. Так, Н. Г. Александров связывал режим с неуклонным соблюдением законов, конструкция которого выражается в фактическом отождествлении советской законности и правового режима[9]. И. С. Самощенко, дискутируя с подобным подходом, подчеркивал, что «правовой режим — это правопорядок; определять законность как правовой режим — значит терминологически отождествлять ее с правопорядком»[10].

Второй (80-е гг. XX в. — начало XXI в.). Данный этап был связан с комплексным подходом к осуществлению правовой реформы, появлению или качественной переработке кодифицированных актов, которые не могли обойтись без выделения и закрепления законодательных подходов к оценке исходных начал режимного регулирования. Анализируя природу правового режима, В. Б. Исаков рассматривал его как социальный режим некоторого объекта, закрепленный правовыми нормами и обеспеченный совокупностью

---

[8] См.: Большой энциклопедический словарь. М., 1998. С. 1005 ; Школьный словарь иностранных слов : пособие для учащихся / под ред. В. В. Иванова. М . : Просвещение, 1983. С. 423.

[9] См.: *Александров Н. Г.* Роли советского социалистического государства и права в развитии советского общества. Вып. 1. М., 1953. С. 21.

[10] *Самощенко И. С.* Охрана режима законности советским государством. М. : Госюриздат, 1966. С. 13.

юридических средств[11]. С. С. Алексеев под правовым режимом понимал «особую систему регулятивного воздействия, характеризующуюся специфическими способами регулирования — особым порядком возникновения и формирования содержания прав и обязанностей, их осуществления, спецификой санкций, способов реализации, а также действием единых принципов, общих положений»[12]. С. С. Алексеев, анализируя данную проблему, описывал не только особенности характера, но и структуру правового режима: «…Каждый правовой режим есть именно “режим”, и его понятие несет в себе основные оттенки этого слова… — степень жесткости юридического регулирования, наличие известных ограничений или льгот, допустимый уровень активности субъектов, пределы их правовой самостоятельности»[13].

Характеристика общих дозволений и общих запретов в праве связывалась С. С. Алексеевым также с анализом правового режима как «порядка регулирования, выраженного в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования»[14]. С совокупностью правовых средств воздействия на участника отношений связывал природу правового режима и Б. Я. Бляхман, который подчеркивал, что правовой режим как порядок регулирования выражается в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний, создающих особую напряженность регулирования[15].

Третий этап (начало XXI в.) характеризовался сочетанием более углубленных исследований природы правового режима на уровне родового

---

[11] См.: *Исаков В. Б.* Механизм правового регулирования и правовые режимы // Проблемы теории государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. М., 1987. С. 258–259.

[12] *Алексеев С. С.* Общая теория права : в 2 т. М., 1981. Т. 2. С. 245.

[13] *Его же.* Теория права. М., 1995. С. 23.

[14] *Его же.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. С. 185.

[15] См.: *Бляхман Б. Я.* Правовой режим в системе регулирования социальных отношений. Кемерово : Кузбассвузиздат, 1999. С. 16.

понятия с появлением специфических отраслевых направлений, предполагающих акцентированное влияние на отраслевых, подотраслевых и институциональных особенностях режимного регулирования (административные режимы, валютный режим и т. д.). Так, общеправовая конструкция правового режима связывалась с качественно целостной специфической системой средств, приемов и методов правового регулирования, которая выражается в особенностях нормативно-правовых отношений и индивидуальных предписаний, возникновения правоотношения, юридических последствий, способов обеспечения реализации требований права[16].

Д. Н. Бахрах предлагал под правовым режимом понимать систему закрепленных юридическими нормами правил осуществления определенных действий путем определения целей, принципов, форм деятельности и ее объектов, основных прав и обязанностей субъектов[17]. Э. Ф. Шамсумова предлагает дифференцировать анализ природы правового режима в широком смысле (как особый порядок законодательного урегулирования поведения участников отношений в различных сферах либо на определенных объектах) и в узком смысле (особое сочетание юридических инструментов, закрепленных правовыми нормами и направленных на достижение благоприятных, полезных для общества и государства целей)[18].

Ю. А. Тихомиров, характеризуя природу административно-правовых режимов, видел в них специфический порядок деятельности субъектов права в разных сферах общественной жизни, который устанавливался в законодательных актах и гарантировал целевую и функциональную деятельность для поддержания требуемого государственного состояния[19].

---

[16] См.: *Бабаев В. К., Баранов В. М., Гойман В. И.* Словарь категорий и понятий общей теории права. Н. Новгород, 1992. С. 29.

[17] См.: *Бахрах Д. Н.* Важные вопросы науки административного права // Гос-во и право. 1993. № 2. С. 42–43.

[18] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 72–78.

[19] См.: *Тихомиров Ю. А.* Административное право и процесс: Полный курс. М., 2005. С. 377.

Правовой режим является разновидностью социального режима. Именно на этом делает акцент В. Б. Исаков, определяя правовой режим как социальный режим некоторого объекта, закрепленный правовыми нормами и обеспеченный совокупностью юридических методов[20]. Действительно, в этой ситуации принципиально важен акцент на социальности правового режима, поскольку непосредственное движение какого-либо объекта возможно только через поведение, участие в этом субъектов отношений. Сам объект быть участником движения вне связи с поведением субъектов отношений не может. Фактически режимное регулирование предполагает воздействие не на объект отношений, а на поведение участников отношений, у которых возникают определенные права и обязанности, правовые последствия в связи с отношением к этому объекту.

На многонаправленность содержания правового режима как особого механизма социального регулирования обращал внимание и Ю. А. Тихомиров: «Если социальную норму принять за эталон поступка, то отклонения от этого эталона могут происходить в самых разных направлениях. Поступок может не соответствовать социальной норме по объективным или субъективным признакам; по целям и мотивам; по прямым или косвенным результатам»[21]. Действительно, направленность социального регулирования в данном случае может раскрываться через закрепление предписаний, провоцирующих и гарантирующих такой порядок поведения, в котором заинтересованы и государство, и общество, а также выражать соответствующую реакцию на отклонение от социальной нормы. «При отклонении же от социальной нормы речь идет о самых разнообразных формах поведения (деятельности), по разным параметрам, не укладывающимся в действующие стандарты»[22].

---

[20] См.: *Исаков В. Б.* Указ. соч. С. 258–259.

[21] *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика : монография. М. : Формула права, 2010. С. 106.

[22] *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика. С. 106.

С. С. Алексеев определял правовой режим как порядок регулирования, выраженный в комплексе правовых способов, которые характеризуют объединение взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязательств, которые создают особенную направленность регулирования[23]. Д. Н. Бахрах под правовым режимом понимал систему правил, норм, мероприятий, необходимых для достижения той или иной цели, системы норм, которая регулирует человеческую деятельность, отношения между людьми по поводу отдельных объектов[24]. Нам представляется принципиально важным при определении правового режима акцентировать внимание именно на активный, динамичный характер этого правового явления. Естественно, при этом следует иметь в виду, что активный характер регулирования в условиях правового режима не является самоцелью, не является динамикой ради динамики.

1.2. Соотношение понятий «правовое регулирование» и «режимно-правовое регулирование»

Традиционно с понятием режима связывают как непосредственное взаимодействие объекта с внешним миром, так и способы этого взаимодействия. Именно с этих позиций режим часто рассматривается как совокупность правил, мероприятий, норм для достижения той или иной цели[25]. При этом особенно важным является, во-первых, акцент на целенаправленности функционирования того или иного режима и, во-вторых, указание на системный характер режимного регулирования через такую конструкцию, как «совокупность правил, приемов, норм». Именно поэтому есть все основания характеризовать режим как в узком, так и в широком

[23] См.: *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 185.
[24] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2000. С. 13.
[25] См.: Большая советская энциклопедия : в 30 т. Т. 21 / гл. ред. А. М. Прохоров. 3-е изд. М. : Сов. энцикл., 1975. С. 575.

смысле слова. Если в узком значении он охватывает определенную совокупность правил поведения, то в широком — это целостная система мероприятий, которые используются для достижения поставленной цели[26].

Одной из принципиальнейших особенностей режима как управленческого порядка является его динамика. Э. Ф. Шамсумова выделяет следующие характеристики этой внутренней динамики: изменчивость режима во времени и пространстве; его конкретный, индивидуальный характер, который со своей спецификой никогда полностью не вписывается в обобщенную модель, что исключает существование ее на практике в идеальном виде[27]. Действительно, изменчивость во времени безусловно характеризует режимное регулирование как динамическое явление. Бесспорно и то, что применение определенных режимов должно быть связано и с коррекцией ареала реализации режимных предписаний. В то же время если исходить из правового значения режима, то дополнительной аргументации требует акцент на конкретный, индивидуальный его характер. Правовое обеспечение режимного регулирования предполагает нацеленность предписаний, его гарантирующих, на неопределенный круг лиц. Некая индивидуализация, конкретность же происходит уже на стадии правоприменения и фактически связывается с конечным результатом, целью осуществления правового режима.

В контексте социального регулирования общественным поведением режим, таким образом, связывается именно с реализацией управленческих начал и определяет характер и степень воздействия субъекта, который формирует правило поведения на действия иных участников отношений. Так, мы можем говорить об управлении поведением участников отношений в режимах реализации норм религии, морали, права. При этом управление поведением может иметь единую направленность, цель, однако

---

[26] См.: *Наташев А. Е., Стручков Н. А.* Основы теории исправительно-трудового права. М. : Юрид. лит., 1967. С. 63.

[27] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 23.

принципиально отличаться средствами и методами, за счет которых это достигается и за счет которых гарантируется искомый результат.

Социальный режим предполагает целенаправленную деятельность общественных институтов и отдельных участников, направленную на упорядочение общественных отношений. Подчеркивая это, Э. Ф. Шамсумова определяет режим как «…целенаправленное (установление порядка) воздействие на общество для упорядочивания, сохранения, совершенствования и развития его определенной качественной специфики»[28]. Выясняя природу режимного регулирования, в данном аспекте необходимо уточнить, каким образом осуществляется подобное воздействие на общество. Видимо, в данном случае если учитывать комплексное воздействие социальных регуляторов (религии, морали, права), то общество может характеризоваться и как самоорганизующийся, самосовершенствующийся механизм. В то же время если иметь в виду природу правового режима, то несомненно, что подобным субъектом воздействия и организации общества будет выступать государство.

Видимо, акцент на роли государства в организации социально-режимного регулирования действительно необходим. Однако не следует исключать разграничение между режимным регулированием, осуществляющимся в интересах всего общества, и режимным регулированием, осуществляющимся в интересах государства. Действительно, деятельность государства, его органов будет основой в формировании конструкций режимного регулирования. Государство (в лице своих органов и институтов) будет тем субъектом, который формирует общие режимные предписания, реализующие и защищающие интересы общества, государства, субъектов федерации и т. д. В то же время те же субъекты федерации располагают полномочиями по формированию режимных предписаний, касающихся организации движения публичных

[28] *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 26.

денежных средств как на их территории, так и за счет источников, на ней находящихся. Именно поэтому, на наш взгляд, режимное регулирование на уровне финансово-правовой отрасли объективно предполагает участие как в нормотворчестве, так и в нормоприменении не только государства в целом, но и всех субъектов, которым законодатель делегировал соответствующие полномочия (субъекты федерации, муниципальные образования).

Свойства правового режима предполагает согласование формальных и материальных аспектов. Именно поэтому, правовой режим характеризуется не столько направленностью правового регулирования, что выражается через формальные признаки, сколько материальными признаками, выражающими степень его приемлемости или неприемлемости для интересов различных субъектов права[29]. С. С. Алексеев при этом акцентирует внимание на том, что для правового режима важна степень жесткости юридического регулирования, наличие ограничений или льгот, границы правовой самостоятельности субъектов[30]. Для процессуального правового режима в качестве системообразующего признака выступает именно цель, на достижение которой и направлены правовые средства. Именно за их счет формируются возможности реализации конкретных предписаний в отношении регулирования поведения участников.

М. М. Султыгов отмечает, что в области правового режима неслучайно проявляются разные способы правового регулирования, но во всех режимах это преимущественно определяет его особый настрой: способ обычно является приоритетным или же доминирует над другим, таким образом, приоритетный способ выступает в роли определяющего в правовом регулировании и в то же время создает определенный специфический вектор или же подходящую для себя атмосферу, т. е. «климат»[31]. Способ и метод

---

[29] См.: *Матузов Н. И., Малько А. В.* Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1. С. 16–29.

[30] См.: *Алексеев С. С.* Общая теория права : учебник / 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби, 2008. С. 244.

[31] См.: *Султыгов М. М.* Конституционно-правовой режим ограничения государственной власти : дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2005. С. 45–46.

правового регулирования является тем базовым началом, которое определяет природу и специфику конкретного правового режима.

Ряд авторов акцентируют внимание на необходимости осуществления управления в особых условиях, к которым относят чрезвычайные ситуации природного и технологического характера, чрезвычайное положение, военное положение, а также другие обстоятельства, которые вызывают нарушение нормальных условий жизни и необходимость формирования управления, приспособленного для их преодоления[32]. В целом с подобным подходом можно согласиться. Однако необходимо иметь в виду, что в данном случае речь идет о неопределенной разновидности отраслевых режимов — о специальных режимах, применение которых предполагает наличие специфических обстоятельств, порождающих особые отношения и специфические формы режимного регулирования.

Несмотря на то что режимное регулирование почти полностью переместилось с узковедомственного уровня на законодательный, в нормативной сфере соответствующий юридический механизм часто не работает, например из-за того, что закон нечетко прописан или же отсутствуют необходимые элементы, которые обеспечивают непрерывную работу, а также как результат ошибок юридической техники, что в последствии негативно отражается на качестве процесса правоприменения[33]. Формирование режимных требований на высшем нормотворческом уровне направлено на обеспечение последовательности и структурированности законотворческой деятельности. При этом важным является соблюдение сквозных принципов в режимном регулировании отраслевых отношений. Основываясь на нормах Конституции Российской Федерации, формируя основы их реализации в нормах кодифицированных законов, детализация их осуществляется через систему подзаконных актов. Именно поэтому

---

[32] См.: *Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М.* Административное право Российской Федерации. М., 1996. С. 406.

[33] См.: *Беляев В. П.* О процессуальной форме юридической деятельности // Юрист. 2005. № 8. С. 47–51.

необходимо четкое соответствие друг другу предписаний различных уровней нормативных правовых актов.

Сегодня, несмотря на большое количество значений дефиниции «правовой режим» в правовой литературе, данное понятие еще комплексно не освещено и преимущественно используется в отдельных отраслях права для того, чтобы охарактеризовать объекты правового регулирования. К примеру, можно найти следующее определение правового режима в отношении объектов правового регулирования: «Правовой режим информации — это характеристика информации как объекта правоотношений, следующей из ее нематериальной природы»[34].

Проблема осложняется и тем, что даже в рамках узкоотраслевых исследований термин «правовой режим» нередко используют как «повседневный», его считают уже известным и, следовательно, не нуждающимся в уточнении. Следствием этого является рост числа научных исследований, в которых правовой режим используется для характеристики объектов правового регулирования, видов деятельности субъектов права, в которых в большинстве случаев неоправданно не учитывается цель и настоящая сущность данного понятия в системе правового регулирования. Пренебрежение системным раскрытием содержательного наполнения основных дефиниций, формализм при их применении могут привести к искажению их сущностной основы, негативно сказаться как на конкретном научном исследовании, так и на формировании доктринального фундамента дальнейших научных поисков в соответствующем направлении.

Ю. А. Крохина, анализируя содержание налогово-правового регулирования, обращает внимание на то, что объектом налоговых правоотношений является все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь[35]. Естественно, все это распространяется и на иные разделы финансово-

[34] *Терещенко Л. К.* Правовой режим информации : автореф. дис. ... д-ра юрид наук. М., 2011. С. 14.

[35] См.: Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. 3-е изд., испр. и доп. М. : Норма, 2007. С. 209.

правовой отрасли. Именно с наличием объекта налогообложения она связывает предпосылку и необходимое условие возникновение налогового правоотношения: «Обязанность по уплате налога может возникнуть только при наличии объекта, подлежащего налогообложению»[36]. Таким образом, наличие объекта порождает обязанность осуществления определенных действий субъектами налоговых правоотношений. Естественно, при этом необходимо учитывать и ситуацию, когда наличие объекта может и не порождать необходимости реализации субъектами налоговых правоотношений своих прав и обязанностей. В данном случае речь идет о сложном юридическом факте, порождающем налоговые правоотношения. К примеру, обязанность уплаты отдельных налоговых платежей, возникающая при пересечении таможенной границы, гарантируется не только наличием непосредственного объекта налогообложения, но и определенным действием налогоплательщика — пересечением таможенной границы.

Выяснение содержания правового режима является довольно важным и на современном этапе развития юридической науки. Это связано с двумя обстоятельствами. Во-первых, понятие правового режима еще не трансформировалось в своеобразную разновидность «правовых аксиом». Во-вторых, особенности правового режима в отдельных отраслях права принципиально отличаются, что обусловливает их корректировку в зависимости от изменяющихся общественных отношений, либо возникающих как сфера правового воздействия, либо кардинально меняющихся.

Безусловно, что, анализируя природу правового режима, целесообразно рассматривать его через конструкцию определенного порядка поведения участников отношений. Г. С. Беляева первичную основу для наиболее подходящего определения правового режима как раз и связывает с особым порядком правового регулирования, служащим для беспрепятственной

[36] Там же. С. 210.

реализации основных целей правового регулирования (в том числе интересов субъектов права)[37].

Соотношение конструкций правового режима и правового регулирования связывается с целым рядом характеристик[38]. Прежде всего, исходя из того, что правовой режим является инструментом, средством правового регулирования, естественно, что он требует соответствующего нормативно-правового закрепления. Более того, речь идет не просто о соответствии правового оформления определенной сферы общественных отношений, но и о таком закреплении, когда оно приобретает обязательный характер через определенную совокупность нормативных предписаний.

Обязательность правового закрепления конструкций правовых режимов объективно связана и с соответствующей иерархией законодательных актов. Если концептуальные исходные начала правовой природы режимов отражаются в конституционных нормах, то регулирование отраслевых особенностей, имеющих в то же время родовой характер, содержится в законах и кодексах. Подзаконные же акты предполагают детализацию уже видовых черт и особенностей отраслевых или подотраслевых режимов.

Если исходить из того, что правовые режимы нацелены на урегулирования определенного порядка поведения участников правоотношений, то абсолютно логично связывать их характеристику с наличием специфической цели, определяющей достижение особого порядка правового регулирования[39]. В определенном смысле можно говорить о соответствии целей правового регулирования и правового режима. Так, если целью правового регулирования в целом является урегулирование поведения участников правоотношений, то целью правового режима является установление и обеспечение определенного порядка поведения участников этих отношений. «Цель правового режима можно определить как

---

[37] См.: *Беляева Г. С.* Правовой режим … С. 22.

[38] См.: Там же. С. 23–31.

[39] См.: *Малько А. В.* Правовые средства: вопросы теории и практики // Журнал рос. права. 1998. № 8. С. 68.

предполагаемую или закрепленную государством идеальную модель какого-либо социального явления (состояния, процесса), достигаемую при помощи реализации правовых средств, входящих в его (правового режима) состав»[40].

Критерий цели правового режима является одним из оснований классификации отраслевых правовых режимов. Так, Ю. А. Тихомиров на этом основании дифференцирует административно-правовые режимы на: а) административно-правовые режимы для определенных государственно-правовых состояний; б) административно-правовые режимы, призванные обеспечить функции управления и сферы деятельности; в) легализующие режимы, касающиеся как официальной регистрации юридических и физических лиц, так и регламентации нормативных требований к видам деятельности[41].

Определяя место правовых режимов в общей конструкции системы правого регулирования необходимо исходить из того, что они устанавливают не просто порядок регулирования, а особый порядок сочетания правовых средств (дозволений, запретов, позитивных обязываний, рекомендаций, стимулов и ограничений)[42]. Особенность порядка принципиально отражается и в системности структурирования правового режима. Обеспечивая цельность правового регулирования, система режимов предполагает определенную иерархическую структуру, когда режимное регулирование, базируясь на общетеоретических исходных началах, детализирует их в условиях публичного и частноправового регулирования, отдельных отраслевых конструкций, закрепляя подотраслевые и институциональные требования к определенному порядку поведения. В основе подобного структурирования лежит не только детализация предмета регулирования, но и особенность соотношения и согласования интересов участников

---

[40] *Беляева Г. С.* Правовой режим ... С. 26.

[41] См.: *Тихомиров Ю. А.* Курс административного права и процесса : учебник. М., 1998. С. 404.

[42] См.: *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 185 ; *Беляева Г. С.* Правовой режим ... С. 28 ; *Малько А. В., Родионов А. С.* Правовые режимы в российском законодательстве // Журнал рос. права. 2001. № 9. С. 19.

отношений, создание баланса интересов для оптимального варианта реализации цели назначения соответствующего правового режима.

Характеризуя возможность применения подобной конструкции в налоговых отношениях как разновидности финансовых, Ю. А. Крохина основывается на мнении А. В. Малько, который определяет правовой режим как особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств, создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права[43]. Основываясь на этом, она приходит к выводу о содержании налогово-правового режима и его разновидностях: общему и специальному налогово-правовым режимам, соотношение между которыми определяется такими особенностями как область налоговых отношений и характер налогово-правовых норм[44].

Правовой режим предполагает именно реализацию определенного порядка регулирования, специальное воздействие на уже осуществляющееся поведение участников отношений. При этом важность указания Ю. А. Тихомирова, на наш взгляд, связывается с глобальной системностью, что означает наличие соответствующего целеполагания, как на стадии нормотворчества, так и на стадии нормоприменения. В этих условиях цель при формировании правообразующей воли сводится как к обеспечению четкости в нормативном предписании, так и в целесообразности корректировки его на основе правоприменения в последующем.

Н. И. Матузов и А. В. Малько рассматривают правовой режим как особый порядок правового регулирования, который выражается в определенном соединении юридических методов и который формирует необходимое социальное положение и конкретную степень возможности или

---

[43] См.: *Малько А. В.* Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 207.
[44] См.: Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 222–223.

невозможности для удовлетворения интересов субъекта права[45]. Принципиально важным в этом определении является нацеленность режимного регулирования через правовые конструкции на удовлетворение интересов участников отношений, нам представляется важным и основным в этом утверждении даже не столько удовлетворение интереса, а достижение баланса интересов. При этом, даже не важно идет ли речь о правовых способах разрешения конфликта, противостояния сторон в правоотношении, но в любом случае даже в действиях отдельного субъекта отношения реализуются интересы группы субъектов.

Принципиальным условием для достижения баланса интересов является не только четкое, аргументированное формирование правового статуса, закрепление прав, обязанностей, полномочий участников правовых режимов, но и логичное, взаимосвязанное соотношение элементов правового статуса между противостоящими друг другу в правоотношениях субъектами. «…Поведенческие роли людей в немалой степени отражают и порождаются их правовым статусом. «Нормативная» ориентация и своего рода “заданность” влияют на их стремление, на очевидные и скрытые предпочтения… Вектор смещения сигнализирует либо об изъянах норм, либо об акцентах поведения людей. И в любом случае на это надо реагировать»[46]. Именно оперативность в подобном реагировании и является одним из основных условий достижения баланса интересов.

К примеру, речь идет об индивидуальных действиях налогоплательщика, который уплачивает налог. В зависимости от своевременности, полноты уплаты налога в его действиях сталкиваются и сочетаются интересы: а) непосредственно плательщика (физического или юридического лица); б) субъекта властных полномочий (контролирующего органа, наделенного государством соответствующими полномочиями по контролю за исполнением плательщиком своей налоговой обязанности); в)

---

[45] См.: *Матузов Н. И., Малько А. В.* Правовые режимы: вопросы теории и практики. С. 17–18.
[46] *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика. С. 104.

государства или административно-территориального образования (фактически получателя и собственника денежных средств, перечисляемых в виде налогов и сборов в доходную часть соответствующего бюджета). В данном случае речь идет о действиях законопослушного плательщика, вовремя и полностью уплатившего налог.

При характеристике правового режима, как результата нормативно-правового воздействия необходимо учитывать, что он отображает не столько результат, сколько систему условий осуществления правового регулирования, определенный порядок действия права, направленный на реализацию определенной цели и достижение определенного результата. Назначением правового режима является достижение желаемого социального состояния, формирование и закрепление правовыми формами пути достижения необходимого результата. Абсолютно логичной в свете этого является характеристика Н. И. Матузовым и А. В. Малько правового режима как специфической функциональной характеристики права[47]. Именно поэтому понятие правового режима и правового регулирования представляют собой неразрывную конструкцию, в условиях которой режим связывается с порядком, результатом, определяющим специфику правового регулирования.

А. В. Поляков, анализируя действие права в пространственно-правовой коммуникации, предлагает специфическую трактовку правовой системы. Он рассматривает ее как «…целостную правовую смысловую коммуникацию, включающую два блока: информационную коммуникацию и поведенческую коммуникацию»[48]. Связывая подобную конструкцию с назначением и смыслом действия права, который может быть раскрыт только в рамках правовой системы, фактически акцентируется внимание и на роли режимного регулирования в этой ситуации. Действительно, правовое предписание, обеспечивая информационную коммуникацию, показывает

[47] См.: *Матузов Н. И., Малько А. В.* Правовые режимы: вопросы теории и практики. С. 16–29.

[48] *Поляков А. В.* Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход : курс лекций. 2-е изд., доп. СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. С. 596.

участникам отношений последствия соблюдения или несоблюдения правила поведения, закрепленного в правовой норме. В то же время поведенческая коммуникация связана самым непосредственным образом уже с реализацией информационной коммуникации осуществления действий (активных или пассивных) участниками отношений, которая как раз и предполагает действие субъектов в условиях соответствующих правовых режимов.

Характеристика правового режима предполагает объективную необходимость в системном подходе к уяснению его природы. В этой связи важным моментом является установление связей с другими элементами правовой системы, соотношение его с правовыми нормами, правоотношениями и т. д. В. Б. Исаков, анализируя природу правового режима, характеризует его как социальный режим определенного объекта, закрепленный правовыми нормами и обеспеченный совокупностью юридических методов, главная особенность которого заключается в том, что он возникает, закрепляется и регулируется правом и основан на праве[49]. Таким образом, опосредованность правового режима правовыми нормами, гарантированность его реализации определенной совокупностью юридических методов, обусловленность динамикой правоотношения и определяет природу режимного регулирования.

На активный характер регулирования динамики правоотношений обращает внимание и С. С. Алексеев[50]. Он рассматривает его как социальный режим определенного объекта, нормативно закрепленного и обеспечиваемого юридическими средствами, что связывает его с особым соотношением взаимодействующих между собой дозволений, запретов и позитивных обязываний, которые и определяют особую нацеленность регулирования. С. С. Алексеев подчеркивает, что понятие режима «…несет в себе основные смысловые оттенки этого слова, в том числе и то, что правовой режим выражает степень жесткости юридического реагирования,

[49] См.: *Исаков В. Б.* Указ. соч. С. 259.
[50] См.: *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 185.

наличие известных ограничений и льгот, допустимый уровень активности субъектов, пределы их правовой самостоятельности»[51]. Правовой режим фактически оживляет статичные нормативные предписания, добавляет динамику в применении соответствующих правовых средств, устанавливает и гарантирует функционирование всего комплекса правовых инструментов. Именно в этих условиях при рациональном и взвешенном соотношении обязываний, дозволений и запретов право оживает и превращается в активный инструмент упорядочения поведения участников отношений.

Правовой режим представляет собой системное явление в механизме правового регулирования. В одних случаях с понятием правового режима связывают определенную систему юридических средств, в других — с объектом, функционирование которого обеспечивается в условиях режимного регулирования. С определенным распорядком действия права, обеспечивающим наступление желаемого социального эффекта, связывается содержание правового режима как функциональной характеристики права в целом[52]. Нередко понятие правового режима применяется как обобщающая правовая характеристика отрасли права в целом[53]. Таким образом, характеристика правового режима в целом представляет собой определенную теоретическую конструкцию, которая объективно предполагает детализацию особенностей в рамках отраслевых режимов. При этом и единство отраслевых режимов весьма условно, поскольку в рамках отдельной отрасли уместна детализация единого отраслевого режима по составляющим (институтам или подотраслям), что предполагает уточнение режимного регулирования на уровне более простых, чем отрасли совокупностей правовых норм.

Принципиально важно, на наш взгляд, связывать содержание правового режима с определенным порядком реализации правовых норм. В контексте

---

[51] *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 186.

[52] См.: *Комаров С. А., Малько А. В.* Теория государства и права. М., 1999. С. 174.

[53] См.: *Алексеев С. С.* Отрасли советского права: проблемы, исходные положения // Сов. гос-во и право. 1979. № 9. С. 18–19.

этого нам хотелось бы поддержать позицию Э. Ф. Шамсумовой, которая рассматривает правовой режим как особый специальный порядок регулирования, выражающийся в комплексе мер, сочетающих возможные дозволения, позитивные обязывания и необходимые запреты, создающих определенную направленность регулирования, и как результат регулятивного воздействия на определенные общественные отношения путем использования соответствующего набора юридических средств[54]. Нам представляется, особенно важным то, что режим в данном случае связывается именно с результатом регулятивного воздействия юридическими средствами на определенные общественные отношения, формирующиеся на стыке отраслевого регулирования. Иными словами, в данном случае речь идет о законченном системном комплексе материальных и процессуальных форм, урегулировавших соответствующий вид общественных отношений.

Несколько ниже Э. Ф. Шамсумова связывает правовой режим с установлением «…механизма обеспечения фактической реализации системы стимулов, нормативов, гарантий, запретов, обязываний, ограничений, а также их компетентное исполнение, применение мер принуждения и привлечение виновных к ответственности»[55]. В контексте этого определения хотелось бы уточнить, что, на наш взгляд, режимное регулирование должно касаться не исключительно компетентного исполнения, но также и ситуаций, связанных с некомпетентной реализацией полномочий либо прав и обязанностей и соответственно наступления неблагоприятных последствий для субъектов, которые это допустили.

И на сегодня актуальной является дискуссия по поводу того, что же считается правовым режимом. Д. Н. Бахрах отмечает, что правовой режим является официально установленным особым порядком правового регулирования, отражающем комплекс юридических и организационных средств, которые используются с целью закрепления социально-правового

---

[54] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 71–72.
[55] Там же. С. 72.

состояния объектов, на которые он направлен и который характеризуется следующими чертами: а) при помощи используемых правовых средств образуются особые правила поведения, которые устанавливаются на официальном уровне, а также обеспечиваются наличием комплекса организационно-правовых мер; б) правовое регулирование целенаправленно осуществляется в интересах определенного носителя правового режима; в) специально созданные правила имеют целью создать условия, которые будут препятствовать нарушению статуса носителя режима, а также поддерживать указанные параметры его деятельности; г) деятельность субъектов, которые реализуют правила правового режима, базируется на единых принципах права, единых правовых формах и осуществляется в строгом соответствии с установленным механизмом реализации прав и обязанностей; д) в нормативных актах закреплено конкретное правовое состояние объекта или процесса, которое отличается от других сфер правовой̆ действительности и выражается в устойчивых взаимосвязях носителя режима с другими социальными объектами[56].

А. В. Малько утверждает, что правовой режим является выражением нормативности права, но выражением высшего уровня, который объединяет в целостную конструкцию конкретную совокупность правовых средств[57]. С. С. Алексеев правовым режимом называет своего рода укрупненную конструкцию в едином арсенале правового инструментария, который объединяет в большой массив указанный комплекс правовых средств[58]. О. В. Рахматулина определяет правовой режим как комплекс средств, которые направлены на то, чтобы достичь какую-нибудь конкретную общественную цель[59]. Таким образом, содержание правового режима связывается с совокупностью устоявшихся правовых средств, нормативных

---

[56] См.: *Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Старилов Ю. Н.* Административное право: учебник для вузов. М. : Норма, 2007. С. 477–478.

[57] См.: *Матузов Н. И., Малько А. В.* Правовые режимы: вопросы теории и практики. С. 16–29.

[58] См.: *Алексеев С. С.* Теория права. С. 244.

[59] См.: *Рахматуллина О. В.* Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование : монография. Оренбург : ООО ИПК «Университет», 2014. С. 25.

механизмов и императивных требований, которые определяют порядок регламентации отдельной сферы общественного взаимодействия.

Выбирая или акцентируя внимание на определенном критерии классификации финансово-правовых режимов, можно основываться на определенных научных подходах, идеях, работах. В то же время исключительно как идея подобная классификация должна учитывать или основываться на особенностях в реализации правовых предписаний как таковых. Иначе говоря, классификация в праве предполагает дифференциацию объемов и способов воздействия подобного социального регулятора на поведение людей. Именно поэтому классификация ради классификации, классификация исключительно как научная оценка вряд ли перспективна.

Рассматривая правовые режимы как способ социального регулирования, мы исходим из того, что через них в условиях организации обращения публичных денег осуществляется реализация управленческих начал собственника таких денежных средств. Именно через финансово-правовые режимы и устанавливается порядок поведения участников отношений в ходе публичной финансовой деятельности. Действительно, управление поведением участников общественных отношений сохраняет общую задачу (упорядочить действия или бездействие субъектов) дифференцирует подобное управление в зависимости от характера и методов отдельного социального режима. Это и обусловливает его цель, характер предписаний, гарантии реализации велений и т. д.

1.3. Содержание правового режима и элементы его юридической конструкции

Перед осуществлением классификации правовых режимов необходимо определить дефиницию «правовой режим». Режим происходит от французского слова *régime* — управление. Эта категория подразумевает под

собой «комплекс мероприятий, правил и норм для достижения какой-нибудь цели»[60]. При этом мы должны понимать, что в специально-юридическом смысле режим обобщенно понимается в качестве руководящей модели, применяемой в целях упорядочения конкретной группы общественных отношений.

Понятие, механизм, элементы правового режима так же, как и все средства правового регулирования, должны быть обязательно закреплены на нормативно-правовом уровне. Благодаря закреплению конструкции правовых режимов в нормативно-правовых актах различных уровней в письменной форме становится возможным:

а) четко определить комплекс юридических средств, применяемых для того, чтобы регулировать общественные отношения;

б) обеспечить субъектов, которые были вовлечены в поле правового режима или намерены присоединиться к «режимным» отношениям, информацию о правилах деятельности в рамках этого режима и таким образом настроить последних на поведение, согласованное с предписаниями права.

В частности, в качестве стимула можно рассматривать намерение реализовать свои права или же законные интересы в общерегулятивных правоотношениях или же избежать возможного привлечения к юридической ответственности в охранительных правоотношениях[61]. Природа правового режима познается через призму системного анализа нормативных предписаний той или иной отрасли права.

В основе организации активного поведения участников режимного регулирования лежит определенная цель, которая и закладывается как системообразующее требование соответствующего правового режима. «Отсюда понятны сложность и противоречия процесса формирования и

---

[60] *Ефремова Т.Ф.* Современный толковый словарь русского языка : в 3 т. Т. 3 : Р — Я / Т. Ф. Ефремова. М. : Харвест, 2006. С. 976.

[61] См.: *Беляев В. П., Беляева Г. С., Рубченко С. О.* Процессуально-правовой режим юридической деятельности: общетеоретическое исследование : монография. Курск, 2011. С. 74–93.

выражения правообразующей воли. Имеются в виду процедуры, этапы, публичные объявления о намерениях правового регулирования, использования собственных аргументов и желаний слышать оппонентов, сторонников и экспертов. Тогда возможны известные действия по созданию общеобязательных правил поведения»[62]. Если просто исходить из того, что это комплекс правовых норм, система предписаний, то мы можем прийти к пониманию правового режима как статичной конструкции, что более принципиально отражается через такие понятия, как «институт права», «подотрасль права», «отрасль права» и т. д.

Практически любая публично-правовая отрасль характеризуется системой построения, в которой четко представлены как институты, так в ряде случаев и подотрасли. При этом при анализе институционального или подотраслевого регулирования необходимо учитывать и возможность формирования связей на стыке нескольких отраслевых институтов или подотраслей. «В свете этого представляется принципиально важным сквозное согласование родовых правовых моделей в регулировании отраслевых или институциональных отношений… С одной стороны, необходимо сохранить определенное межотраслевое юридическое понятие, как общепонимаемый знаменатель… С другой стороны, оно безусловно должно отражать и специальные особенности отрасли, в которой применяется»[63]. Естественно, в первом случае речь идет о сквозных юридических понятиях (юридическое лицо, физическое лицо, способ обеспечения исполнения обязательств и т. д.), что одинаково востребовано как в публично-правовом, так и в частноправовом регулировании. Однако определенные правовые конструкции возникают и на стыке подотраслевого или институционального регулирования. Так, механизм налоговых поступлений одинаково востребован и как одна из основополагающих

---

[62] *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика. С. 113.

[63] Очерки бюджетно-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко. М. ; Харьков : Право, 2012. С. 326.

конструкций в налоговом праве, так и рассматривается при формировании доходов бюджетов в бюджетно-правовом регулировании.

Л. К. Терещенко, характеризуя целостную систему информационного права, подчеркивает, что в ее рамках сформировались объективные предпосылки выделения института доступа к информации. «Для выделения института права необходимо определить особый вид общественных отношений, регулируемых нормами права, составляющими в совокупности данный правовой институт… Применяя к ним признаки правового института, можно утверждать, что имеет место однородность фактического содержания, юридическое единство и законодательная обособленность норм, регулирующих отношения… целостность нормам данного института придают особые юридические механизмы»[64].

Принципиально важно связывать содержание правового режима с его социальной природой, поскольку в данном случае четко прослеживается его главная черта — социально-юридический характер. При такой характеристике неразрывным представляется социальное содержание и правовая форма. Следует согласиться с А. В. Малько, который в таком подходе видит конструктивность понятия правового режима, что позволяет гарантировать ему широкое использование и анализировать правовую форму в тесной, неразрывной связи с содержанием регулируемых отношений[65]. При этом социальный режим выражает относительно стабильную взаимосвязь социального объекта с другими социальными объектами, которая обеспечивает достижение определенных целей[66]. Именно социальный режим определяет стабильные взаимоотношения одного социального объекта с другими. Причем эти взаимоотношения определяют активные взаимодействия для достижения определенных целей.

---

[64] *Терещенко Л. К.* Правовой режим информации. С. 28.

[65] См.: *Малько А. В.* Теория государства и права в вопросах и ответах : учеб.-метод. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 1998. С. 168.

[66] См.: Проблемы теории государства и права. С. 259.

«…Активное правомерное поведение будет явственно выражать себя на всех стадиях правового регулирования — от зарождения правовых идей, концепций и правовых актов до их реализации»[67]. Принципиально важен акцент именно на правомерном поведении. Понятно, когда речь идет о процедурном регулировании в условиях соответствующего правового режима правомерного поведения определенной категории субъектов соответствующих отношений. В то же время нельзя исключать и неправомерного поведения, когда участники отношений нарушают соответствующее нормативное предписание. Однако при этом критерий правомерности будет смещаться к оценке поведения противостоящего нарушителю субъекта и таким образом гарантировать правомерность поведения последнего, гарантирующего либо предотвращение правонарушения, его контрольные функции, либо правомерное негативное реагирование властвующего субъекта на неправомерное поведение правонарушителя.

Д. Н. Бахрах, развивая теорию правового режима, связывает его с совокупностью правил, закрепленных и гарантированных правовыми нормами, которые регулируют деятельность людей. При этом понятие режима он сопоставляет с понятием правового статуса[68]. Принципиально соглашаясь с мнением ученого, хотелось бы уточнить один момент. На наш взгляд, наделение того или иного субъекта правами и обязанностями, определенными полномочиями недостаточно полно выражает содержание правового режима. Видимо, режим более аутентичен активным, действующим средствам регулирования поведения участников. И просто наличие правового статуса, закрепленного в соответствующем нормативном предписании, еще не отражает характер и нацеленность действия режимного предписания. Нам представляется, что более точно правовой режим

[67] *Тихомиров Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика. С. 105.
[68] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 1996. С. 201.

связывать не столько с наличием прав и обязанностей у того или иного субъекта правоотношения, сколько с их реализацией.

Детализируя подход к характеристике содержания правового режима, Д. Н. Бахрах определяет его как комплекс общественных отношений определенного вида деятельности, закрепленный юридическими нормами и обеспеченный совокупностью юридическо-организационных средств; систему норм, регулирующих деятельность отношений между людьми по поводу определенных объектов[69]. Именно поэтому наличие правового режима определяется как спецификой общественных отношений, так и типом, и характером форм и методов деятельности, что корректирует и определяет правовой статус участников отношений, на которых направлено подобное режимное регулирование. Назначение правового режима — обеспечить устойчивое нормативное регулирование определенной группы общественных отношений, оптимизировать связи участников этих отношений по поводу определенного объекта. В этих условиях стабильность правовых режимов корректируется согласованием их с изменяющимися общественными отношениями, что обусловливает определенную эластичность юридических форм воздействия на отношения, являющиеся предметом правового регулирования.

Финансовые отношения предполагают режимное участие нескольких совокупностей правовых норм. Если рассматривать финансовые инструменты, свойственные для частноправового регулирования (деньги, доход, цена, прибыль), то объективно будет использование гражданско-правовых и хозяйственно-правовых режимов. Выделение в финансовых отношениях совокупности публичных отношений, связанных с движением публичных денежных фондов, обеспечивает использование финансово-правовых режимов. Рассматривая экономические отношения (и финансовые в том числе) как сложный социально-экономический феномен,

[69] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право России : учебник для вузов. М. : Норма : ИНФРА-М, 2000. С. 410.

Е. М. Ашмарина и Г. Ф. Ручкина подчеркивают, что «…структурирование норм права в блоке не является застывшим, стационарным явлением, а находится в постоянном диалектическом движении и перемещении в зависимости от различных факторов», в условиях чего «возникает необходимость выведения целостного блока институтов и систематизации их в соответствии с единой структурой»[70].

Закрепление определенных правовых режимов через нормативные предписания различных уровней четко определяет комплекс юридических средств, с помощью которых и будет осуществляться регулирование данного вида общественных отношений. В то же время через закрепление в правовой форме соответствующих правил поведения участникам отношений, к которым они адресованы, доводится требование о характере, порядке и т. д. их действий. Общий правовой режим, детализирующийся в зависимости от типа отрасли права, ее предмета и метода, обеспечивает определенную ожидаемость и предсказуемость нормативного регулирования. Причем подобная предсказуемость связывается с наступлением определенных последствий как благоприятных, так и неблагоприятных для участников отношений.

Содержание понятия правового режима отражается и в его признаках, о которых речь шла выше. Отдельные авторы акцентируют внимание на системном представлении о совокупности признаков правовых режимов. Так, Э. Ф. Шамсумова относит к этим признакам такие, как: а) режимная урегулированность отношений обязательно предполагает законодательно закрепленный порядок деятельности участников отношений; б) порядок действий, в условиях правового режима имеет специальный характер, т. е. предполагает особый набор субъектов, специальную цель режимного регулирования и конкретный результат, который должен быть достигнут; в) правовой режим сочетает общую направленность на урегулирование

[70] *Ашмарина Е. М., Ручкина Г. Ф.* Экономическое право Российской Федерации: инновационный проект. Раздел 1. Общие положения : монография. М. : ВГНА Минфина России, 2011. С. 145–146.

типовых однородных общественных отношений с корректировкой индивидуального поведения лиц, на урегулирование которых направлены режимные предписания; г) правовой режим характеризуется определенной стадийностью или последовательностью закрепленных норм от момента возникновения оснований режимного регулирования до момента прекращения его и применение в случае необходимости обеспечительных способов и санкций; д) содержание правового режима обусловливается его нацеленностью на определенный объект, при котором в качестве объекта выступает особенная разновидность общественных отношений, выражающая содержание регулируемых отношений, тогда как режим определяет форму регулирования этих отношений[71]. Г. С. Беляева к признакам правовых режимов относит следующие: а) правовой режим подлежит обязательному нормативно-правовому закреплению; б) специфическая цель правового режима — создание особого порядка правового регулирования; в) особый порядок регулирования, состоящий в особом сочетании правовых средств; г) создание благоприятных (неблагоприятных) условий для удовлетворения интересов субъектов права; д) системный характер правовых режимов; е) комплексный характер правовых режимов; ж) особая структура правового режима[72].

В значительной мере и указанные системы признаков правовых режимов, и отдельные из них, на которых мы останавливались выше, довольно схожи. Относительно же системных подходов хотелось бы уточнить некоторые моменты. Во-первых, видимо, нормативно-правовое закрепление правового режима, особый порядок регулирования, предполагающий сочетание правовых средств, в значительной мере совпадают. Во-вторых, нам представляется логичным в условиях режимного регулирования делать акцент не на удовлетворении интересов субъектов права, а на достижении баланса интересов этих субъектов. В-третьих,

[71] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 71–72.
[72] См.: *Беляева Г. С.* Правовой режим ... С. 23–32.

учитывая соотношение системности и комплексности в характере правовых режимов, важно иметь в виду, что если мы понимаем под комплексностью отраслевое соотношение методов регулирования, то оно возможно лишь в рамках однородной совокупности правовых норм, исключающих конкуренцию правовых отраслей. Именно поэтому мы склоняемся в данном случае к акценту на системность, а не комплексность в условиях режимного регулирования.

Таким образом, на наш взгляд, содержание правового режима необходимо связывать с наличием следующих признаков:

1) правовой режим — разновидность социального режима. Применение целостного комплекса социальных регуляторов, направленных на гарантирование определенного порядка поведения участников, сочетая различные способы воздействия на это поведение, особую роль отводит правовым нормам. Основным критерием разграничения норм социального поведения является субъект, гарантирующий учет и соблюдение участниками отношений требований соответствующей нормы. Субъектом, гарантирующим соблюдение требований правового режима, выступает государство, которое не только устанавливает правила поведения, контролирует точность и своевременность исполнения этих правил, но и наделено возможностью принуждения;

2) режимные предписания закреплены и гарантированы правовыми нормами (обеспечиваются соответствующими юридическими методами). Закрепленность правил режимного регулирования в соответствующих правовых нормах отражает и содержание, особенности методов правового регулирования, которыми гарантируются эти правила. Дифференциация юридических методов в зависимости от содержания публично или частноправового регулирования детализируется отраслевыми критериями. В рамках отдельных отраслей возможна детализация юридических методов в зависимости от задачи подотраслеввого или институционального режима;

3) гарантирует и обеспечивает определенный порядок поведения. Правовой режим ориентирован на упорядочение не просто поведения участников отношений, а установление определенного, последовательного порядка поведения участников как относительно объекта регулирования, так и относительно поведения других участников. При этом принципиальное значение имеет последовательная логичность, сменяемость стадий, выражающих этот порядок поведения, при котором последующая стадия не может наступить до окончания предыдущей и момент окончания предшествующей стадии совпадает с моментом возникновения или начала последующей стадии, определяющей порядок поведения субъектов соответствующего правового режима;

4) предполагает целевое воздействие на поведение субъектов как объект режимного регулирования и достижение желаемого социального состояния (благоприятного или неблагоприятного). Воздействие на объект характеризует правовое регулирование в целом, именно таким образом осуществляется упорядочение поведения участников соответствующих отношений. Особенностью режимного регулирования является выделение определенной цели, конкретизирующей не только набор субъектов, но и характер и особенности их поведения с целью достижения соответствующего желаемого социального состояния. Последнее может иметь как благоприятный, так и неблагоприятный характер;

5) гарантирует удовлетворение интересов субъектов режимного регулирования через обеспечение баланса этих интересов. В основе соответствующего правового режима находится ориентированность на согласование целей, лежащих в основе организации поведения субъектов, заинтересованность их в реализации присущих им интересов. В то же время ориентированность на достижение в условиях режимного регулирования исключительных интересов только одной категории субъектов за счет игнорирования или минимизации интересов других субъектов приведет не просто к торможению сбалансированного правового регулирования, но и к

разрушению механизма правового регулирования в целом. Именно поэтому принципиально важным является формирование за счет правового режима системы сбалансированности интересов участников отношений;

6) предполагает сочетание материального и процедурного регулирования. Материально-процедурное регулирование отношений в условиях соответствующих правовых режимов предполагает процедурное обеспечение соответствующих материальных норм. В этих условиях требования норм материального права должны гарантироваться соответствующими процедурами реализации тех предписаний, которые в них заложены. Без соответствующей процедуры в условиях режимного регулирования требование материальной нормы реализовано быть не может.

Таким образом, под правовым режимом следует понимать особую разновидность социального режима, установленного в правовой форме, функционирование которого предполагает целевое воздействие на объект режимного регулирования посредством задействования совокупности норм материального и процессуального права и неукоснительного исполнения предусмотренных в этих нормах предписаний, что последовательно гарантирует определенное поведение субъектов в целях достижения желаемого социального состояния на основе учета интересов субъектов режимного регулирования и соблюдения баланса этих интересов.

Важным при анализе конструкции правового режима является системный подход. Совокупность элементов правового режима позволяет, по мнению Д. Н. Бахраха, выделить в их структуре содержательную и формальную стороны. Первая из них охватывает цель, причины существования данного режима, его организационные и экономические элементы, порождающие соответствующие действия. Юридическая сторона определяет, кто, на какое время, на какой территории устанавливает режим, процедуру его введения, изменения и отмены, а также систему «режимных»

обязанностей и прав[73]. Иными словами, правой режим представляет собой не упрощенное явление, исключающее внутреннее структурирование, а систему, сочетающую взаимосвязанные друг с другом элементы. Особенность каждого правового режима определяется и детализируется элементами, которые раскрывают его природу и составляют целостное представление о характере и содержании управленческого регулирования в условиях применения данного правового режима.

1. *Объект режимной направленности*. Основываясь на динамичной природе режимного регулирования, активном характере воздействия на поведение участников отношений, принципиальным является выяснение направленности воздействия режимов. Определяя объект режимного регулирования, в некоторых случаях пытаются акцентировать внимание на определенных разновидностях материальных носителей, по поводу которых и формируется отдельный правовой режим. Так, к примеру, довольно часто предмет финансового права определяется как однородные общественные отношения по поводу движения публичных денежных средств.

«Одним из объективных факторов, обусловливающих необходимость проведения государством финансовой деятельности, является перераспределение национального дохода в денежной форме и связанная с этим его включенность в денежное обращение… денежное обращение пронизывает всю финансовую систему. Особую роль деньги играют в рыночной экономике, являясь важнейшим ее атрибутом»[74]. Важно при этом, связывая деньги и финансы, в то же время разграничивать момент (или контекст), когда деньги становятся инструментов финансового права. Безусловно, категория денег присуща и частноправовому регулированию, поскольку она опосредует многие разновидности гражданско-правовых договоров (договор купли-продажи, договор займа и т. д.). Опосредуя на заре

---

[73] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2000. С. 203.

[74] Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби ; Изд-во Проспект, 2007. С. 328. См. также: *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М. : Норма, 2005. С. 390.

развития товарно-денежных отношений сделки обмена, в характеристике денег первоначально аккумулировалось частноправовое значение. Однако полноценной конструкцией деньги становятся только тогда, когда государство вовлекает их в систему государственных инструментов, обеспечивающих его существование. С этого момента деньги и назначаются, и гарантируются государством.

Рассматривая деньги как объект финансово-правового регулирования, Н. М. Артемов, Л. Л. Арзуманова и А. А. Ситник сопоставляют экономическое понимание денег, раскрываемое через их функции, и правовое. Последнее предполагает участие нескольких отраслей права в их характеристике. При этом, как категория финансового права, деньги связываются с их финансово-правовой природой, выражающейся в государственной денежной регалии[75]. Деньги, по их мнению, представляют собой «…особые знаки, чье наименование закреплено в нормативно-правовых актах, в соответствии с которыми таким знакам придается платежная сила, выраженная в количестве денежных единиц, а также определяется порядок эмиссии и обращения с тем, чтоб они служили законным платежным средством на всей территории данного государства»[76].

Обретение деньгами публично-правового характера, однако, не превращает их в финансы. Последние аккумулируют отношения, связанные с движением денег публичных субъектов, а это движение может обусловливать включение в сферу правового регулирования и безденежные отношения.

К примеру, речь может идти об определенных запретах для отдельных участников, не опосредованных расходованием или получением ими денежных средств. К финансовым отношениям можно отнести также отношения по поводу режима обращения имущества, находящегося в

---

[75] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Денежное право (финансово-правовое регулирование национальной и иностранной валюты на территории Российской Федерации) : кол. монография. М. : ООО «Изд-во «Элит»», 2012. С. 17–24.

[76] Там же. С. 27.

налоговом залоге и т. д. Иначе говоря, понятие финансов значительно шире понятия денег.

В связи с этим может сложиться впечатление, что объектом финансово-правовых режимов, их отдельных разновидностей (бюджетного, налогового, валютного и т. д.) является соответствующая разновидность материальных носителей (бюджет, налоги и сборы, национальная и иностранная валюта и т. д.), однако объектом режимного регулирования будет не непосредственно централизованные денежные фонды или налоговые платежи, а поведение субъектов соответствующего вида финансовых правоотношений (бюджетных, налоговых и т. д.), которое будет определяться их отношением к данному материальному носителю.

Так, например, бюджет как материальный объект обусловливает довольно широкий спектр разнообразных материальных и процессуальных отношений. При этом бюджетно-правовое регулирование связывается с отношениями, возникающими между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы и бюджетов государственных внебюджетных фондов, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга, а также отношений, возникающих между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов, утверждения и исполнения бюджетов, контроля за их исполнением[77]. О. В. Болтинова доминирующими в системе бюджетного права выделяет «…группы правовых отношений, регулирующих порядок образований доходов, осуществление расходов бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов, опосредующие бюджетный процесс и контроль, а также ответственность за нарушение бюджетного

[77] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России : курс лекций. М. : А.О. «Центр ЮрИнфоР», 2002. С. 53.

законодательства»[78]. Ниже она детализирует систему подобных отношений, производных от материального содержания бюджета. Однако нам хотелось бы подчеркнуть логичность процедурной идеи бюджетного регулирования в этом случае, поскольку материальное содержание бюджета невозможно ни представить, ни урегулировать, ни реализовать без четкого закрепления стадий бюджетного процесса.

Относительно движения денежных средств в виде налога или сбора от плательщика в соответствующую доходную часть бюджета налоговый режим будет связываться с детализацией прав и обязанностей субъектов, представляющих властную и обязанную стороны налогового правоотношения. Так, налоговый режим в данном случае будет выражаться через формирование правосубъектности обязанного лица (плательщика) преимущественно (а в некоторых случаях и исключительно) через закрепление императивных обязанностей и минимизации прав (а иногда и формализации, которая выражается в том числе и в трансформации прав как четких юридических предписаний в пустые лозунги). В это же время правосубъектность налоговых и других контролирующих органов относительно движения налоговых платежей будет ориентирована преимущественно на реализацию прав по отношению к оценке и контролю за поведением налогоплательщика. Таким образом, объектом правового режима всегда будет оценка и корректировка поведения участников отношений, определяющаяся отношением субъектов к определенным материальным объектам.

Определяя место объекта направленности действий режимных норм в комплексной конструкции правового режима, его стабильность, длительность воздействия, С. С. Алексеев подчеркивал, что именно это объясняет значение правовых режимов в правовой действительности, когда они позволяют видеть глубокий социальный смыл права и решать

[78] *Болтинова О. В.* Бюджетное право : учеб. пособие. М. : Норма, 2009. С. 103.

социальные задачи в непосредственной связи с содержанием отношений, которые регулируются[79]. Д. М. Бахрах считает, что понятие правового режима почти совпадает с понятием системы права, если она рассматривается с точки зрения отношений граждан, организаций в связи с определенными объектами[80]. Особенно актуально при определении природы правового режима указание на ориентированность этой конструкции на отношения граждан и организаций, которые возникают, изменяются и прекращаются в связи с определенными объектами. Отражение подобной характеристики финансового правоотношения связывается с его динамикой, основаниями возникновения, изменения и прекращения[81]. При этом, естественно, абсолютного совпадения правового режима с системой права либо отраслевого режима с системой определенной отрасли не может быть при рассмотрении отрасли как статичной совокупности правовых норм. Именно применение норм, сосредоточенных в определенном образовании (отрасли, институте и т. д.), в итоге обеспечивает правоприменение, и выражает содержание отраслевого правового режима.

2. *Характер способа правового регулирования, лежащего в основе соответствующего режима*. Фактически подобный элемент связывается с методом правового регулирования. Естественно, что публично-правовые режимы основываются на императивном типе регулирования и предполагают юридическое неравенство субъектов правоотношений. Исходя из этого и формируется совокупность правил поведения, предполагающих реализацию правоспособности участников отношений. Именно этот элемент режимного содержания предполагает ориентацию практически на дееспособность участников отношений в условиях применения того или иного режима.

«Субъект финансового права — это лицо, обладающее правосубъектностью, то есть потенциально способное быть участником финансовых правоотношений, поскольку оно наделено необходимыми

[79] См.: *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 186.
[80] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2000. С. 13.
[81] См.: *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Указ. соч. С. 140.

правами и обязанностями. А субъект финансового правоотношения — это реальный участник конкретных правоотношений»[82]. Важно при этом связывать тип участника финансового правоотношения и особенности формирования и закрепления его правосубъектности. В данном случае логично исходить из характера публичных финансовых правоотношений, предполагающих распределение субъектов на группу властных и обязанных. У властных субъектов (государство, муниципальные образования, государственные органы и т. д.) правосубъектность формируется преимущественно через закрепление прав относительно обязанных лиц (плательщиков налогов и т. д.). В то же время у обязанных участников она формируется за счет преимущественного выделения обязанностей.

Более того, те или иные особенности применения метода, соответствующего публичному режиму, обусловливаются конкретными жизненными обстоятельствами, которые породили, изменили или прекратили реализацию нормы права. На наш взгляд, значение данного элемента правового режима обеспечивает сочетание двух тенденций. С одной стороны, формируются рамки возможного поведения участников отношений, как представляющих властную, так и обязанную стороны (в условиях финансового правоотношения). С другой стороны, таким образом достигается возможность ограничения произвола в реализации полномочий властвующих субъектов. Таким образом, они имеют право контролировать и вмешиваться в оценку поведения обязанных лиц только в том случае, если им делегировано государством соответствующее полномочие.

Следует согласиться с И. И. Кучеровым, что «создание специализированных “налоговых” правоохранительных органов… является свидетельством того, насколько то или иное государство придает важное значение делу борьбы с налоговой преступностью. Ведь подобные структуры основной целью своей деятельности имеют выявление, предупреждение,

[82] *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Указ. соч. С. 141.

пресечение и расследование налоговых преступлений»[83]. Ю. А. Крохина подчеркивает, что налоговые органы РФ составляют единую систему контроля. Объектом этого контроля является соблюдение законодательства РФ о налогах и сборах, правильность исчисления, полнота и своевременность внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, а также контроль за соблюдением валютного законодательства, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов[84].

3. *Наличие специальных участников режимных отношений, представляющих публичного субъекта и реализующих его интересы*. Совокупность полномочий подобных органов должна обеспечивать достижение цели соответствующего режима. К примеру, контроль за соблюдением законности при пересечении таможенной границы лежит на таможенных органах, за своевременной и полной уплатой налогов и сборов — на налоговых органах и т. д. Исходя из этого компетенция данных органов и охватывает комплекс полномочий, определяющих возможность их деятельности в данной сфере регулируемых отношений.

Таможенные органы, не будучи наделенными полномочиями исключительно в сфере управления движением публичных денежных средств, тем не менее занимают важное место среди органов финансовой деятельности специальной компетенции. «Финансовая деятельность таможенных органов характеризуется тем, что в ее ходе организуются и практически осуществляются образования (аккумуляция), распределение и использование денежных фондов в целях выполнения задач, стоящих перед таможенными органами»[85]. Естественно, полномочия таможенных органов в сфере финансовой деятельности значительно уже, чем у органов финансовой деятельности, компетенция которых сосредоточена на движении публичных

---

[83] *Кучеров И. И.* Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография. 2-е изд., перераб. М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011. С. 155.

[84] См.: Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 255.

[85] *Бакаева О. Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации / под ред. Н. И. Химичевой. Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004. С. 53.

денежных фондов. Реализация полномочий таможенных органов связывается с более узким спектром отношений. Прежде всего это контроль за соблюдением законности по уплате налогов и сборов при пересечении таможенной границы РФ.

В этой связи довольно интересно исследование проблемы усмотрения. Наделение полномочиями отдельного органа, обеспечивающего режимное управление, не исключает как наложения правовых статусов отдельных органов друг на друга и дублирование либо коллизионность в оценке их полномочий, так и неоднозначую трактовку моментов, принципиально важных для реализации полномочий. Последнее наиболее часто проявляется в оценочных понятиях, что является основой для административного усмотрения. Важно иметь в виду, что усмотрение в данном случае связывается не с произволом в принятии того или иного решения властным органом, а с возможностью принять одно из нескольких решений, каждое из которых будет законным.

4. *Наличие территориально-временных рамок правового режима*. Подобный элемент обеспечивает определенность в территории, на которую распространяется действие определенного режима, времени возникновения, изменения или прекращения режимного регулирования. Правовой режим может распространяться как на территорию всего государства, так и на территорию отдельного региона, территорию, определяемую по иным принципам (например, территория чрезвычайного положения). Временные рамки действия отдельного правового режима могут при этом связываться как с определенной датой, так и с определенным событием или действием. В обоих случаях речь будет идти о достижении конечной цели режимного регулирования и прекращении необходимости в использовании этого режима.

1.4. Режимно-правовое регулирование комплексных общественных отношений

Анализируя сочетание разнотипных видов правовых режимов, важно учитывать комплексный характер общественных отношений. Выделение определенного типа общественных отношений не исключает участия в их регулировании различных отраслей права. При этом комплексность регулирования предполагает совместное участие в упорядочении отношений отраслей, относящихся к различным типам. К примеру, комплексные общественные отношения, связанные с движением денежных средств, сочетают как публично-правовое, так и частноправовое регулирование. В случае когда предполагается регулирование движения денежных средств физических и юридических лиц диспозитивными методами, речь идет о применении норм гражданского, хозяйственного и т. д. права. При регулировании движения публичных денежных средств путем использования методов власти и подчинения мы сталкиваемся со сферой применения финансово-правовых норм и соответствующих режимов. Таким образом, под комплексностью общественных отношений, выступающих предметом правового регулирования, мы понимаем сферу воздействия норм отраслей, относящихся к различным типам правового регулирования.

Комплексность в контексте регулирования общественных отношений предполагает два аспекта, связанных с одновременным воздействием норм различных отраслей на определенный тип общественных отношений. Во-первых, комплексные общественные отношения, регулирование которых осуществляется одновременно нормами и публичного, и частного права. Во-вторых, комплексность общественных отношений может осуществляться и в условиях воздействия нескольких однотипных отраслей права, использующих одинаковый метод правового регулирования. В данном случае можно говорить о совместном воздействии на общественные отношения отраслей публичного права. Свидетельством подобного является

императивное воздействие норм административного и финансового права, закрепляющего порядок деятельности участников отношений и реализующее управление их поведением.

Управленческие режимы, которые гарантируются отраслями публичного права, едины по своей природе. В связи с этим Ю. А. Тихомиров подчеркивает, что правовое регулирование предполагает использование различных режимов в зависимости от целей и головных институтов пространства и системы применяемых нормативных регуляторов[86]. В то же время это не исключает некоторых особенностей, характеризующих отраслевые режимы. Единство административных и финансово-правовых режимов обеспечивается как единством методов регулирования, так и однотипностью отношений, являющихся предметом правового воздействия и граничащих друг с другом. Общее управленческое начало в формировании административно-правовых режимов детализируется в условиях режимного регулирования финансово-правовыми нормами. За счет этого и формируется соответствующие режимы.

Примечательно, что финансовое право как самостоятельная отрасль родилось именно из отрасли с четко выраженным управленческим началом. В середине XIX в. развитие правового регулирования и правовой науки объективно привело сначала к появлению в рамках отрасли, охватывающей совокупность правовых норм, направленных на организацию государственного устройства, управления (в широком смысле слова — государственного права) сначала обособленного института, а впоследствии — раздела и отрасли. Подобная совокупность правовых норм в качестве предмета воздействия ориентировалась на регулирование движения государственных денежных средств, что и положило начало появлению финансово-правовой отрасли. Впоследствии предмет его расширился за счет включения в сферу правового воздействия и отношений, характеризующих

[86] См.: *Тихомиров Ю. А.* Правовое пространство и вызовы глобализации // Правовое пространство и человек. С. 16.

кругооборот не только государственных денежных средств, но также и административно-территориальных единиц, входящих в это образование.

Именно поэтому управленческое начало в режимном регулировании на стыке административного и финансового права связано с детализацией характера финансово-правовых режимов. В то же время необходимо иметь в виду и ряд особенностей, которые характерны исключительно финансово-правовым режимам. Прежде всего это касается предмета режимного воздействия. В финансово-правовом аспекте он сужается исключительно до отношений, выражающих движение публичных денежных средств, а не управление в целом. Кроме того, финансовые режимы характеризуются и особенностями субъектного состава, появлением участников, которые определяют исключительно финансово-правовые режимы (валютные агенты[87], налоговые резиденты[88] и т. д.). Более того, финансово-правовые режимы довольно часто (если не преимущественно) ориентированы на определенные периоды времени, в рамках которых они действуют. К примеру, одними из центральных категорий, лежащих в основе бюджетного регулирования как центральной финансово-правовой подотрасли, являются понятия бюджетного периода, бюджетного процесса[89]. В соответствии с БК РФ бюджетный период составляет 3,5 года. Периодичность характеризует также в этих условиях конструкции бюджетного цикла и бюджетного процесса. Под бюджетным периодом понимается время, в течение которого проходят все стадии бюджетного процесса.

Задачей финансово-правового регулирования является не стабилизация средств в сформированных денежных фондах, а логическое, объективное и поступательное их движение, последовательная смена стадий. Формирование, распределение и использование публичных денег объективно предполагают учет пропорций в их распределении. Так, одним из

---

[87] См.: *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации : монография. М. : ИЗиСП при Правительстве РФ : ИНФРА-М, 2015. С. 190–202.

[88] См.: Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 202–205.

[89] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 160–218.

принципиальных вопросов в данном случае является то, в каком соотношении и как должны распределяться между бюджетами деньги, собранные за счет тех или иных налоговых платежей.

В то же время сложно представить пропорцию, замершую на довольно длительный период, хотя бы на несколько лет. Изменение общественных отношений, целей, задач в развитии Российской Федерации, субъектов РФ корректируется внешними условиями, что требует и изменения пропорций, как относительно возможностей увеличения или уменьшения налоговых поступлений из регионов, так и относительно средств, выделяемых им. Стабильная пропорция на относительно длительный период — фактически диспропорция. Именно поэтому диалектическое соотношение динамики и стабильности в содержании соответствующих режимов необходимо связывать с определенным (скорее всего не очень длительным) периодом времени.

Режим обеспечивает не только динамизм, но и определенную стабилизацию всей системы отношений в обществе, приводя ее элементы в упорядоченное взаимодействие, обеспечивая их слаженность и координацию. При этом важно иметь в виду взвешенное соотношение динамизма и стабилизации, когда последняя выражает не статичное состояние режимного регулирования, а стабильность в динамическом развитии. Иными словами, стабилизация активного поступательного развития предполагает поступательную динамику в движении общества при сохранении и поддержании объективно сформированных общественных пропорций.

Обеспечение поступательного, всестороннего развития всего общества с учетом стабильных и динамических критериев этого процесса лежит в основе комплексного подхода к сочетанию всех видов социальных режимов. Комплексность общественных отношений, регулируемых несколькими видами социальных режимов, обусловливают взаимопроникновение и сближение научных исследований. Так, Т. Я. Хабриева к преимуществам междисциплинарного подхода относит совершенствование механизмов

правового регулирования, методик оценки регулятивного воздействия, прогнозирование развития правовых, экономических и социальных циклов[90].

Сложно не согласиться с тем, что экономические и правовые исследования не характеризуются устойчивыми связями. Достаточно вспомнить слова Г. Ф. Шершеневича о том, что экономические отношения представляют собой фактическое основание права, что юридические формы выливаются лишь на почве экономических отношений[91]. Акцентируя внимание на неразрывности экономико-правового подхода, Т. Я. Хабриева также подчеркивает, что право формирует нормативный эквивалент экономических отношений[92]. Действительно, целому ряду разновидностей общественных отношений можно давать всестороннюю характеристику на стыке экономических и правовых исследований. Однако хотелось бы обратить внимание на то, что и экономика, и право во многих случаях используют одинаковую или схожую систему терминов, глоссарий. Так, такие понятия как «бюджет», «налоги», «банки», «валюта» и т. д., являются центральными категориями и в правовой, и в экономической науке. Они же представлены центральными звеньями в системе законодательства, регулирующего финансовые режимы. Неразрывная взаимосвязь экономики и права четко прослеживается и на уровне отдельных институциональных финансово-правовых режимов. Особенно ярко это выглядит в области бюджетного, валютного и налогового регулирования. Причем отображение в правовой форме экономического содержания явления предполагает и объективную необходимость в обратной связи. В контексте этого мы хотели бы присоединиться к позиции И. И. Кучерова, который подчеркивал, что в условиях взаимосвязи налогового законодательства и экономики

---

[90] См.: *Хабриева Т. Я.* Административные процедуры и административные барьеры: в поисках оптимальной модели соотношения // Административные процедуры и контроль в свете европейского опыта / под ред. Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. М., 2011. С. 101–102.

[91] См.: *Шершеневич Г. Ф.* Система торговых действий. Критика основных понятий торгового права. Казань, 1888. С. 48–49.

[92] См.: *Хабриева Т. Я.* Экономико-правовой анализ: методологический подход // Журнал рос. права. 2010. № 12. С. 5–26.

«…налогово-правовое регулирование является чуть ли не основным действенным средством управления в экономической сфере»[93].

Когда речь идет об анализе процесса взаимопроникновения, переплетения экономических и правовых конструкций, может возникнуть вопрос: что же право может дать экономике[94]? На наш взгляд, в обобщающем виде ответ на подобный вопрос содержит две составляющих. Во-первых, об адекватном отображении в правовой форме соответствующей экономической цели или задачи. Естественно, за счет легализации через те или иные правовые предписания определенных экономических тенденций стимулируется комплексное развитие не только экономики, но и всего общества в целом. Во-вторых, реализация прогностической функции права может объективно подталкивать экономическое развитие в необходимом направлении, предугадывать объективные потребности и тенденции, необходимые для стабильного роста экономики.

Природа и нацеленность режимного регулирования обеспечиваются состоянием и качеством законодательства, согласованностью и эффективностью применения его норм. Затрагивая эту проблему и упоминая значение режимов при формировании концепции модели правового регулирования, обращают внимание на значение преобразования в этом случае базовых законов (по предмету регулирования); сопутствующих законов и иных правовых актов других отраслей; процессуальных и процедурных гарантий; предвидение правовых рисков; обеспечивающих институтов[95]. Действительно, в данном случае принципиально важным является учет соотношений системности и комплексности регулирования данных процессов. С позиций комплексности мы можем анализировать, как общественные отношения, требующие воздействия на них разнотипных социальных регуляторов, так и комплекс социальных норм, осуществляющих

---

[93] *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография. М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. С. 144.

[94] См.: *Хаванова И. А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал рос. права. 2015. № 5. С. 113.

[95] См.: Концепции развития российского законодательства. С. 10.

это воздействие. Системность же предполагает определенное единство критериев предмета, метода, целей. В этом случае системное воздействие права может допускать и допускает комплексное воздействие различными отраслями. В то же время последняя комплексность предполагает не только объединение отраслевого воздействия в условиях того или иного режимного регулирования, но и четкое их разграничение в зависимости от особенностей предмета и метода отрасли.

Ориентация сложившейся системы отраслевого законодательства должна ориентироваться на концепцию ее развития как модели будущего правового регулирования путем решения комплексных стратегических задач. Абсолютно логично подобная модель должна отражать определенные цели, правовые средства достижения нового правового состояния, статусы субъектов права и режимы[96]. Содержание последних связывается с определенным набором процедур деятельности участников отношений, целью, направленной на достижение конечного результата, и ресурсами, обеспечивающими возможность этого достижения.

При этом важным, на наш взгляд, является учет сочетания, границ участия в режимном регулировании отдельных отраслей. К примеру, в условиях таможенных режимов объективно необходимо учитывать и использовать предписания, закрепленные в таможенном и налоговом законодательстве, поскольку подобные действия объективно предполагают уплату соответствующих платежей. Безусловно, если речь идет о таможенных сборах, то это предмет регулирования таможенного права. В то же время пересечение таможенной границы объективно обусловливает возникновение обязанности по уплате таможенной пошлины, акциза, налога на добавленную стоимость. Последние же являются предметом регулирования налогового права.

[96] См.: Концепции развития российского законодательства. С. 10.

Пограничное регулирование на стыке налогового и таможенного права предполагает учет и анализ налоговых и таможенных режимов. О. Ю. Бакаева, анализируя эту проблему, обращает внимание на то, что «доходная часть Федерального бюджета в целом складывается из налоговых и неналоговых поступлений… Платежи, взимаемые таможенными органами (ввозные и вывозные таможенные пошлины, косвенные налоги, таможенные сборы), поступают в бюджет в качестве налогов и неналоговых поступлений»[97]. Объективное основание взимания подобных платежей связывается с исключительным правом государства устанавливать плату за товары, ввозимые на его территорию или вывозимые с его территории. Таким образом, в данном случае можно говорить о специальной фискальной правосубъектности таможенных органов.

Именно поэтому комплексность общественных отношений предполагает согласованность в сочетании отраслевых норм. Безусловно, в данном случае речь идет об однотипных нормах публичного права, что, однако, не исключает их отраслевой обособленности. При этом подобное сочетание разноотраслевых норм вряд ли имеет смысл связывать с неким равенством или паритетом. В зависимости от детализации целей режимного регулирования, выделении определенных подцелей могут смещаться акценты в применении дозволений, запретов, обязываний. Так, к примеру, целью режимного регулирования является обеспечение пересечения таможенной границы определенными товарами. При этом в качестве подцели мы выделяем порядок уплаты обязательных платежей, входящих в налоговую систему. В случае неполной или несвоевременной уплаты появляется цель еще более низшего уровня, определяющая порядок взыскания задолженности с лица, несвоевременно или не полностью исполнившего обязанность по уплате акциза или таможенной пошлины.

[97] *Бакаева О. Ю.* Указ. соч. С. 118–119.

Отдельные виды общественных отношений обусловливают объективную двойственность в регулировании. Так, режимное регулирование для иностранных и отечественных инвесторов связывается с необходимостью использования «двойных стандартов»[98]. Анализируя эту проблему, указанный автор ссылается на динамику в развитии этих отношений — от условий, когда не допускалась возможность осуществления предпринимательской деятельности частных лиц, до законодательной трансформации периода экономических реформ. Последние были нацелены на создание максимально благоприятных условий для иностранных инвестиций. При этом акцент делался и на формирование более узких режимов иностранного инвестирования в форме прямых инвестиций и портфельных инвестиций. Подобная дифференциация обусловливалась рисками при осуществлении данных видов вложений в экономику.

На стыке национального и международного регулирования формируются предпосылки для особого режимного регулирования. «Международное право создает правовой режим для сбыта производителем своей продукции на внешнем рынке. Правила конкуренции на международных рынках, или правила международной торговли, как называют нормы соглашений ГАТТ/ВТО, получают отражение в национальном законодательстве государств, участвующих в ВТО… Национальное законодательство отвечает концепции конкуренции, если содержащиеся в нем правила поведения участников внешнеэкономической деятельности и органов государства обеспечивают исполнение международных обязательств, предусмотренных в Соглашениях ГАТТ/ВТО»[99]. В этом случае согласование национальных и международных режимов приводит к появлению специфической формы правового режима, учитывающего нормы национальных законодательных актов и нормы международных договоров. Причем в этом случае налицо две тенденции. С

[98] См.: Концепции развития российского законодательства. С. 75–76.
[99] Там же. С. 112–113.

одной стороны, корректировка сложившихся и устоявшихся режимов на уровне национального законодательства. С другой стороны, формирование режимов с учетом норм международных договоров.

Сочетание норм международных договоров с национальным законодательством обусловливает учет объективного публичного интереса, содержание которого предусматривает, по мнению В. М. Сырых, наличие общих принципов объективного права (равенства, свободы воли, взаимозависимости, эквивалентности и ответственности). «Публичный интерес обязывает государство и общество неукоснительно соблюдать нормы международного права, запрещает развивать внутринациональную экономику, культуру…»[100]. В этих условиях принципиальное значение приобретает уяснение содержания норм, вводимых международным договором. Характеризуя содержание специальных международных договоров (соглашений об избежании двойного налогообложения), И. А. Хаванова подчеркивает, что «толкование международного договора традиционно рассматривается в качестве одного из видов юридической нормы»[101].

Согласовывая предписания норм национального законодательства и международных договоров, необходимо учитывать, что последние могут аккумулировать и правила, предписания, содержащие особенности по сравнению с традиционными для национального законодательства. Это может быть связано с конкретизацией сферы применения норм международных договоров; детализацией процедур, закрепленных в них; возможностью применения норм рекомендательного характера. В то же время толкование международных договоров предполагает возможность при

---

[100] *Сырых В. М.* Публичный интерес — основополагающая категория публичного права // Теория государства и права в науке, образовании, практике / пред. ред. совета Т. Я. Хабриева ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации ; Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА). М. : ИД Юриспруденция, 2016. С. 176.

[101] *Хаванова И. А.* Международные налоговые договоры РФ: (достижение определенности толкования и роль судебной практики) // Шестой Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 16–17 октября 2015 г.) : избр. материалы. М. : Статут, 2016. С. 180.

применении соглашения использовать любой термин в том значении, которое придается ему национальным законодательством, в случае, если он не определен непосредственно в соглашении[102].

Характер финансово-правового регулирования предполагает упорядочение отношений между участниками на основании императивного метода. Отношения власти и подчинения, властных приказов, адресованных субъектам, представляющим обязанную сторону финансово-правового отношения, практически исключают возможность согласования позиций лиц, противостоящих друг другу в условиях финансово-правового регулирования. Властвующий субъект указывает обязанному как последний должен строить свое поведение, какие действия осуществлять, вступая в отношения, связанные с движением публичных денежных средств. Фактически собственник этих денег, аккумулированных в централизованные и децентрализованные фонды, организует их движение, делегируя юридическим и физическим лицам определенные обязанности, вытекающие из этого (например, обязанность уплачивать налоги и сборы).

Естественно, что в данных условиях настаивать на характеристике подобных отношений как отношений между равноправными участниками отношений, предполагающих договорную природу равных договаривающихся сторон, вряд ли последовательно. Финансово-правовое регулирование как разновидность публичного выражается в императивном обеспечении и гарантировании публичных интересов. В то же время стремительное развитие общественных отношений, расширение их многообразия обусловливает и восприятие финансово-правовыми способами конструкций, которые предполагают наличие договора между участниками.

Анализируя содержание финансово-правовых договоров, Ю. А. Крохина останавливается как на их положительной стороне, так и на отрицательной[103]. В качестве первой она выделяет удобство и эффективность

---

[102] *Хаванова И. А.* Международные налоговые договоры РФ ... С. 182.

[103] *Крохина Ю. А.* Бюджетное право и российский федерализм. М. : Изд-во «Норма», 2001. С. 114–115.

в установлении внутригосударственных связей, наиболее полный учет особенностей и потребностей в финансовых ресурсах каждого субъекта РФ. К отрицательным моментам этого явления она относит отсутствие единого правового регулирования в сфере договорного права, что усиливает асимметричность Российской Федерации, увеличение опасности трансформации ее в договорную федерацию или конфедерацию.

Следует согласиться с тем, что «роль императивных установлений в договорном регулировании в финансовом праве должна быть выше, по сравнению с диспозитивными»[104]. Более того, на наш взгляд, диспозитивным установлениям в данном случае должно отводиться определенное обеспечительное место, гарантирующее и упрощающее реализацию основного императивного предписания. Например, договорные отношения и в консолидированной группе налогоплательщиков, и при реализации способов обеспечения исполнения налоговой обязанности направлены на наиболее эффективное исполнение налоговой обязанности, гарантированной императивным предписанием. Таким образом, применение диспозитивных по форме конструкций направлено на упрощение реализации императивного предписания в условиях договорных отношений в финансовом праве.

Подчеркивая публичную природу финансового права, Е. Н. Горлова под публичным договором в финансовом праве понимает «…заключенное в установленной форме в публичных целях соглашение двух или более субъектов, один из которых является органом публичной власти, направленное на реализацию публичного интереса и регулирующее финансовую деятельность государства и органов местного самоуправления»[105]. С основными положениями данного определения финансового договора необходимо согласиться. В то же время хотелось бы сделать ряд уточнений, которые, на наш взгляд, более четко смогут отразить

---

[104] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Общая теория публичных правоотношений : монография. М. : Юрлитинформ, 2011. С. 246.

[105] *Горлова Е. Н.* Публичный договор в финансовом праве : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2010. С. 8.

особенности этой сложной конструкции. Прежде всего, когда речь идет о финансовой деятельности, видимо, уместнее исходить из однопорядковых категорий: государство — субъекты РФ; государственные органы — органы местного самоуправления. Смешение же их несколько искажает характер отношений. Если мы говорим об участии в публичной финансовой деятельности органов местного самоуправления, то государственные интересы будут реализовываться через делегирование соответствующих полномочий органам государства.

Кроме того, признавая, что финансовый договор можно охарактеризовать как соглашение двух или более субъектов, нельзя исключать и того, что орган публичной власти не всегда будет в нем представлен. Так, например, договорные отношения представлены в налогово-правовом регулировании в условиях консолидированной группы налогоплательщиков. Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности[106].

В соответствии с договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков организации, соответствующие условиям, объединяются на добровольной основе без создания юридического лица в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков должен содержать следующие положения: 1) предмет договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков;
2) перечень и реквизиты организаций — участников консолидированной

[106] Ст. 25[1] НК РФ.

группы налогоплательщиков; 3) наименование организации — ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков; 4) перечень полномочий, которые участники консолидированной группы налогоплательщиков передают ответственному участнику этой группы; 5) порядок и сроки исполнения обязанностей и осуществления прав ответственным участником и другими участниками консолидированной группы налогоплательщиков, ответственность за невыполнение установленных обязанностей; 6) срок, исчисляемый в календарных годах, на который создается консолидированная группа налогоплательщиков, если она создается на определенный срок, либо указание на отсутствие определенного срока, на который создается эта группа; 7) показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций по каждому участнику консолидированной группы налогоплательщиков. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков действует до наступления наиболее ранней из следующих дат: 1) даты прекращения действия указанного договора; 2) даты расторжения договора; 3) 1-го числа налогового периода по налогу на прибыль организаций, следующего за датой отказа налоговым органом в регистрации указанного договора[107].

Безусловно, сложно рассчитывать на появление законченного и непротиворечивого определения финансового договора в условиях обостренной дискуссионности этой проблемы. Более того, признание договорных отношений в финансовом праве непосредственно затрагивает и наиболее системообразующее понятия для финансово-правового регулирования, такие как «предмет» и «метод». Знак равенства между договорными отношениями и финансово-правовыми отношениями практически разрушит все достижения и определенности в оценке природы финансово-правового регулирования, которые достигнуты на сегодня.

---

[107] Ст. 25^3 НК РФ.

На разграничение внутригосударственных и международных договоров в финансово-правовом регулировании обращают внимание ряд авторов[108]. Характеризуя основные виды внутригосударственных публичных договоров, выделяют договоры о распределении налоговых доходов, о предоставлении средств из государственного бюджета, об осуществлении государственных и муниципальных заимствований, о предоставлении инвестиционных налоговых кредитов, о разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти РФ и органами государственной власти ее субъектов и др.[109]. Не останавливаясь детально на характеристике вышеуказанных видов договоров, считаем необходимым уточнить лишь несколько моментов.

Прежде всего, вряд ли к договорным отношениям можно отнести договоры о распределении налоговых доходов. Распределение поступлений от налогов и сборов регулируется законом, а именно БК РФ[110]. В этих условиях при распределении поступлений от налогов и сборов между доходами федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов никаких договорных отношений возникать не может. К тому же, необходимо уточнить, о предоставлении каких средств из государственного бюджета в режиме финансовых договоров пишут авторы. Средства из государственного бюджета в подавляющем большинстве случаев выделяются в режиме финансирования и четкой целевой направленности, что опять-таки исключает какие-либо договорные начала.

И наконец, вряд ли последовательно акцентировать внимание исключительно на инвестиционном налоговом кредите. В соответствии с налоговым законодательством он представляет собой одну из форм изменения сроков уплаты налога. Так, в соответствии со ст. 61 «Общие условия изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также

---

[108] См.: *Горлова Е. Н.* Указ. соч. С. 8 ; *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 243–244.

[109] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 244.

[110] Ст. 39–64 БК РФ.

пени и штрафа» НК РФ изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора, в том числе не наступившего, на более поздний срок. Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Лицо, претендующее на изменение срока уплаты налога и (или) сбора, вправе подать заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки и (или) заявление о предоставлении инвестиционного налогового кредита. Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора[111]. Таким образом, законодатель договорные отношения в финансово-правовом регулировании распространяет на все способы изменения сроков уплаты: отсрочку, рассрочку и инвестиционный налоговый кредит, исходя из их общей правовой природы. Акцент же исключительно на последнем из них обусловливает либо утверждение о том, что он принципиально отличается от двух первых способов, либо о том, что отсрочка и рассрочка уплаты осуществляются вне договорных отношений.

На наш взгляд, требует уточнения также утверждение, что «значительное место среди внутригосударственных публичных договоров занимают также договоры, правовое регулирование которых осуществляется с использованием сочетания финансово-правовых и гражданско-правовых норм»[112]. С этим можно согласиться только при условии, что сочетание финансово-правовых и гражданско-правовых норм не приводит к образованию комплексного регулирования соответствующего нормативного образования (института, подотрасли и т. д.). Сочетание финансово-правовых и гражданско-правовых норм логично в законе, который разграничивает сферы правового воздействия (как, например, при регулировании обращения ценных бумаг, которые объединяют и частноправовые, и публично-правовые инструменты). Однако сочетание, которое обусловило бы формирование

[111] Ст. 61 НК РФ.
[112] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 244.

единого общего знаменателя, как это должно быть при соответствующем отраслевом режиме, в данных условиях невозможно. Таким образом, сочетание на уровне законодательного акта, появление комплексного закона вполне логично и последовательно при регулировании схожих общественных отношений. Однако это не может привести к появлению комплексного института или подотрасли.

Три группы, при классификации договоров в финансовом праве, выделяет С. Г. Еремин[113]. К первой группе он относит компетенционно-разграничительные договоры и соглашения о делегировании полномочий, которые заключаются государственными органами РФ и ее субъектами. Предметом таких договоров являются финансовые средства государства, которые распределяются между бюджетами различных уровней. Вторую группу договоров в финансовом праве, по его мнению, составляют договоры, взаимодействующие с гражданским правом (залога имущества, поручительства, государственного займа). К третьей группе финансово-правовых договоров он относит внешние договоры (договоры об устранении двойного налогообложения).

Прежде всего сложно определить критерий, на основании которого осуществлена подобная классификация. Кроме того, вряд ли распределение финансовых средств государства между бюджетами разных уровней осуществляется в режиме финансовых договоров. Действительно, в ст. 6 БК РФ закреплено, что расходные обязательства представляют собой обусловленные законом, иным нормативным правовым актом, договором или соглашением обязанности публично-правового образования (Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования) или действующего от его имени казенного учреждения предоставить физическому или юридическому лицу, иному публично-правовому образованию, субъекту международного права средства из соответствующего бюджета. Однако

[113] См.: *Еремин С. Г.* Проблемы договорно-правовых отношений в финансовом праве // Фин. право. 2006. № 11. С. 24.

использование договоров относительно формирования доходов бюджетов вряд ли уместно. Поэтому договорные отношения касаются не всех стадий движения финансовых средств государства. Кроме того, разграничение компетенции в области бюджетных отношений определяется прежде всего БК РФ[114], а уже в рамках закрепленных законом полномочий допускается и детализация их через договорные конструкции (государственные заимствования, предоставление кредитов иностранным государствам и т. д.).

Взвешенно, на наш взгляд, необходимо подходить и к оценке финансово-правовых договоров, взаимодействующих с гражданским правом (залог имущества, поручительство). Более уместно в данном случае исходить из того, что в сфере действия финансово-правового регулирования оказываются отношения, предполагающие использование родовых общеправовых конструкций, которые наполняются присущим именно финансово-правовой отрасли содержанием. Способы обеспечения исполнения обязанности присущи нескольким правовым отраслям. Наиболее детальное развитие они получили в гражданском праве, что тем не менее не свидетельствует об исключительно гражданско-правовой природе этих способов. Вряд ли у кого-то вызывает сомнение, что такие понятия, как «юридические лица» и «физические лица», являются сквозными для использования в инструментарии многих отраслей права. Подобное же место отводится и способам обеспечения исполнения обязательств.

Будучи схожими по форме, они в условиях регулирования финансовых отношений приобретают и соответствующее содержание, отражающее характер императивного регулирования. Общность в названии вовсе не означает общности содержании. В соответствии с ст. 73 «Залог имущества» НК РФ обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов может быть обеспечена залогом. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам

[114] Ст. 7–9 БК РФ.

налогоплательщик, плательщик сбора или плательщик страховых взносов, так и третье лицо. При неисполнении налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества.

В ч. 7 ст. 73 НК РФ действительно подчеркивается, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Сложно согласиться с С. Г. Ереминым, который отмечает, что в ст. 73 и 74 НК РФ публично-правовая составляющая практически отсутствует. Внешняя схожесть формулировок не означает однотипного субъектного состава, единых методов воздействия на поведение участников. Подобное применение исключает проникновение в финансово-правовое регулирование и методов, на основе которых осуществляется частноправовое регулирование. Более того, отношения налогового залога предполагают и отличный от гражданско-правового регулирования субъектный состав, основания возникновения отношений залога имущества (неисполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов) обязанности по уплате причитающихся сумм налога (сбора, страховых взносов) и соответствующих пеней) и т. д., что придает отраслевое своеобразие конструкции данного способа обеспечения исполнения налоговой обязанности.

ГЛАВА 2. ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ РЕЖИМ КАК РАЗНОВИДНОСТЬ ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫХ РЕЖИМОВ

2.1. Финансово-правовой режим, его понятие и структура

Анализируя природу и признаки правовых режимов, мы останавливались на отличительных чертах конструкций режимного регулирования. Естественно, что их видовое проявление — финансово-правовые режимы — не могут не учитывать родовых признаков правовых режимов в целом. Именно поэтому мы и попытаемся проанализировать содержание финансово-правовых режимов в данном контексте и выделить родовые признаки правовых режимов в условиях финансово-правового регулирования. Система признаков финансово-правовых режимов включает следующие:

1. *Финансово-правовые режимы представляют собой разновидность правового режима.* Естественно, в данном случае особенность режимного регулирования связывается с определенной конструктивной промежуточностью места финансово-правовых режимов и их положения в определенной иерархической системе режимного регулирования. Во-первых, финансово-правовые режимы, как разновидность правовых режимов в целом, относятся к проявлению режимов социального регулирования. Во-вторых, как разновидность правового режима, содержание финансово-правового режима проявляется в его публичной направленности, организации упорядочения поведения участников через систему императивных методов, гарантирования определенной субординации властвующих и обязанных субъектов, проявлении власти и подчинения. В-третьих, финансово-правовой режим, являясь целостным отраслевым режимом, организует регулирование поведения участников отношений сообразно своему отраслевому предмету и методу. В-четвертых, целостность отраслевого финансово-правового режима

не исключает детализации его на уровне отдельных финансово-правовых подотраслей и институтов, проявлении специфических особенностей режимного регулирования в условиях бюджетного, налогового, валютного права и т. д.

Хотелось бы обратить внимание на определенную условность видовых финансово-правовых режимов. Так, может сложиться впечатление, что налоговые режимы замкнуты исключительно на регулировании налоговых отношений и к другим институтам или подотраслям финансового права не имеют никакого отношения. Однако это не так. Действительно, основная цель налога заключается в том, чтобы осуществлялось финансовое обеспечение деятельности государства, федеральных и муниципальных образований. Ее можно достичь путем «распределения бремени несения расходов государства и органов местного самоуправления между членами общества»[115]. Таким образом, можно сказать, что «налоговый режим входит в более крупный правовой режим, направленный на то, чтобы денежные средства поступали в бюджет Российской Федерации, а тот, в свою очередь, — в состав финансово-правового режима»[116]. Таким образом, реализация налогового режима объективно связывается, во-первых, с режимами, обеспечивающими поступление других видов доходных поступлений в бюджеты, и, во-вторых, с режимами публичных расходов. Таким образом, цельное правовое воздействие возможно только за счет взаимоинтегративности цельного комплекса финансово-правовых режимов. Поэтому представляется логичной позиция О. В. Рахматулиной, которая считает, что финансово-правовой режим является особым порядком регулирования отношений, возникающих в сфере распределения и использования централизованных и децентрализованных фондов денежных средств, для обеспечения реализации задач и функций государства и муниципального самоуправления, при помощи комплекса

---

[115] *Винницкий Д. В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 85.

[116] См.: *Жданова В. Ю.* Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Фин. право. 2005. № 2. С. 34.

финансово-правовых норм, проявляющимся в особом сочетании дозволений и запретов[117].

Целостность финансово-правового режима не исключает, а объективно предполагает его структурирование на составляющие. А. П. Лиманская выделяет три типа элементов, образующих структуру правового режима. Подобной структурой обеспечивается особый порядок регулирования, в условиях которого каждый из компонентов режима имеет определенную специфику, и в комплексе они образуют три группы:

- первая группа — элементы, образующие так называемый «костяк» механизма правового регулирования (специальные нормы права, специальные правоотношения, юридические факты, правоприменительные акты и т. д.);

- вторая группа — элементы, обеспечивающие реализацию специальных задач в процессе правового регулирования, раскрывающие сущностный аспект режимного регулирования (стимулы и ограничения);

- третья группа — элементы, сосредотачивающие операционные правовые средства (жалобы, договоры, штрафы, иски и т. д.), как вспомогательное звено между первой и второй группой элементов[118].

На наш взгляд, в подобном подходе необходим ряд уточнений и принципиальных корректировок. Сложно разграничить отдельные элементы, входящие в разные блоки. Например, стимулы и ограничения как составляющие второго блока элементов существуют не сами по себе и ни в коем случае не обособленно от правовых норм, которые входят в первый блок. Поэтому сложно определить конкуренцию этих понятий или их коллизию. Входящие в третий блок жалобы, договоры, штрафы, иски и т. д. также дублируются с элементами, входящими в первый блок. При этом речь может идти как о специальных нормах права, закрепляющих обстоятельства

---

[117] См.: *Рахматуллина О. В.* Указ. соч. С. 26.

[118] См.: *Лиманская А. П.* Специальные правовые режимы: общетеоретический анализ : дис. … канд. юрид. наук. Ростов н/Д, 2014. С. 79.

и размеры штрафов, так и о правоприменительных актах, устанавливающих конкретные штрафы относительно конкретных участников отношений.

2. *Режимные предписания в условиях финансово-правового регулирования закреплены и гарантированы целостной системой финансово-правовых норм.* Специфика финансово-правовых режимов связывается с особенностями направленности таких режимов. Речь идет исключительно о тех отношениях, которые складываются относительно движения публичных денежных средств. Финансово-правовые режимы не только трансформируют общетеоретические конструкции в специфические, приемлемые исключительно в условиях финансово-правового регулирования (например, поручительство, залог и т. д. в инструменты налогово-правового регулирования), но и порождают исключительно финансово-правовые модели неблагоприятных последствий для нарушителей финансового законодательства.

Анализируя содержание нормативного регулирования финансово-правовых режимов, исследователи обращают внимание на необходимость учета при этом структуры правового режима[119]. А. П. Лиманская, затрагивая эту проблему, сводит многообразие оценок структуры правовых режимов к трем подходам: а) правовой режим совпадает с механизмом правового регулирования и, соответственно, повторяет его структуру; б) правовой режим представляет собой институт права, что и обусловливает его структурирование через совокупность правовых норм; в) правовой режим включает не только механизм правового регулирования, но также и методы взаимосвязи конкретных видов субъектов с объектами, систему гарантий реализации правового режима, принципы, цели и способы правового регулирования[120].

---

[119] См.: Теория юридического процесса / под общ. ред. В. М. Горшенева. Харьков, 1986. С. 152–156 ; *Беляева Г. С.* Структура правового режима: общетеоретический аспект // Вестник Сарат. гос. юрид. акад. 2012. № 5. С. 22.

[120] См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 76–78.

Не вдаваясь в детальный анализ этих подходов, хотелось бы сделать несколько уточнений. Действительно, правовой режим может в определенной мере ассоциироваться с механизмом правового регулирования, поскольку в рамках и одного, и другого речь идет об упорядочении деятельности участников отношений, регулировании их поведения. При этом режимное регулирование связывается с определенным акцентом. Через правовой режим устанавливается порядок реализации нормативного предписания, соответствующие цели, гарантии и т. д. Кроме того, ассоциация правового режима с институтом права тоже имеет право на существование. Однако при этом важно четко разграничивать совокупность правовых норм (как институт права), совокупность общественных отношений (как предмет регулирований, направленность режимного воздействия), совокупность отношений, урегулированных правовыми нормами — правоотношений. Поэтому фактически, на наш взгляд, указанные подходы не являются конкурирующими друг с другом — они оценивают одно явление с разных сторон.

3. *Финансово-правовые режимы гарантируют и обеспечивают определенный порядок поведения субъектов режимного регулирования в отношениях, определяющих движение публичных денежных средств.* Режимное регулирование финансово-правовых отношений отличается определенной специфичностью за счет неразрывного единства управленческого и имущественного начала в закреплении порядка поведения участников отношений, выражающих движение публичных денег. С одной стороны, речь идет в условиях финансово-правовых режимов о режимном регулировании движения определенной разновидности имущества — денег. Причем собственниками этих денег являются публичные субъекты (государство, субъекты Федерации и т. д.). С другой стороны, в основе финансово-правового режима является закрепление веления властного субъекта, который через императивные предписания и организует порядок действий всех участников отношений. Это абсолютно логично, поскольку

речь идет о регулировании собственником движения собственных денег. Режим как порядок организации поведения участников финансово-правовых отношений обусловливается динамикой финансовой деятельности, в основе которой лежит формирование, распределение, использование публичных денежных средств и контроль за этим со стороны властного субъекта.

При этом законченность в подобном урегулировании связывается с определенным периодом. Финансово-правовые режимы часто ориентированы на определенные календарные периоды (год, квартал, месяц и т. д.). Общий подход к структурированию периодов в финансово-правовом регулировании предполагает и специфические подходы к периодичности режимного регулирования. Специальной периодичностью характеризуются и налогово-правовые режимы, поскольку реализация налоговой обязанности также связывается самым непосредственным образом с периодами времени. Налоговую обязанность невозможно ни определить, ни исполнить вне ориентации на налоговый период. Так, в соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

4. *Правовые режимы в условиях финансово-правового регулирования обеспечивают целевое воздействие на поведение субъектов в отношениях движения публичных денежных средств.* Отличие финансово-правовых режимов обусловлено и особенностями отраслевого субъектного состава. Причем это основание лежит и в основе детализации и разграничения финансово-правовых режимов на виды уже в рамках самой отрасли. К примеру, по субъектному составу принципиальной особенностью отличаются бюджетные режимы, поскольку они не распространяются на регулирование поведения физических лиц, тогда как последние являются одними из основных участников режимного регулирования в налоговых, валютных и других финансово-правовых отношениях. Природа финансово-

правовых отношений обусловливает и определенную исключительность в построении правосубъектности их участников. В основе этого лежит разграничение субъектов на тех, кто представляет властную сторону финансового правоотношения и тех, кто выступают как обязанные лица. У первых правосубъектность формируется преимущественно за счет прав, тогда как у последних — за счет обязанностей.

Содержание финансово-правовых режимов отражает природу отношений, составляющих предмет финансово-правового регулирования. Несмотря на фундаментальность проблемы предмета финансового права, коррекция общественных отношений, которые вовлечены в сферу воздействия финансово-правовых норм не умаляет дискуссионности этой проблемы до сих пор. Мы исходим из того, что предметом финансово-правового регулирования являются отношения, выражающие движение публичных денежных средств. В то же время в отдельных случаях исходят из того, что в подобных отношениях определенное место занимают «…денежные, но не имущественные (неденежные) финансовые отношения. Речь идет о налоговом процессе, бухгалтерском учете, финансовом контроле, валютном регулировании. Если исходить из традиционного понимания предмета финансового права («фондовой теории»), то данным институтом места в системе финансового права, действительно, не находится… Неимущественные и неденежные правоотношения должны рассматриваться, как входящие в предмет финансового права вследствие их неотъемлемости от механизма правового регулирования имущественных денежных отношений»[121].

В то же время в условиях однородности предметных отношений у нас появляется объективная возможность сформировать более узкие сферы финансово-правового регулирования, что обусловит структурирование предметов финансово-правовых институтов или подотраслей. При этом мы

[121] *Запольский С. В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография. М. : РАП : Эксмо, 2008. С. 71.

приходим к выводу о разграничении общего финансово-правового режима и специальных финансово-правовых режимов. Задачей последний является сужение сферы финансово-правового регулирования и реализация более узких целей (в области бюджетного, налогового, валютного регулирования), выражающих институциональный или подотраслевой предмет, но являющихся по своей природе разновидностью отраслевого финансово-правового режима.

5. *Финансово-правовые режимы, сочетая интересы участников финансово-правовых отношений, гарантируют обеспечение баланса интересов этих участников.* Безусловно, общая направленность действия системы интересов в условиях финансово-правового режимного регулирования определяется публичностью как основной чертой, характеризующей природу финансово-правового режима. Однако хотелось бы обратить внимание, что подобная ориентированность и гипотетическое преимущество государственного, общественного интереса вовсе не означает игнорирования интересов иных субъектов финансовых правоотношений. К примеру, увеличение налоговых поступлений в доходные части бюджета безусловно отражает интересы государства, субъектов РФ и других представителей властвующей стороны правоотношения. При этом мы можем допустить, что неконтролируемое увеличение ставок налогов будет соответствовать подобной цели. В то же время по истечении небольшого периода времени это объективно приведет к уходу плательщиков в тень и повышенные налоговые ставки будут применяться к многократно сокращенной базе налогообложения, что в итоге вызовет уменьшение поступлений в бюджеты. Именно поэтому учет интересов обязанных лиц (в данном примере — плательщиков), достижение согласованности и сбалансированности целей и обусловит возможность и необходимость формирования рационального баланса интересов, в условиях которого сдержанная налоговая нагрузка позволит активизировать предпринимательскую деятельность плательщика, расширить базу

налогообложения и таким образом гарантированно увеличить налоговые поступления в бюджеты.

Финансово-правовые режимы дифференцируют не только субъектов финансово-правовых отношений в зависимости от принадлежности к властной или обязанной стороне правоотношений, но и гарантируют определенный дисбаланс в соотношении их прав и обязанностей. При этом правосубъектность обязанных участников правоотношений формируется преимущественно через обязанности, тогда как правосубъектность представителей властной стороны правоотношения гарантируется властными велениями с их стороны, адресованными обязанным участникам.

6. *В основе финансово-правовых режимов лежит сбалансированное соотношение финансово-правовых норм материального характера с процедурными нормами, обеспечивающими достижение цели финансово-правового регулирования.* Характеристика режимного регулирования финансовых отношений объективно приводит к выводу о содержании режима как порядка, в соответствии с которым осуществляется упорядочение отношений в типичных ситуациях. А. П. Лиманская, сравнивая юридические процедуры и правовые режимы, приходит к выводу, что «…последние отличаются большей статичностью, поскольку направлены на закрепление того или иного статуса социальных связей. Правовые же процедуры представляют собой динамическую часть режимов, существующих в рамках определенной отрасли»[122]. На наш взгляд, подобная точка зрения предполагает целый ряд уточнений. Во-первых, процедуры являются выражением правовых режимов и иначе как через процедуры режимное регулирование осуществить невозможно. Именно поэтому кардинальное разграничение и противопоставление процедуры и режима в данном случае вряд ли логично. Во-вторых, сложно согласиться с возможностью закрепления «статуса социальных связей». Статус как совокупность прав и

[122] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 44.

обязанностей, полномочий и т. д. характеризует правовое положение участника отношений, коими социальные связи никак не являются. В-третьих, весьма условным представляется и подход к большей статичности правовых режимов по отношению к юридическим процедурам.

Конструкция режимного регулирования не предполагает использование аморфных, обобщенных конструкций и способов воздействия на поведение участников отношений. Однородность общественных отношений, которые выступают в качестве предмета режимного регулирования, не исключает и их внутреннего структурирования, детализации их на отдельные группы, учитывая специфические особенности этих групп. Это позволяет выделить в системе финансово-правовых режимов две их разновидности — общие финансово-правовые режимы и специальные финансово-правовые режимы.

Нам представляется, спектр финансово-правового регулирования более многообразен, чем акцент исключительно на материальное регулирование публичных денежных фондов. Процедурное обеспечение реализации материальной нормы характеризует практически все институты и подотрасли финансового права. Именно поэтому абсолютно логично включать в предмет финансового права бюджетный процесс, налоговый процесс, процедуры осуществления финансового контроля и т. д. Кроме того, нам представляется важным разграничивать целостную совокупность той или иной разновидности общественных отношений и ту их часть, которая составляет предмет регулирования отдельной отрасли. Действительно, валютные отношения в целом являются предметом регулирования и хозяйственного, и гражданского, и финансового права. Но в предмет финансового права мы включаем только тот блок общественных отношений, который соответствует предмету данной отрасли, оставляя за рамками финансово-правового регулирования те отношения, которые характерны для хозяйственно-правового или гражданско-правового регулирования.

Таким образом, финансово-правовой режим представляет собой разновидность публичного правового режима, режимные предписания

которого закреплены и гарантированы целостной системой финансово-правовых норм, способствующих достижению цели финансово-правового регулирования, а также обеспечивающих - соответствующий порядок поведения субъектов режимного регулирования в отношениях, определяющих движение публичных денежных средств; - целевое воздействие на поведение субъектов в указанных отношениях с учетом баланса интересов их участников.

2.2. Функции финансово-правовых режимов

Реализация целей режимного регулирования непосредственно связана с функциями правового режима, которые и создают реальную возможность управления поведением участников данных отношений. Исходя из традиционного понимания, функция — явление, которое зависит от другого и изменяется по мере изменения этого другого явления; работа, осуществляемая органом, организмом; роль, значение чего-нибудь; обязанность и круг деятельности[123]. На наш взгляд, содержание функции необходимо связывать с категорией «функционирование», которая выражает динамический аспект существования того или иного явления. Таким образом, через функцию права обеспечивается активное воздействие его норм на поведение участников правоотношений, функционирование права в целом.

В то же время важно учитывать, что вряд ли перспективным является узкое рассмотрение такой категории, как «функция права». Следует согласиться с тем, что функциональное содержание (в том числе и финансово-правовых режимов) значительно шире[124]. Действительно, функциональное воздействие осуществляется не только на поведение участников финансовых правоотношений, но также и на их волю и сознание.

---

[123] См.: *Ожегов С. И.* Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой. М., 1987. С. 743.

[124] См.: *Абрамов А. И.* Проблемы реализации регулятивной функции права : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2005. С. 13–14.

Вряд ли имеет смысл функции правового режима связывать исключительно с активными действиями его субъектов. Наличие того или иного предписания, пройдя через сознание субъекта, может достигнуть своей цели — установление препятствия от неблагоприятного поведения лица, гарантировать превентивность относительно того или иного правонарушения, обеспечить статичность в действиях субъекта, за счет чего не будет нарушена норма закона. Кроме того, функция правового режима должна иметь четкий вектор направленности своего воздействия, в основе которого лежит цель режимного регулирования, преобразование отношений, установление необходимого порядка.

Реализация регулятивной функции в условиях режимного регулирования в финансовом праве.

1. Регулятивная функция рассматривается в качестве основной, поскольку ее содержание фактически совпадает с основным назначением права — регулировать поведение участников отношений. Однако для режимного регулирования проявление этой функции связывается не просто с регулированием действий или бездействий, а с установлением и контролем за соблюдением определенного порядка, который гарантируется в условиях соответствующего режима.

Анализируя содержание регулятивной функции в условиях финансово-правового регулирования, Ю. Л. Смирникова подчеркивает, что она связывается с обусловленным «…объективной необходимостью осуществлением финансовой деятельности, как свойства финансового права, которое выражается в способности отрасли права оказывать правовое воздействие на публичные (централизованные и децентрализованные) финансовые отношения и частные финансовые отношения в случае необходимости обеспечения (защиты) публичного (общественного) интереса»[125]. Соглашаясь в принципе с вышеуказанным утверждением,

[125] *Смирникова Ю. Л.* Регулятивная функция финансового права: системный подход и реализация : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. М., 2012. С. 9.

хотелось бы уточнить два момента. Во-первых, речь о централизованных и децентрализованных может идти, видимо, относительно средств или фондов. Так, централизованные публичные денежные средства существуют в форме прежде всего бюджетов, тогда как децентрализованные предполагают также публичного субъекта в качестве собственника, но не на уровне бюджета или внебюджетного фонда. Существование централизованных или децентрализованных публичных финансовых отношений требует дополнительной аргументации. Во-вторых, имеет смысл более детально обосновать участие регулятивной функции финансового права в частных финансовых отношениях. Нам представляется, что последние являются предметом регулятивного воздействия в рамках иных отраслей права.

Интересной представляется детализация Ю. Л. Смирниковой регулятивной функции финансового права на регулятивно-статическую и регулятивно-динамическую подфункции[126]. Если первая из них направлена на отражение сущностных свойств финансовых отношений, то за счет второй гарантируется определенное прогностическое воздействие, стимулирование общественных отношений в том направлении, в котором заинтересовано общество на соответствующем этапе развития.

Проявление регулирующей функции в этих условиях связывается с:

а) установлением и детализацией системы субъектов;

б) уточнением правосубъектности каждого из участников определенного вида финансовых правоотношений. К примеру, общая конструкция резидентства в условиях финансово-правового регулирования уточняется и корректируется в зависимости от определенного финансово-правового института. Это порождает специальные акценты в определении резидентства в налоговых, валютных отношениях;

в) выделением определенных юридических фактов, на основании которых возникает, изменяется или прекращается соответствующее

[126] См.: *Смирникова Ю. Л.* Указ. соч. С. 10.

режимное регулирование. Причем во многих случаях в данной ситуации речь должна идти не столько об отдельном юридическом факте, сколько о сложном юридическом факте или фактическом составе. Особенно наглядно это прослеживается в условиях налоговых режимов, где возникновение и трансформация налоговой обязанности связывается с совокупностью юридических фактов;

г) формированием системы гарантий, способов и средств, обеспечивающих соблюдение правил в условиях соответствующего режимного регулирования. При этом речь может идти как о применении традиционных инструментов, так и о появлении специфических способов воздействия и реагирования, которых нет в иных отраслевых режимах или даже в иных институциональных финансово-правовых режимах. В качестве первого можно привести совокупность способов обеспечения исполнения налоговой обязанности. Традиционные межотраслевые инструменты (пеня, залог имущества и т. д.) трансформируются в такие, которые характеризуются определенными особенностями в условиях налогово-правового регулирования, что придает особый специфический характер.

Так, в соответствии со ст. 73 НК РФ обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов может быть обеспечена залогом. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик, плательщик сбора или плательщик страховых взносов, так и третье лицо. При неисполнении налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов) обязанности по уплате причитающихся сумм налога (сбора, страховых взносов) и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ. Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по

другому договору. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

К способам обеспечения исполнения налоговой обязанности относится также пеня как денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога[127].

В отличие от традиционных межотраслевых режимов, которые были указаны выше, финансово-правовое регулирование предполагает и специфические финансово-правовые режимы, которые характерны исключительно для данной отрасли права. Так, в качестве специфического способа неблагоприятных последствий для субъекта бюджетных правоотношений существует и ряд специальных мер. В соответствии со ст. 306^2 «Бюджетные меры принуждения» БК РФ бюджетная мера принуждения за совершение бюджетного нарушения применяется

[127] Ст. 75 НК РФ.

финансовыми органами и органами Федерального казначейства (их должностными лицами) на основании уведомления о применении бюджетных мер принуждения органа государственного (муниципального) финансового контроля.

К финансовому органу, главному распорядителю бюджетных средств, распорядителю бюджетных средств, получателю бюджетных средств, главному администратору доходов бюджета, главному администратору источников финансирования дефицита бюджета, совершившему бюджетное нарушение, применяются следующие бюджетные меры принуждения:

- бесспорное взыскание суммы средств, предоставленных из одного бюджета бюджетной системы РФ другому бюджету бюджетной системы РФ;

- бесспорное взыскание суммы платы за пользование средствами, предоставленными из одного бюджета бюджетной системы РФ другому бюджету бюджетной системы РФ;

- бесспорное взыскание пеней за несвоевременный возврат средств бюджета;

- приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций);

- передача уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств.

Наряду с применением бюджетных мер принуждения применяются меры ответственности в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Подобное проявление регулятивной функции реализуется через формирование системы органов, полномочия которых связаны исключительно или в основном с функциями контроля. Хотелось бы подчеркнуть, что здесь речь не идет о подмене контролирующей функции функцией регулирования. Регулирующее начало проявляется здесь в распределении, четкой дифференциации соответствующих полномочий за каждым органом. Принципиально важным, на наш взгляд, является то, что

контрольные полномочия органов, представляющих властных субъектов, должны быть ориентированы на соответствующие стадии движения публичных фондов. Несколько обобщая, можно связать регулирующую функцию с наделением контрольными полномочиями органов, контролирующих первую стадию — стадию формирования публичных денежных средств; органов, контролирующих распределение этих средств и органов, контролирующих их расходование.

Роль охранительной функции режимного регулирования в финансовом праве.

Охранительная функция права связывается прежде всего с формированием принципиальных препятствий для защиты от посягательств на охраняемые правом отношения. В некоторой мере подобная функция определяется и связывается с информационной, поскольку для того, чтобы сформировать систему защитных мер от правонарушений необходимо сформировать четкое представление картины о возможных формах и способах правонарушений. Полученная таким образом информация и позволит сформировать защитные конструкции, учесть особенности правонарушений, закрепить соответствующие, адекватные способы реагирования, меры государственного принуждения.

Охранительная функция в условиях режимно-правового регулирования финансовых отношений обусловливает и целесообразную комплексность. Например, нарушение в сфере налоговых правоотношений порождает различные виды отраслевой ответственности. Речь может идти об уголовной, административной и налоговой (как проявление финансовой) ответственности. Назначение охранительной функции связывается и с определенной корректировкой поведения участников отношений на будущее, т. е. гарантирование определенного превентивного воздействия, предотвращение нарушений. Гарантированность применения той или иной меры принуждения нацелено на предотвращение противоправного поведения участников отношений. Представление о значимых неблагоприятных

последствиях для участника нацелено на формирование устойчивого барьера и образование гарантии законопослушного поведения. «…У охранительной функции правового режима можно выделить превентивную подфункцию. Ее характерной особенностью является то, что основанием реализации выступает необходимость осуществления предупреждающей деятельности»[128]. В этом контексте охранительная функция непосредственно связана и с информационной, поскольку таким образом участник отношений получает исчерпывающую информацию о последствиях для него в случае нарушения порядка поведения.

Контролирующая функция финансово-правовых режимов.

Контролирующая функция основывается на одной из важнейших функций финансов — функции контроля. Нам представляется, что основное содержание финансов сводится к двум функциям: регулирующей и контролирующей. Именно через финансы обеспечивается регулированием различного вида пропорций (территориальных, отраслевых и т. д.), которые и гарантируют поступательное и эффективное развитие экономики и существование государства, общества. Регулирование финансовых потоков гарантируется контролем собственников денежных средств (государства, субъектов федерации и т. д.) за своевременным и целевым движением их на каждой стадии финансовой деятельности.

Реализация контролирующей функции в условиях режимно-правового регулирования в финансовом праве характеризуется рядом особенностей. Во-первых, контроль характеризуется сквозным свойством и в той или иной форме, теми или иными органами осуществляется на каждой стадии движения публичных денежных средств. Во-вторых, контролирующая функция реализуется специальными органами, которые наделены соответствующими контрольными полномочиями и осуществляют контролирующие действия исключительно в этих рамках. В-третьих,

[128] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 65.

контролирующая функция реализуется через систему действий, имеющих как статичную, так и динамичную природу. Не вдаваясь детально в анализ проблем финансового контроля, хотелось бы только подчеркнуть, что методы финансового контроля предполагают, как относительно статичное поведение контролирующих субъектов (наблюдение, оценка действий контролируемого субъекта), так и динамичное поведение (проверка, ревизия и т. д.). В-четвертых, осуществление контролирующей функции предполагает ее безусловную нацеленность, которая определяет объект контроля. Безусловно, это поведение контролируемого субъекта, однако в зависимости от вида контролирующего органа, характера участия контролируемого субъекта в финансовой деятельности цель контроля принципиально уточняется.

Наблюдение и оценка поведения контролируемого субъекта с учетом активных действий контролирующего субъекта по проверке и выявлению правонарушений первого объективно подводят к принятию решения. При этом подобное решение может означать для контролируемого субъекта как благоприятные, так и неблагоприятные последствия. В первом случае, естественно, критерий «благоприятности» несколько условен. Контролируемый ничего не приобретает, не получает никакой награды или преференции (естественно, в данном случае необходимо абстрагироваться от проверочных действий при предоставлении того или иного освобождения, льготы). Относительно деятельности подконтрольного субъекта делается вывод, что его поведение полностью соответствует тому значению, которое законодатель вложил в соответствующее нормативное предписание, призванное урегулировать данные отношения. Неблагоприятные последствия выражаются в определенных мерах со стороны властвующего субъекта, нацеленных на прекращение деятельности, в основе которой лежит правонарушение. Таким образом, реализация контролирующей функции сводится к наблюдению, выяснению, анализу и принятию мер со стороны

контролирующего субъекта в отношении поведения контролируемого субъекта.

Следует согласиться с А. П. Лиманской, что у контрольной функции в условиях режимного регулирования «…имеется и оборотная сторона: анализ эффективности правового регулирования позволяет выявить основные интересы участников специфических общественных отношений, обнаружить проблемы и определить способы их решения»[129]. В этом случае контрольная функция позволяет учесть ответную реакцию, отражающую адекватность состояния нормативного регулирования. Этим определяется и необходимость корректировки действующего законодательства, соответствия его изменившимся общественным отношениям.

Значение стимулирующе-мотивационной функции для режимного регулирования в финансовом праве.

Стимулирующе-мотивационная функция содержит определенное прогностическое начало, на основании которого участникам общественных отношений предлагается определенный путь организации своего поведения. Причем этот путь соответствует общей концепции достижения баланса интересов участников данных отношений. Стимулирование «…ориентирует участников регулируемых отношений на оптимизацию интересов личности, общества и государства… оформлении динамики специфических общественных отношений…»[130].

В основе стимулирующего воздействия лежит определенная цель, мотив. Позитивная мотивация активизирует деятельность участников отношений, в такой форме и направленности, в которой заинтересованы все участники отношений и на базе которой возможно достижение баланса интересов.

В основе мотивации может находиться и определенная преференционная политика, предоставляющая участникам льготы, поощрения, преимущества.

---

[129] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 73.
[130] Там же. С. 74.

Ярким примером реализации стимулирующей функции являются специальные налоговые режимы. Природа налогообложения довольно часто связывается с реализацией через налоговые механизмы фискальной, регулирующей, распределительной и контрольной функций «Остальные являются производными. Кроме того, в рамках регулирующей функции можно выделить три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую и производную»[131].

Стимулирование путем реализации освобождения, преференций, на первый взгляд, сокращая поступление доходов в публичные фонды, в то же время создает условия расширения базы этих поступлений. Фактически в этом случае мы можем говорить о неразрывном объединении фискальной и стимулирующей функции налогов, которое реализуется в условиях специального налогового режима. «…Все без исключения налоги выполняют и фискальную и стимулирующую (антистимулирующую) функции одновременно — нет таких налогов, которые выполняли бы только фискальную функцию… Стратегия долгосрочной налоговой политики государства должна учитывать тот факт, что возможности стимулирующего влияния налогов на экономическое развитие предпринимательской деятельности не сводится к простому снижению налоговых ставок… Оптимизация налоговой технологии означает применение налоговых инструментов, обладающих наибольшим стимулирующим потенциалом»[132]. Сложно переоценить роль стимулирующей функции в задаче достижения баланса интересов участников специального налогового режима. Предоставляя освобождение той или иной направленности, плательщики уменьшают налоговое давление. Это, в свою очередь, привлекает в данную сферу отношений еще большее количество лиц, реализующих налоговую обязанность по уплате налогов и сборов, что в конечном счете приводит к

---

[131] *Майбуров И. А., Ушак Н. В., Косов М. Е.* Теория и история налогообложения. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. С. 148.

[132] *Волков А. А.* Развитие стимулирующей функции налоговой системы России : дис. ... канд. экон. наук. М., 2009. С. 52–53.

значительному увеличению числа плательщиков, расширению базы налогообложения. А за счет этого и происходит увеличение поступлений средств от уплаты налогов в бюджеты.

Оценочно-информационная функция финансово-правовых режимов.

Оценочно-информационная функция финансово-правовых режимов позволяет не только получить определенную информацию всем участникам финансовых правоотношений, но и попытаться строить свое поведение в соответствии (или наоборот) с нормативными предписаниями. Законопослушное поведение предполагает, во-первых, довольно совершенное состояние законодательства, нормы которого объективно отражают состояние общественных отношений и, во-вторых, совпадение интересов участников отношений, которые заинтересованы организовывать свое участие в этих общественных отношениях, исключающее правонарушение.

Информационная функция в то же время порождает и два иных пути развития событий. Прежде всего, возможен такой путь, когда оценочно-информационная функция была проигнорирована участником отношений либо оценка свелась к тому, что нарушение закона не приведет к санкциям или другим неблагоприятным последствиям. В конце 2017 г. Президентом РФ была инициирована идея разработки законопроекта по амнистированию налоговых долгов физических лиц и индивидуальных предпринимателей. На начало 2018 г. сумма их составила более 40 млрд рублей[133]. Поскольку срок давности такой задолженности истекает, было принято решение законодательно списать ее. Поправки в НК РФ относительно долгов по нескольким категориям налогов, а также пени и штрафы по их неуплате были признаны безнадежными к взысканию и списаны в соответствии с Законом от 28.12.2017 № 436-ФЗ. Налоговая амнистия касалась списания долгов по имущественным налогам (земельный налог; налог с недвижимости;

[133] См.: Закон о налоговой амнистии 2022 для физических лиц // NedExpert : сайт. URL: https://nedexpert.ru/nalogi/nalogovaja-amnistija-2018-dlja-fizicheskih-lic/ (дата обращения: 26.06.2022).

транспортный налог), долги по которым образовались до 1 января 2015 г. После этой даты списываются только штрафы и пени, возникшие в связи с их неуплатой до 1 января 2017 г. Списание долга по «налоговой амнистии» происходит без участия налогоплательщика. При этом налоговый орган не наделяется уведомительной функцией и в его компетенцию не входит обязанность оповещать о начале или окончании процедуры списания долга. Точных сроков списания налогового долга не установлено, поэтому отслеживать ситуацию налогоплательщик должен самостоятельно[134].

Оценив информацию о несовершенстве законодательного предписания, участник может обойти норму закона, основываясь на его несовершенстве, не совершая при этом никакого правонарушения. Подобную возможность ему могут обеспечить коллизии, пробелы в законодательстве. Используя подобную ситуацию, участник имеет возможность таким образом организовать свои действия, что, не нарушая закона, будет гарантировать примат реализации собственных интересов над интересами других участников отношений. Грань между поведением в рамках предписаний закона и нарушением этого же закона очень мобильна. К примеру, может сложиться ситуация, когда бюджет недополучит отчислений в форме налогов и сборов от плательщика. Однако вряд ли данную ситуацию можно рассматривать как однозначное правонарушение. Руководствуясь оценочно-информационной функцией, плательщик может строить свое поведение как путем использования пробелов в законодательстве, несовершенством редакции нормы закона, так и путем нарушения подобной нормы.

При этом важно иметь в виду принципиальное разграничение между уклонением от уплаты налога (основой которого является правонарушение) и налоговым планированием. Инструментами последнего являются специальные налоговые режимы, налоговые льготы, зоны льготного налогообложения, соглашения об избежании двойного налогообложения. Все

[134] См.: Закон о налоговой амнистии 2022 для физических лиц.

они основываются на регулировании поведения плательщика в рамках установленного законодательством порядка, четкого соблюдения закона. Детализируется налоговое планирование через: а) налоговые льготы и преференции; б) договорную политику; в) ценовую политику; г) амортизационную политику; д) специальные налоговые режимы; е) учетную политику для целей налогообложения[135].

В условиях налогового планирования как нельзя четко просматриваются тесная взаимосвязь, комплексность экономического и правового содержания определенного вида общественных отношений. Основываясь на этом, отдельными авторами выделяется несколько значений налогового планирования: 1) как совокупность знаний, научная концепция, направление; 2) как регулятор поведения в предельно широком смысле; 3) как правовой институт; 4) как учебная дисциплина[136]. Принципиально соглашаясь с подобным подходом, хотелось бы уточнить два момента. Во-первых, подобная конструкция не является присущей исключительно налоговому планированию. Любой финансово-правовой институт имеет смысл связывать с характеристикой: а) совокупности общественных отношений, регулируемых всеми видами социальных норм; б) совокупностью правовых норм; в) совокупностью научных идей, мнений, представлений; г) совокупностью учебных дисциплин. Во-вторых, именно изложенная последовательность позволяет сформировать логичный путь выстраивания понятий, характеризующих в данном случае налоговое планирование от общего к частному.

«Особенность оценочной функции правового режима состоит в том, что государство пытается охватить правовой регламентацией все существенные, специфические стороны общественных отношений, подчеркнуть их важность, значимость, тем самым выразив свое отношение к ценности такого

---

[135] См.: *Гарнов А. П., Чайковская Л. А.* Планирование налогов в стратегии оптимизации расходов промышленного предприятия // Модернизация, инновации, развитие. 2012. № 13. С. 94.

[136] См.: *Гусева Т. А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование : монография / под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Волтерс Клувер, 2007. С. 11.

порядка»[137]. Фактически, оценочная функция характеризуется двойственной природой. С одной стороны, речь идет об оценке участником общественных отношений перспектив своего поведения в соответствии или вразрез с нормативным предписанием. С другой стороны, государство оценивает как состояние своей системы законодательства, так и поведение тех лиц, на урегулирование действий которых направлена правовая норма.

Основы оценочно-информационной функции в условиях режимного регулирования финансовой деятельности закрепляются через нормы-принципы финансового законодательства. Закрепляя перечень принципов, лежащих в основе законодательного регулирования отдельного финансового режима, законодатель определяет ряд из них, которые связаны с информационной и аналитической деятельностью. Так, в соответствии со ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Именно поэтому невозможно установить налоговую обязанность по отдельному виду платежа, не оценив как возможности введения соответствующего налога или сбора, так и последствия этого. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав. Информационная функция в данном случае связывается с прозрачностью и доступностью получения сведений для плательщика[138]. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

В то же время законодатель предполагает и определенные ограничения относительно реализации информационной функции. Так, в налогово-правовом регулировании закрепляется специфический режим налоговой

---

[137] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 70.
[138] П. 3 и 6 ст. 3 НК РФ.

тайны[139], которую составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов. Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом. К разглашению налоговой тайны относятся, в частности, использование или передача другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну (секрет производства) налогоплательщика, плательщика страховых взносов и ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Оценив содержание того или иного предписания в условиях режимно-правового регулирования, участник отношений уже может располагать информацией, на основе которой и будет определять рамки своего дальнейшего поведения. В этом случае информация распространяется как на остальных участников отношений, объект, подлежащий правовому регулированию, специфические правила поведения в данном случае. А. П. Лиманская подчеркивает, что информационный аспект режимного регулирования «…обусловлен самой природой права, как общезначимого социального регулятора общественных отношений. Вряд ли возможно достигнуть цели правового регулирования, если субъекты права недостаточно информированы о своих правах и обязанностях, не имеют возможности ознакомления с ними»[140].

---

[139] Ст. 102 НК РФ.

[140] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 66.

Для получения окончательной информации относительно всех особенностей соответствующего финансово-правового режима законодатель предполагает определенный период запаздывания момента вступления в силу от момента официального опубликования нормы. Так, в соответствии со ст. 5 «Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени» НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Федеральные законы, вносящие изменения в настоящий Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее

1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Необходимо учитывать и встречное, обратное влияние информационной функции. Проинформировав участников отношений о правилах поведения, которые облечены в правовую форму и сформировав (или не сформировав) у них соответствующую модель поведения, информационная функция гарантирует и постановку определенных задач для другой стороны правоотношения. Властный субъект, получив информацию о том, достигло ли необходимого результата предписание, облеченное в правовую форму, может и должен корректировать и свое поведение. Прежде всего через законотворчество, корректируя преференции и ограничения. Так, С. В. Бутузов информационно-правовое воздействие связывает с правовым информированием; восприятием правовой информации участниками отношений и обратной информационной связью[141]. При этом важно иметь в виду, что информационная функция гарантирует не только предоставление

[141] См.: *Бутузов С. В.* Информационная функция права : автореф. дис. … канд. юрид. наук, СПб., 2004. С. 19–20.

информации, но и такое ее уяснение, которое гарантировало бы соответствующие правовые последствия, т. е. обеспечивало изменение поведения участников финансовых правоотношений.

Значение коммуникативно-воспитательной функции для режимного регулирования в финансовом праве.

Коммуникативно-воспитательная функция правового режима выступает определенной квинтэссенцией правового регулирования. Если право направлено на регулирование поведения участников отношений, то оно не может существовать вне общения субъектов этих отношений. Именно коммуникация, соотношение своих поступков с собственными оценками и оценками иных членов общества выражает содержание и правового регулирования тоже. Коммуникативная функция «…определяет процесс общения людей в правовой сфере, реализуя передачу правовой информации по различным коммуникационным каналам от лиц, непосредственно создающих режим, либо применяющих его. Именно таким образом проявляется связь субъекта управления и объекта управления (участников регулируемых отношений)»[142].

Основание реализации коммуникативной функции в условиях финансово-правовых режимов связывается с доступностью и достоверностью информации, на которой строится поведенческое реагирование участников отношений на требования финансово-правовых норм. В прежней редакции БК РФ организация коммуникативной функции предполагала учет принципа гласности, который на сегодня трансформировался в принцип прозрачности (открытости). Он означает обязательное опубликование в средствах массовой информации утвержденных бюджетов и отчетов об их исполнении, полноту представления информации о ходе исполнения бюджетов, а также доступность иных сведений о бюджетах по решению законодательных

[142] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 71.

(представительных) органов государственной власти, представительных органов муниципальных образований[143]. Организация взаимоотношений между участниками бюджетных режимов предполагает также обязательную открытость для общества и средств массовой информации проектов бюджетов, процедур рассмотрения и принятия решений по проектам бюджетов, обеспечение доступа к информации, размещенной в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на едином портале бюджетной системы РФ; стабильность и (или) преемственность бюджетной классификации РФ.

Показательно, что Конституционный Суд РФ подчеркивает при характеристике финансового регулирования принципиальную важность учета бюджетной системой РФ требований открытости, прозрачности как процесса принятия органами государственной власти финансовоемких решений, так и самого использования финансовых ресурсов РФ. Данное требование должно способствовать реализации базирующегося на принципах демократии эффективного контроля гражданского общества за финансовой деятельностью государства в лице его органов[144].

Действительно, коммуникативная функция обеспечивает передачу правовой информации между лицами — участниками отношений. В то же время нам представляется, последовательнее в данном случае разграничивать субъекта управляемого, субъекта управляющего и объект управления. Первый в принципе совпадает с участником, на регулирование поведения которого направлено соответствующее нормативное предписание. Второй субъект представляет интересы властвующего участника, непосредственным полномочием которого и является как раз генерирование нормативных предписаний, создающих основу правового регулирования. Объектом же

---

[143] Ст. 36 БК РФ.

[144] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.06.2004 № 12-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 155, пунктов 2 и 3 статьи 156 и абзаца двадцать второго статьи 283 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с запросами Администрации Санкт-Петербурга, Законодательного Собрания Красноярского края, Красноярского краевого суда и Арбитражного суда Республики Хакасия» // Рос. газ. 2004. 25 июня.

управления (в широком значении этого слова) будет не столько субъект, сколько поведение субъектов, отношения между участниками режимного регулирования. В то же время коммуникативная функция гарантирует двустороннюю связь. С одной стороны, от коммуникатора — нормотворческого органа до носителя прав и обязанностей, на урегулирование которых и направлено властное веление. С другой стороны, от адресата нормативных предписаний к субъекту, генерирующему, изменяющему или прекращающему их действие.

Естественно, что непосредственным или даже неотрывным дополнением коммуникативной функции является ее воспитательное содержание, или даже самостоятельная воспитательная функция. Формируя в процессе общения наиболее приемлемые правила поведения, которые обеспечены соответствующими правовыми формами, складываются и определенные воспитательные конструкции, отражающие соответствующие ориентиры и идеалы для формирования взглядов и моделей поведения участников отношений в будущем. При этом реализация воспитательной функции осуществляется не в качестве общего предписания, а с условием достижения определенной воспитательной цели. К примеру, поведение участников бюджетных режимов в целом должно быть связано с достижением принципа эффективности использования бюджетных средств[145]. Принцип эффективности использования бюджетных средств 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). Следует согласиться с тем, что на стадии составления или исполнения бюджета органы исполнительной власти, которые

[145] Ст. 34 БК РФ.

ответственны за составление и исполнение бюджетов, должны исходить из достижения одной из двух целей: либо достижения запланированных результатов, либо достижения наилучшего результата. При достижении запланированных результатов органы исполнительной власти должны стремиться к экономии бюджетных средств, а при достижении лучшего результата по сравнению с запланированным органы исполнительной власти могут использовать полностью все средства, предусмотренные в бюджете для финансирования соответствующих мероприятий. В то же время действующая редакция БК РФ не допускает использование запланированных средств с превышением установленных лимитов, даже если при этом будет достигнут максимальный результат[146].

2.3. Объект и субъекты режимно-правого регулирования финансовой деятельности

Анализ конструкций режимно-правового регулирования предполагает детализацию его структуры, исследование содержания его элементов. Исследуя объект (как носитель режима), Э. Ф. Шамсумова рассматривает субъектов права, социальные институты, социальные процессы, территории и само законодательство[147]. Режим, по ее мнению, представляет собой совокупность властных структур, позволяющих осуществить возложенные на него полномочия. Довольно сложно определиться с тем, какие могут быть полномочия у режима. Безусловно, в условиях режимно-правового регулирования объективно необходимо присутствие субъекта, представляющего властную сторону соответствующего отношения и полномочия по принятию предписаний, гарантирующих поведение участников в рамках соответствующего режима, должно исходить именно от

[146] См.: Комментарий к ст. 34 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: https://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-5/st-34-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 26.06.2022).

[147] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 60–61.

него. При этом, реализуя подобные полномочия, подобный властный субъект сам становится участником этих отношений преимущественно в качестве контролирующей или надзирающей за точностью соблюдения правил данного режима инстанцией.

На наш взгляд, абсолютно логично использовать традиционный, устоявшийся подход в выделении элементов, раскрывающих содержание социального регулирования в целом. Именно исходя из этого под носителем режима последовательнее видеть субъектов или участников социальных отношений, тем более что упомянутые социальные единицы (субъекты права, социальные институты, территории и т. д.) фактически ими и являются. Довольно спорным нам представляется выделение в качестве носителя социального режима самого законодательства. Вряд ли можно представить адресность в режимном регулировании, направленную на уточнение поведения совокупности законодательных норм. Наверное, в качестве субъекта в данном случае последовательнее выделять участников (или органы), формирующие это законодательство.

Характеризуя содержание режимно-правового регулирования, необходимо анализировать как порядок действий участников отношений, так и их поведение, исходя из направленности воздействия на объект регулирования. Довольно часто под объектом регулирования, в том числе и в условиях финансово-правовых режимов, рассматривают публичные денежные средства. В целом с этим можно согласиться, однако с одним уточнением: объектом режимно-правового регулирования в условиях финансового права вряд ли может быть непосредственно материальный объект — такой, как совокупность денежных средств. Финансово-правовой режим, представляющий собой организацию определенного порядка поведения субъектов, в качестве объекта регулирования соотносится с определенным типом общественных отношений. В широком значении этого мы имеем в виду определенную совокупность однородных общественных отношений, выражающих порядок поведения субъектов финансово-правовых

режимов в связи с движением публичных денежных средств. Таким образом, объектом финансово-правового режима являются отношения, регламентирующие порядок реализации правосубъектности субъектами финансово-правовых режимов в отношениях, выражающих движение публичных денежных средств.

Характеризуя объект финансово-правового режима как определенное поведение субъектов режима, видимо, уместно разграничивать предмет и объект режимно-правового регулирования. В качестве предмета, на отношения по поводу движения которого нацелена организация порядка поведения участников, как раз и можно выделять публичные денежные средства, как в централизованной (бюджеты), так и децентрализованной форме. Иными словами, предметом финансово-правовых режимов как раз и выступает тот материальный объект, по поводу которого складываются отношения, выступающие объектом финансово-правового режимного регулирования. Объектом же финансово-правовых режимов выступает круг отношений, определяющих и характеризующих поведение участников режимного регулирования и выражающего их общественные связи с иными субъектами, опосредованные отношением к предмету регулирования. В условиях режимного регулирования невозможно урегулировать непосредственно денежные средства, но возможно и необходимо урегулировать отношения между субъектами по поводу подобных денежных средств. К примеру, в такой разновидности финансово-правового режима, как налогово-правовой режим, предметом режимного регулирования выступают налоги и сборы как денежные средства, формирующие доходные части бюджетов. Объектом же данного вида финансово-правового режима будут являться отношения между участниками — налогоплательщиками и контролирующими органами. Данная разновидность финансово-правового режима, выделяя в качестве объекта поведения соответствующих участников, ориентируется на нормативное закрепление порядка поведения обязанного лица (прав и обязанностей в отношениях налогового учета,

уплаты налогов и сборов и налоговой отчетности) и контролирующего органа (полномочий относительно осуществления налогового контроля, порядка проведения налоговых проверок и т. д.).

Хотелось бы обратить внимание на довольно высокую мобильность в корректировке и изменении этого объекта. Так, к примеру, еще несколько лет назад вряд ли финансово-правовое режимное регулирование можно было ассоциировать с довольно противоречивым и спорным блоком отношений, характеризующих оборот криптовалют. Комплексная категория денег в сфере правового регулирования предполагает воздействие на отношения денежного обращения как режиме частного права, так и публичного. «Криптовалюты, как некий цифровой актив, выпускаются в обращении лицами частного права вне единого эмиссионного центра и существуют только в электронной форме»[148]. Появление криптовалют в режиме частноправового регулирования вовсе не исключает публично-правового регулирования последствий этого, а именно отношений, связанных с их обращением.

В ряде случаев криптовалюты характеризуются как разновидность валюты, в ряде случаев — как средство платежа, инструмент, упрощающий обмен. В то же время не следует забывать и того, что, пройдя ряд этапов в развитии форм стоимости (простая, эквивалентная, всеобщая, денежная) и деньги сформировались как инструмент, упрощающий обмен товаров, делающий более удобной и простой трансформацию товара в деньги и наоборот. В условиях, когда криптовалюты, биткоин как их разновидность не являются официальной валютой, платежным средством, представляется обоснованным рассматривать операции с ним как операции бартерной природы. Подобный вывод свидетельствует о реализации принципа преобладания существа над формой[149]. Важен подобный подход при оценке

---

[148] *Кучеров И. И., Хаванова И. А.* Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 35. С. 68.

[149] См.: Там же. С. 69.

публично-правовых последствий обращения криптовалют, а точнее, отношениям, лежащим в основе налоговой оценки их обращения, определения объекта и базы налогообложения.

Необходимо согласиться с И. И. Кучеровым и И. А. Хавановой относительно того, что особый интерес представляет налоговая оценка дохода, выраженного в биткоинах. Аргументированно они приходят к выводу о том, что для целей налогообложения может быть применена наиболее распространенная и объективная оценка — рыночная цена либо цена, определенная согласно принципу «на расстоянии вытянутой руки»[150]. При этом сочетание правовых режимов при определении рыночной цены в целях налогообложения объективно предполагает использование инструментов частного права (рыночная цена) и публичного права, акцентируя особенности ее определения и правовые последствия для участников налоговых правоотношений.

Естественно, анализируя содержание финансово-правового режима как порядка деятельности участников финансово-правовых отношений, важно детализировать субъектный состав режимных отношений в финансово-правовом регулировании. Традиционная детализация субъектного состава публичных правоотношений в сфере режимного регулирования движения публичных денежных средств приобретает и отраслевое своеобразие. Концептуальное разделение всех участников финансовых процедур предполагает выделение круга участников, представляющих властвующую сторону правоотношения и круга участников, представляющих обязанных субъектов.

Первая группа субъектов финансово-правовых режимов, включающая прежде всего государственные органы, уполномочена государством осуществлять контроль за точным и своевременным исполнением обязанностей представителями другой стороны правоотношения. Именно

[150] См.: *Кучеров И. И., Хаванова И. А.* Указ. соч. С. 70.

поэтому полномочия представителей властвующей стороны финансового правоотношения охватывают прежде всего совокупность прав, что дополняется незначительным перечнем обязанностей. Правосубъектность второй группы субъектов режимного регулирования в финансовом праве (обязанные лица) формируется преимущественно через совокупность обязанностей. Имеющиеся права их ориентированы на формирование условий для более точного и четкого исполнения императивных предписаний в области регулирования движения публичных денежных средств.

Субъект режима может быть участником нескольких систем отношений. Проблемность в выделении подобного элемента структуры социального режима видится нами в некоей оторванности «среды, в которой существует носитель режима» от предназначения режима, его цели. Сфера как область отношений, внутри которых существует режим, может быть полностью и не вовлечена в режимное регулирование. Поэтому точнее, на наш взгляд, под объектом выделять ту сферу общественных отношений, на регулирование которой и направлены режимные предписания. Следует согласиться с тем, что один субъект может быть участником нескольких систем правоотношений. В этом случае имеет смысл исходить из соотношения общей и специальной режимной правосубъектности участников. К примеру, участие физических лиц в условиях правовых режимов как субъектов с общей правосубъектностью представляется определенной абстракцией. В то же время дифференциация отраслевых режимов превращает физических лиц в участников гражданских, трудовых, финансовых и т. д. правоотношений. Это обусловливает и наделение их специальными правами и обязанностями, отражающими природу отдельной отрасли.

Естественно, первую группу субъектов отношений в сфере финансово-правовых режимов составляют, на наш взгляд, те участники, которые являются собственниками публичных денежных средств (как предмета режимного регулирования) и которые, собственно, и организуют движение такого объекта. Такими участниками являются непосредственно Российская

Федерации, субъекты РФ и т. д. Существование государства не может осуществляться независимо от финансового обеспечения. При этом реализация задач и функций, присущих государству сосредотачивается не только на финансовом обеспечении существования государственного механизма, а о такой деятельности государства, которая гарантировала бы поступательное развитие всего общества. В этом случае финансовое обеспечение государства включает в себя и участие государства в финансировании муниципальных образований, гарантируя всем гражданам одинаковый доступ к реализации жизненно необходимых потребностей. С подобным предназначением связывается «…регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных органов и организаций, иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования»[151]. Именно поэтому без контролирующей функции финансов невозможно никакое упорядочение движения публичных денег.

Эту группу субъектов финансово-правовых режимов можно дифференцировать на две подгруппы. Во-первых, это непосредственные собственники публичных денежных средств, движение которых обеспечивается через установление порядка поведения участников режимного регулирования (Российская Федерации, субъекты РФ и т. д.). Во-вторых, субъекты финансово-правовых режимов, уполномоченные собственниками публичных денежных средств на осуществление управления и контроля за поведением обязанных участников финансово-правовых режимов. Законодательное закрепление компетенции второй группы участников финансово-правовых режимов как раз и определяет рамки и порядок осуществления ими управленческих функций и задач контроля.

---

[151] Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 35.

Группу субъектов, представляющих властную сторону отношений, необходимо дифференцировать в зависимости от институциональных разновидностей финансово-правовых режимов. В самом общем значении, рассматривая целостную конструкцию финансово-правового режима, мы можем выделить в ее составе отдельные режимы (финансово-правовые по природе), характеризующиеся определенными особенностями в зависимости от стадии финансовой деятельности, этапа движения публичных денежных средств. Речь идет о финансово-правовых режимах: формирование публичных денежных средств; распределение публичных денежных средств; расходование публичных денежных средств. В каждом из вышеуказанных финансово-правовых режимов властную сторону правоотношения представляет отдельный государственный орган. Естественно, выделение единственного органа, реализующего интересы собственника публичных денежных средств, весьма условно. К примеру, на первой стадии финансовой деятельности (формирование публичных денежных средств) публичные интересы представляют не исключительно налоговые органы, но и некоторые другие (таможенные и т. д.). Однако хотелось бы сделать несколько общих акцентов.

В условиях финансово-правового режима, определяющего порядок поведения участников по поводу формирования публичных денежных средств, основным органом, представляющим публичные интересы, являются налоговые органы. В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему

РФ иных обязательных платежей[152]. Налоговым органам предоставляются права: производить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, у граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет; получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке; осуществлять контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, которые определяются законодательством РФ о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей, проверять документы, связанные с применением контрольно-кассовой техники, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок, проводить проверки выдачи кассовых чеков, налагать штрафы на организации, а также на индивидуальных предпринимателей за нарушение требований законодательства РФ о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт; контролировать соблюдение законодательства гражданами, занимающимися предпринимательской деятельностью; получать от предприятий, учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), а также от граждан с их согласия справки, документы и копии с них, касающиеся

[152] См.: Статья 30 НК РФ. Налоговые органы в Российской Федерации // Налоговый кодекс РФ 2022 : сайт. URL: http://nkodeksrf.ru/ch-1/rzd-3/gl-5/st-30-nk-rf (дата обращения: 26.06.2022).

хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения[153].

В условиях финансово-правового режима, определяющего порядок поведения участников по поводу распределения публичных денежных средств, основным органом, является Федеральное казначейство. Федеральное казначейство является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим в соответствии с законодательством РФ правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, предварительному и текущему контролю за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета, функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, внешнему контролю качества работы аудиторских организаций[154].

В условиях финансово-правового режима, определяющего порядок поведения участников по поводу расходования публичных денежных средств, полномочия в области представления публичных интересов возложено на контрольно-ревизионное управление в сфере развития экономики Федерального казначейства. Оно является структурным подразделением центрального аппарата Федерального казначейства, созданным в целях осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере в области транспорта, дорожного хозяйства, природопользования, агропромышленного комплекса, промышленности, связи, информационных технологий, бюджетных инвестиций и государственных активов.

Безусловно, все субъекты, уполномоченные государством на представление и обеспечение его интересов в этой сфере, гарантируют достижение прежде всего значимых задач и целей именно для государства, то есть реализацию государственного интереса. В то же время это не

---

[153] П. 1 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

[154] Положение о Федеральном казначействе, утвержденное постановлением Правительства РФ от 01.12.2004 № 703 «О Федеральном казначействе».

означает отсутствия у них собственных интересов (с которыми связываются особенности финансирования, кадровой политики и т. д.). Понятно, что они не антагонистичны интересам государства, но определенное несовпадение объективно можно предполагать. Именно поэтому, мы и хотели бы акцентировать внимание при определении правового режима именно на достижение баланса интересов, а не исключительно на реализации интереса отдельного (хотя и главного — например, государство в публичном праве) субъекта.

Полномочия многих из них связаны с реализацией контролирующей функции финансов. Безусловно, здесь речь может идти как о контролирующих полномочиях органов общей компетенции, так и о реализации контролирующих полномочий органов, специально для этого созданных. Подобные полномочия государство делегирует для осуществления контроля за законностью и целесообразностью действий при образовании, распределении и использовании денежных государственных и муниципальных фондов в целях эффективного социально-экономического развития страны в целом и ее регионов[155].

В условиях комплексного правового регулирования общественных отношений возможно возникновение и конструкций на стыке отраслевого регулирования. Примечательно, что чаще всего речь идет о ситуациях, возникающих на стыке различных отраслей при сопоставлении разноотраслевых типов регулирования. К примеру, сочетание публичных и частноправовых режимов характерно для конструкции государственных корпораций. Государственная корпорация приобретает статус специального субъекта в условиях финансово-правового регулирования. Являясь новой организационно-правовой формой, возникающей для осуществления социальных, управленческих и иных функций, государственная корпорация характеризуется наличием у нее некоторого имущества на праве

[155] См.: *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Указ. соч. С. 149.

собственности или на каком-либо ограниченном вещном праве (праве хозяйственного ведения или оперативного управления), определенным образом отделенным от имущества других лиц[156].

Д. М. Мошкова подчеркивает, что государственная корпорация владеет, пользуется и распоряжается переданным ей Российской Федерации имуществом на праве собственности[157]. На ряд особенностей собственности государственных корпораций, принципиально отличающих ее от частной собственности, обращает внимание А. Я. Курбатов[158]. В качестве таких отличительных признаков он выделяет целевой характер использования имущества; решение вопросов по поводу использования имущества наблюдательными советами из представителей Российской Федерации; отсутствие членства и контроль за имущественными вопросами представителей Российской Федерации; направление имущества на специальные цели после ликвидации государственной корпорации. Подобные признаки как раз и формируют особенности специальной правосубъектности государственных корпораций в финансовых правоотношениях. При этом важно, на наш взгляд, в условиях анализа содержания финансово-правового режима с участием таких субъектов сосредотачивать внимание не столько на проблемах возникновения и формирования госкорпораций (поскольку это в большей мере является предметом частноправового регулирования), а вхождение подобного субъекта уже в сферу публичного регулирования движения денежных средств государства и иных участников финансово-правовых отношений. Таким образом, в этом случае специальная финансовая правосубъектность таких участников, сформировавшихся в режиме гражданско-правового

---

[156] Ч. 1 ст. 48 ГК РФ.

[157] См.: *Мошкова Д. М.* Государственные корпорации как субъекты финансовых правоотношений : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2012. С. 83.

[158] См.: *Курбатов А. Я.* Правовое регулирование деятельности государственных корпораций как организационно-правовой формы юридических лиц. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2008.

регулирования, будет связана с наделением их правами и обязанностями именно в сфере публичных финансовых отношений.

Вторую группу субъектов финансово-правовых режимов составляют юридические и физические лица, регулирование поведения, деятельности которых в финансово-правовых отношениях осуществляется через закрепление порядка, обеспечивающего реализацию императивного предписания в связи с движением публичных денежных средств. Представители данной группы субъектов выступают фактически адресатами властных велений относительно участия в отношениях, выражающих движение публичных средств. Особенность участия данных лиц в финансово-правовых режимах является определенный содержательный дисбаланс как в закреплении прав и обязанностей, так и их непосредственной реализации. Порядок участия в финансовых отношениях субъектов финансово-правовых режимов определяется через закрепление преимущественно обязанностей и гарантирующих их своевременное и четкое исполнение прав. Продемонстрируем это на примере урегулирования порядка поведения налогоплательщиков как обязанных лиц в условиях подотраслевого финансово-правового режима.

Анализируя правовой статус налогоплательщика, невозможно его обязанности как закрепить, так и рассматривать в форме обобщенного предписания. Само понятие налоговой обязанности, на наш взгляд, позволяет только выделить лицо, которое должно осуществлять определенные действия в рамках регулирования налоговых отношений. «Каждый» — именно так определяет обязанное лицо ст. 57 Конституции Российской Федерации. Исходя из этого, налоговое законодательство фактически формирует три блока обязанностей налогоплательщика: обязанности по поводу налогового учета, обязанности по уплате налога, обязанности по налоговой отчетности. При этом каждая из подобных подсистем включает в себя четко согласованные предписания относительно упорядочения поведения

законопослушного плательщика относительно вышеуказанных элементов налоговой обязанности в целом.

Е. Ю. Грачева обязанности налогоплательщика разделяет на две группы: основные (связаны с формированием налоговой базы, исчислением и уплатой налога) и факультативные (требования по обеспечению условий контроля за выполнением основных обязанностей). Реализацию конституционной обязанности уплаты налога она связывает с обязанностью правильно исчислить налог, обязанностью уплатить его в полном объеме, уплатить его своевременно и в установленном порядке[159]. Особенно важен в данном случае акцент на последнем обстоятельстве — реализации налоговой обязанности по уплате налога в установленном порядке. Именно на этом, на наш взгляд, основывается очень перспективное направление исследования налоговых процедур, а в перспективе нельзя исключать и налогово-процессуального права (мы не останавливаемся на проблеме соотношения таких понятий, как «налоговый процесс» и «налоговая процедура», хотя и не отождествляем их).

Особенность регулирования порядка поведения обязанных участников финансово-правовых режимов связывается с корректировкой их обязанностей и прав в зависимости от критерия резидентства. Действительно, без характеристики резидентства невозможен анализ индивидуальных субъектов финансового права или физических лиц[160]. Необходимо огласиться с замечанием С. Г. Пепеляева относительно того, что в отличие от других отраслей публичного права, где определяющими являются политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве прежде всего учитывают экономические связи налогоплательщика и государства, что определяется «…принципом постоянного местопребывания (резидентства), согласно которому налогоплательщики имеют постоянное местопребывание в определенном государстве (резиденты) или не имеют в

[159] См.: Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 208.

[160] *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Указ. соч. С. 145.

нем постоянного местопребывания (нерезиденты)»[161]. Действительно, в данном случае принципиальное разграничение обоих участников налоговых отношений связывается с объемом налоговой обязанности и основаниями ее возникновения. Для резидентов налоговая обязанность распространяется на доходы, полученные из любых источников (как в Российской Федерации, так и за ее пределами). Налоговые же нерезиденты реализуют свою налоговую обязанность исключительно по доходам исключительно из источников в России. Соответствующим образом корректируется и их ответственность.

Налоговое резидентство как одно из центральных условий, лежащих в основе возникновения налоговой обязанности и определяющих рамки и условия налогово-правового режима, также ориентировано на определенный период — время пребывания на территории государства[162]. Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы государства.

Анализируя субъектный состав финансово-правовых режимов, необходимо учитывать и круг лиц, которых сложно безапелляционно отнести к властвующей или обязанной стороне финансового правоотношения.

---

[161] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 123.
[162] Ст. 207 НК РФ.

Во-первых, речь может идти о таких участниках отношений, которые имеют в определенной мере пограничный статус в условиях определенного финансово-правового режима. К примеру, налоговые агенты располагают как обязанностями, так и правами относительно контроля за исполнением налоговой обязанности лиц, относительно которых они исполняют агентские функции. Во-вторых, речь может идти и об участниках, которые реализуют собственные интересы, имеющие опосредованную связь с интересами участников определенного режимного регулирования. К примеру, в условиях налогово-правовых режимов это могут быть и органы, реализующие собственные интересы на стадии досудебного разрешения налогового конфликта или налогового спора. Кроме того, не следует исключать и участие суда, если мы анализируем уже деликтную стадию разрешения спора. Это же касается и интересов исполнительной службы, реализующей обеспечительные начала либо взыскивающие налоговую задолженность.

2.4. Специальные финансово-правовые режимы

Акцентируя внимание на юридических целях специальных правовых режимов, А. П. Лиманская подчеркивает, что они отражают наиболее значимые интересы и потребности общества и государства, удовлетворить которые законодатель находит возможным и необходимым[163]. Если рассматривать цель правовых режимов в широком смысле слова, то, видимо, она совпадает с задачей правового регулирования в целом, т. е. облечь в правовую форму ту или иную разновидность общественных отношений. Целью же именно режимного регулирования в более узком значении слова является установление определенного порядка, формы поведения участников отношений. Безусловно, этот порядок отражает и состояние, достижение

[163]См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 57.

баланса интересов, характеризует соподчиненность их и роль главенствующих интересов.

Специальные правовые режимы «…не просто обеспечивают надлежащую реализацию интересов и потребностей, но и позволяют “удерживать” те или иные общественные отношения в правовом поле»[164]. Учитывая, что направленность режимного регулирования связана с закреплением и обеспечением порядка регулирования, видимо «удержание» общественных отношений в правовом поле должно объективно соотноситься и дополняться не только их статическим положением, но и соответствующим правовым порядком, который гарантирует определенную динамику отношений. В основе такого динамического движения опять-таки находится задача достижения и сохранения баланса интересов, такого стимулирования динамики, при котором подобный баланс не может быть нарушен.

Специальное режимное регулирование с общего предназначения правового регулирования сужается до такого влияния на общественные отношения, которое учитывает определенную специфику отношений, порядок управления которыми гарантируется в условиях режимного влияния. Именно поэтому баланс интересов субъектов режимного регулирования логично сочетает как стимулирующие, так и ограничительные, запрещающие способы воздействия на поведение участников. Обязывания, дозволения и запреты трансформируются в детализацию того, что можно и нельзя. Это находит отражение прежде всего в закреплении полномочий, прав и обязанностей участников отношений, а также последствий для них при соблюдении установленного порядка поведения либо его нарушении. Ограничения или стимулы не являются исключительной обособленной самоцелью, а выступают элементом защиты либо развития общественных

[164] *Лиманская А. П.* Указ. соч.

отношений. На основании этого интересы и рассматриваются в качестве допустимых с правовой и моральной точек зрения[165].

Стабилизация или стимулирование связывается с установлением юридического инструментария, отражающего как преференции, так и безусловные ограничения, запреты. Последние связаны с формированием границ, исключающих (или хотя бы затрудняющих) противоправное поведение. В контексте этого хотелось бы сослаться на позицию И. С. Розанова, который, рассматривая природу административно-правовых режимов, подчеркивал, что они являются в своем большинстве специальными, которые создают надежные юридические препятствия, как своеобразный правовой барьер для достижения противоправных целей в сфере внутренней и внешней безопасности России или вообще исключают возникновение подобной ситуации[166].

Поскольку в данном случае все-таки речь идет о правовых режимах, нельзя упускать из виду и обратное влияние более узкого правового регулирования в условиях соответствующих режимов на правовое регулирование в целом. «…Цели специального правового режима выступают не только показателями эффективности правового регулирования, но и являются непосредственными условиями, важнейшими факторами формирования и развития права в целом»[167]. Например, установление запретов в условиях специальных правовых режимов может обеспечить бесперебойное функционирование общих правовых режимов. О. С. Родионов подчеркивает, что, создавая препятствия, стоящие перед одним субъектом права, специальный правовой режим устраняет препятствия перед другими участниками общественных отношений[168]. К примеру, установление мораториев, ограничений для проведения контрольных действий субъектами,

---

[165] См.: *Пчелинцев С. В.* Проблемы ограничения прав и свобод граждан в условиях особых правовых режимов : монография. М. : Норма, 2006. С. 82.

[166] См.: *Розанов И. С.* Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура // Гос-во и право. 1996. № 9. С. 86.

[167] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 60.

[168] См.: *Родионов О. С.* Механизм установления правовых режимов Российским законодательством : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 96.

представляющими интересы государства, обеспечивает расширение возможностей в реализации прав и обязанностей в поведении обязанных субъектов.

Нам представляется, если рассматривать специальный правовой режим как определенный порядок, то и все акценты структурирования его должны отражать структуру порядка. Так, к примеру, к специальным налоговым режимам в соответствии с НК РФ относятся: система налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей; упрощенная система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход; система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции. В некоторых случаях особенность специальных налоговых режимов сводят к определенному специальному порядку уплаты налога. В данном случае логичнее связывать специальный порядок не исключительно с уплатой налога, а с целостной конструкцией реализации налоговой обязанности (налоговом учете, уплате налогов и отчетности). Любой специальный налоговый режим предполагает специальный порядок легализации обязанного лица — плательщика. Кроме того, практически каждый из этих специальных режимов отличается особым порядком отчетности, специфическими моментами декларирования доходов и расходов. Именно поэтому, на наш взгляд, конструкция порядка в условиях каждого специального налогового режима затрагивает все элементы налоговой обязанности.

Д. Н. Бахрах, характеризуя природу специальных административных режимов, подчеркивал, что ими являются специальные правовые регламенты деятельности публичной администрации, которые допускают ограничения прав невластных субъектов и расширяют полномочия, активизируют деятельность субъектов власти в особых условиях ради обеспечения безопасности и порядка[169]. Таким образом, со специальными

[169] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2006. С. 330–331.

административными режимами автор связывает несколько обстоятельств. Во-первых, они формализуются как регламенты деятельности властвующих субъектов. Во-вторых, ориентированы на уточнение (ограничение) прав обязанных субъектов. В-третьих, корректируют, а точнее, расширяют полномочия властвующих субъектов. В-четвертых, появление их связано с особыми условиями. В-пятых, целью специальных режимов является обеспечение ситуации, в которой заинтересован властвующий субъект (безопасности и порядка — для специальных административных режимов). В значительной мере совпадают с мнением Д. Н. Бахраха позиции и других исследователей[170].

Конструкция специальных правовых режимов наиболее востребована последнее время в административном, таможенном и налоговом праве. Однако при этом необходимо разграничивать соотношение общего и специального регулирования в условиях структуризации отрасли права и общее, и специальное регулирование, которое закреплено в соответствующих законодательных актах. При детализации отраслевого регулирования соотношение общих и специальных правовых режимов предполагает уточнение отношений, являющихся предметом данной отрасли или института. Так, общий финансово-правовой режим предполагает наличие специального налогово-правового режима, бюджетно-правового режима и т. д. В этом случае в системе финансово-правовых отношений общего правового режима мы выделяем особую разновидность этих отношений, которые и дают возможность ставить вопрос и обосновывать существование соответствующей подотрасли или института. Дальнейшая детализация отношений уже в рамках специального правового режима определяется максимально локальными целями специально-режимного регулирования, наличием специфических предметов, по поводу которых формируются

[170] См.: *Румянцев Н. В.* Специальные административно-правовые режимы деятельности органов внутренних дел в современных условиях : монография. М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2012. С. 34–42 ; *Терещенко Л. К.* Специальные правовые режимы информации в законодательстве Российской Федерации и международных актах // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2011. № 2. С. 72.

специальные режимы и особых инструментов, применяемых в этом случае. Так, к примеру, специальный валютно-правовой режим может включать в себя подобные локальные инструменты, определяющие режим обращения национальной валюты, иностранной валюты и т. д. Однако все эти режимы будут проявлением специального валютно-правового режима, являющегося по своей природе финансово-правовым.

Содержание специальных финансово-правовых режимов непосредственно связано с их особенностями[171]. Естественно, в этом случае необходимо иметь в виду, что содержание специальных финансово-правовых режимов обуславливается и чертами, характеризующими правовые режимы в целом, в том числе и общие финансово-правовые режимы. Однако при характеристике специальных финансово-правовых режимов подобные родовые характеристики, присущие режимному регулированию в целом либо приобретают специфическое проявление, либо выражают такие их особенности, которые общим режимам не характерны. В систему особенностей, раскрывающих содержание специальных финансово-правовых режимов, можем отнести:

1. В основе специальных финансово-правовых режимов лежит специфическая совокупность нормативно-правовых актов. Не углубляясь в структуризацию и построение законченной иерархии в системе законодательства, лежащего в основе отдельных специальных финансово-правовых режимов, можно сослаться на пример бюджетного и налогового режима. Первый из них основывается на предписаниях БК РФ, тогда как в основе второго находится НК РФ. Естественно, нельзя исключать и иные акты законодательства (Президента РФ, субъектов РФ и т. д.), однако наличие кодифицированного закона придает принципиальное своеобразие состоянию законодательства, регулирующего данные виды специальных

[171] См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 46–56.

финансово-правовых режимов[172]. Имеет смысл уточнить при этом, что участие подзаконных актов в регулировании отдельных аспектов специальных финансово-правовых режимов должно опираться на четкое делегирование этого, вытекающее непосредственно из закона.

Детализация состава нормативного массива отдельного специализированного финансово-правового режима может осуществляться как по типу акта, так и по его предметному охвату. В первом случае речь идет о четком согласованном выстраивании нормативных предписаний от тех, которые имеют большую юридическую силу к имеющим меньшую юридическую силу. Начиная с конституционных норм, лежащих в основе институционального или подотраслевого регулирования, мы последовательно переходим на уровень кодифицированных законов, законов, подзаконных актов и т. д. Во втором случае необходимо разграничивать акты, которые целиком и непосредственно направлены на урегулирование специального финансово-правового режима и акты, регулирующие: а) полностью посвященные регулированию отдельных аспектов специального режима; б) регулирующие отдельные аспекты специальных режимов наряду с регулированием других отношений, т. е. предполагающие комплексное регулирование.

Уровень специальных правовых режимов предполагает более узкую конкретизацию нормативного предписания. Например, определив понятие валюты, режимное регулирование обусловливает детализацию ее обращения в зависимости от объекта регулирования. Поэтому специальные режимы обращения национальной или иностранной валюты, естественно, совпадать не будут. Исходя из того, что стабильность национальной валюты является базовой характеристикой устойчивости экономики, с 2014 г. в Российской Федерации был введен специальный режим плавающего валютного курса.

[172] Видимо, имеет смысл помнить и о принципиальном значении в регулировании процедурных вопросов в сфере бюджетных отношений и соответствующего акта о бюджете (например, закона о государственном бюджете), который также гарантирует принципиальную особенность процедурного регулирования в рамках бюджетного режима.

В основе этого специального финансово-правового режима лежит осуществление денежно-кредитной политики путем регулирования ключевой ставки и таргетирования инфляции, что переводит задачу подержания курса национальной валюты в разряд второстепенных[173]. В условиях принципиальной корректировки данной разновидности валютного режима сформировались позитивные условиях для сохранения золотовалютных резервов; влияние предприятий, обладающих валютной выручкой на курс рубля; возможности корректировки курса рубля и минимизация потерь от снижения цен на нефть за счет курсовых разниц.

Точно так же общая налоговая обязанность, закрепленная НК РФ, конкретизируется в зависимости от разновидности налога или сбора, что предполагает специальную конкретизацию по целому ряду направлений. Фактически общий режим налогообложения, базирующийся на выделении элементов налогового механизма, получает специальную конкретизацию в условиях отдельного налогового режима, определяющего порядок уплаты конкретного налога или сбора. Корректировка процедуры уплаты в условиях специального налогового режима нередко связывается с освобождением от этой уплаты. Так, переход на патентную систему налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает для них освобождение от уплаты НДФЛ и НИФЛ[174]. Подобное освобождение связывается с двумя обстоятельствами: а) распространяется исключительно на имущество и доходы, которое используется при осуществлении предпринимательской деятельности; б) сфера предпринимательской деятельности сужается до той, относительно которой применяется патентная система.

Предназначение, цель любого специального финансово-правового режима — более узкое, точечное регулирование отдельного подвида

---

[173] *Кабанов С. С.* Особенности регулирования курса национальной валюты в условиях экономической нестабильности // Молодой ученый. 2016. № 10 (114). С. 717.

[174] См.: *Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение: теория и практика : в 2 т. Т. 1 : Учебник. 6-е изд., перераб. и доп. Москва : Изд-во Юрайт, 2018. С. 364–372.

финансовых отношений. «Целью любого правового режима», в том числе и специального, является регулирование специфических общественных отношений, а также установление особого порядка юридического воздействия. При этом правовой режим регулирует социальную ситуацию, либо формируя благоприятную среду для управомоченных субъектов в целях вовлечения их в желаемую деятельность, либо, напротив, устанавливая неблагоприятные условия для потенциальных нарушителей правил, закрепленных в режиме»[175]. Таким образом, специальный правовой режим характеризуется большей оперативностью реагирования, которую ему должно обеспечивать в том числе и состояние действующего законодательства. Именно поэтому важно учитывать в данном случае и специальные способы корректировки законодательных предписаний, например, учет правовых позиций Конституционного Суда РФ.

2. Специальный финансово-правовой режим предполагает наличие специальной цели. Естественно, в данном случае сложно обосновывать абсолютную самостоятельность этой цели. Точнее, видеть в этих условиях детализацию родовой цели общего финансового режима. К примеру, если исходить из того, что целью общего финансово-правового режима является формирование и гарантирование реализации порядка регулирования движения публичных денежных средств, то в условиях специальных финансово-правовых режимов эта цель будет сужена. Так, бюджетно-правовой режим предполагает закрепление специального порядка движения: а) публичных денежных средств исключительно в режиме централизованных фондов; б) в условиях четко отграниченного периода времени — бюджетного периода; в) при участии специальных субъектов. Налогово-правовой режим также в целом касается реализации цели финансово-правового режима, однако затрагивает установление порядка исключительно на первой стадии движения публичных денежных средств — на стадии формирования

[175] См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 49.

публичных фондов и исключительно за счет тех видов поступлений, которые законодатель отнес к налогам и сборам.

Специальные финансово-правовые режимы предполагают специфическую детализацию оснований возникновения правоотношений. Довольно часто юридические факты, лежащие в основе этого, предполагают сочетание нескольких обстоятельств. Например, уплата налога предполагает наличие налоговой правосубъектности, объекта налогообложения и истечение определенного периода или наступление определенного события (получение дохода или имущества, пересечение таможенной границы и т. д.).

Исходя из того что финансово-правовые режимы отражают публичную природу регулирования, они в полной мере связываются с достижением цели в условиях управления властвующим субъектом. Именно поэтому речь идет о соответствующей организации исполнения той цели, которая стоит перед соответствующим видом финансово-правового режима (например, организация бесперебойного движения публичны денежных средств в условиях бюджетно-правовых режимов; организация своевременного и полного поступления денежных средств в доходы государства и субъектов федерации за счет уплаты налогов и сборов и т. д.).

Сужение цели на уровне специальных финансово-правовых режимов имеет смысл связывать с реализацией стимулирующей (или дестимулирующей) функции права. Причем в этой ситуации важно иметь в виду принципиальное значение согласования и построения сбалансированной системы целей. Стимулирование одной цели в условиях специального финансово-правового режима может противоречить или не согласовываться с целью другого специального режима, как финансово-правового, так и нет, либо более локальной целью внутри подобного специального режима. Стимулирование цели увеличения поступлений в доходные части бюджетов за счет роста ставок налогов и сборов может препятствовать реализации целей иных специальных финансово-правовых режимов, как то: а) специальному режиму предпринимательства, в условиях

которого увеличение налогового давления неизбежно приведет к свертыванию предпринимательской деятельности или прекращение ее в целом; б) реализация цели увеличения поступлений от налогов и сборов, формирующих доходную часть бюджета РФ, ограничит поступления в бюджеты субъектов РФ, регионы.

В отдельных исследованиях особенности специальных правовых режимов связывают с целями стабилизационного или стимулирующего характера[176]. Цели стимулирующего характера обеспечивают формирование благоприятного порядка удовлетворения интересов субъектов. Стабилизационные цели связываются с установлением определенных рамок для удержания объекта в определенном положении, что позволяет исключить возможность выхода ситуации из-под контроля в течение ограниченного периода времени. Определив объект режимного регулирования в условиях финансово-правовых режимов — движение публичных денег, на уровне специальных финансово-правовых режимов эта цель уточняется: а) по стадиям движения этого объекта (формирование, распределение, расходование, контроль); б) по собственнику средств, составляющих объект (государство, субъекты федерации и т. д.). В этом случае стабилизационная цель вовсе не характеризуется статичностью. Более того, стабилизация той или иной цели может предполагать довольно оперативное, быстрое реагирование на изменяющиеся обстоятельства, от которых зависит достижение этой цели. Например, стабильность финансирования тех или иных бюджетных расходов как цель бюджетного режима может быть связана с корректировкой в распределении или выделении бюджетных средств. Предпосылкой этого может служить возникновение обстоятельств, предполагающих введение чрезвычайного режима на определенной территории.

[176] См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 50–51.

3. Специальный финансово-правовой режим характеризуется оперативным реагированием на изменение общественных отношений. Оперативность режимного регулирования связывается с некоторыми дополнительными факторами[177]. Нам представляется, что они имеют как объективную, так и субъективную природу. Если первая связывается с динамикой, изменениями общественных отношений, которые и лежат в основе трансформации режимного регулирования, то вторая ориентируется на оценивание сложившейся ситуации соответствующими компетентными участниками отношений. В данном случае речь может идти об оперативности в трансформации законодательства, появлении соответствующего акта, который предполагает появление определенного режима. Таким образом, формализация основания возникновения специального финансово-правового режима связывается с оперативностью в законотворчестве.

Особенностью специальных финансово-правовых режимов является их динамика, временные рамки. Например, принципиальными при режимном регулировании в финансовом праве являются временные отрезки, связанные с определенными периодами. Именно поэтому определенные временные отрезки, с которыми связывается исполнение обязательств (налоговая обязанность, бюджетное финансирование и т. д.), получили четкое закрепление соответствующими институциональными законами. Так, в соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Определение бюджетного периода связывается с закреплением периода действия (вступления в силу и прекращения) норм закона (решения) о бюджете. В ст. 5 «Действие закона (решения) о бюджете во времени» БК РФ закреплено, что закон (решение) о

[177] См.: *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 51.

бюджете вступает в силу с 1 января и действует по 31 декабря финансового года.

Особенностью финансово-правового регулирования в данном случае является наличие определенных периодов «запаздывания». И бюджетные, и налоговые режимы характеризуются некоторым периодом между моментами появления нормативного предписания и вступлением его в силу. Так, к примеру, в соответствии со ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Нам представляется, что подобное «торможение» в вступлении в силу соответствующего нормативного предписания в условиях бюджетного и налогового регулирования абсолютно логично. Плательщик, находящийся на общей системе налогообложения или в условиях специального налогового режима, должен иметь возможность оценить трансформацию последнего, прийти к выводу, устраивают ли его формирующиеся правила налогообложения и принять решение (остаться в подобном режиме или перейти в другой).

В данном случае речь идет о применении в условиях специальных финансово-правовых режимов оперативных или специализированных норм. Последние представляют собой способ детализации, уточнения момента возникновения того или иного права или обязанности, дополняя регулятивные и охранительные нормы, уточняя порядок реализации (или прекращения) соответствующего предписания. «Они не являются самостоятельной основой для возникновения правоотношений, а как бы присоединяются к регулятивным и охранительным нормам. Среди видов специализированных норм можно назвать следующие: общезакрепительные нормы (например, ч. 1 ст. 1 БК РФ, определяющая общие признаки отношений, регулируемых бюджетным законодательством); оперативные финансовые нормы (определяют порядок вступления в силу финансово-правовых норм и отмену действующих и т. д.); нормы-дефиниции

(определяет признаки какой-либо финансово-правовой категории, например, ст. 6 БК РФ)»[178].

Оперативность специальных финансовых режимов предполагает и в определенной мере противоречивое соотношение объективных и субъективных факторов, о которых речь шла выше. Необходимость в трансформации или появлении специального финансового режима, естественно, порождается принципиальными изменениями в общественных отношениях, на регулирование которых и направлено подобное режимное регулирование. В то же время специальный налоговый режим не может возникнуть без специального акта, на основании которого он будет введен. В контексте этого имеет смысл детализировать возможности, когда содержание специальных финансовых режимов «…может изменяться и конкретизироваться не только системой нормативных правовых актов, но и нормативными договорами»[179].

Видимо, необходимо учитывать и упрощенный порядок корректировки режимного регулирования для обеспечения оперативности в отражении изменяющихся общественных отношений. При этом логичность подобной идеи мы видим в возможности более точного отражения динамики в обеспечении баланса интересов. К примеру, сложившиеся процедуры разрешения налоговых споров имеет смысл дифференцировать в зависимости от общественной значимости того или иного налога. Безусловно, мы исходим из того, что уплата любого налога принципиально важна для общества и государства. Но сложно возразить и относительно того, что одним из наиболее важных государственно значимых является налог на добавленную стоимость, поскольку за счет поступлений от его уплаты формируется значительная часть доходов государственного бюджета. Это гарантирует своевременное формирование финансово обеспеченных возможностей удовлетворения социальных потребностей населения.

[178] *Морозова О. С.* Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ : монография. М. : Проспект, 2014. С. 27.

[179] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 54.

Налоговые споры относительно полноты и своевременности уплаты налога на добавленную стоимость могут затрагивать миллионные, если не миллиардные суммы. Растянутость во времени процедур разрешения подобных споров может привести к дефициту социальных выплат и определенным социальным потрясениям. Именно поэтому нам представляется объективно необходимым формирование определенных (но ни в коем случае не упрощенных) процедур разрешения налоговых споров именно по данному налогу.

4. Специальный финансово-правовой режим характеризуется взвешенностью в сочетании юридических инструментов. Исходя из того что специальные финансовые режимы характеризуются достаточной гибкостью в реагировании на изменение общественных отношений, важно иметь в виду достижение баланса в использовании юридического инструментария. Сочетанием стимулов и ограничений, видимо, характерен для режимного регулирования в целом, независимо от отраслевой природы режимов. Естественно, в условиях императивного регулирования, что присуще именно финансово-правовому регулированию, специальные режимы в большей степени связываются именно с ограничениями, которые реализуются через совокупность обязательных предписаний, команд властных субъектов в отношении иных участников, которые должны им безапелляционно следовать. Однако императивность в регулировании специальных финансово-правовых режимов не исключает и стимулирование — создание таких условий, при которых определенный режим поведения был бы выгоден для всех сторон финансового правоотношения.

Сочетание различных юридических инструментов обусловливает и определенную комплексность в условиях специального режимного регулирования. К примеру, специальные таможенные режимы предполагают и особые правила уплаты обязательных платежей, что не является предметом таможенного права. Для специальных правовых режимов «…характерно то, что они касаются различных по характеру прав и обязанностей субъектов

режимного регулирования, что обусловливает участие в правовом упорядочении специфических социальных связей, норм различных отраслей права: конституционного, административного, муниципального, финансового, международного и т. д. Следовательно, специальные правовые режимы носят комплексный характер»[180]. При этом важно, на наш взгляд, разграничивать комплексность общественных отношений, которые регулируются рядом отраслей права и комплексностью предметного регулирования. Если первое действительно объективно, то представить отрасль права не с однородным предметом регулирования, а с размытой совокупностью разнотипных общественных отношений довольно сложно.

5. К особенностям специальных финансово-правовых режимов можно отнести также специфическое сочетание интересов участников отношений, достижение баланса интересов, специальное проявление воли участников. Особенность специального режимно-правового регулирования определяется и характером участников отношений. Принципиальное значение имеет их дифференциация на две группы: властвующих и обязанных. Принципиальность такого разграничения, на наш взгляд, связывается с определенным дисбалансом при формировании правосубъектности, где у первой разновидности участников отношений она формируется преимущественно через права, тогда как у второй группы участников основной упор делается на обязанности. В условиях императивного финансово-правового регулирования за участниками финансово-правовых режимов сохраняется возможность самостоятельного выбора режима поведения. К примеру, у налогоплательщика существует возможность реализовывать налоговую обязанность в общем режиме либо переходить на упрощенный режим. В то же время, хотелось бы подчеркнуть, что не следует свободу выбора в данном случае экстраполировать на всю динамику общественных отношений, которые вследствие этого возникают и

[180] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 53–54.

развиваются. Свобода выбора в условиях специальных финансово-правовых режимов связывается с юридическим фактом, который порождает тот или иной вид режима (например, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности и т. д.), но не затрагивает, но не трансформирует императивное финансово-правовое регулирование в диспозитивное. Выбрав тот или иной режим, ту или иную модель поведения, участник финансово-правового режима становится субъектом, поведение которого управляется властными предписаниями.

Специальный налоговый режим в форме единого сельскохозяйственного налога появился в налоговой системе РФ с 2002 г. В этом случае цель повышения эффективности сельскохозяйственного производства, стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей натолкнулась на ряд проблем[181]. Прежде всего, использование данного вида специального налогового режима было возможно только для сферы растениеводства. Предприятия, перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию, не могли воспользоваться данным режимом. Кроме того, в основу определения ставки была положена довольно сложная процедура кадастровой оценки стоимости земли. Для перехода на данный режим доход от производства сельскохозяйственной продукции должен был составлять не менее 70 %.

Впоследствии для преодоления вышеуказанных проблем был расширен круг налогоплательщиков (предприятия, занимающиеся производством животноводческой продукции, рыбохозяйственные предприятия, предприятия, оказывающие услуги сельскохозяйственным производителям). Применение единого сельскохозяйственного налога освободило предприятия от уплаты налога на прибыль, налога на имущество, скорректировало определение базы налогообложения.

---

[181] См.: *Кипкеева А. М., Боташова Ф. Б.* Основные проблемы применения единого сельскохозяйственного налога сельскохозяйственными товаропроизводителями в России // Фундаментальные исследования. 2017. № 10-2. С. 372–373.

2.5. Режимно-правовое регулирование финансовых договоров

Вряд ли имеет смысл детально останавливаться на аргументации того положения, что финансовое право является классической отраслью публичного права. В разных формах с дискуссиями на подобную тему можно столкнуться и сейчас, когда анализируются перспективы взаимопроникновения, конвергенции публично-правового и частноправового регулирования[182]. Необходимо согласиться, что «не следует сводить проблему взаимодействия частного и публичного права к использованию общей терминологии, свидетельствующей якобы об их взаимопроникновении»[183]. Действительно, применение родовых, сквозных категорий для многих правовых отраслей вовсе не означает взаимопроникновения отраслевых конструкций друг в друга. Это лишь свидетельствует о наличии общего знаменателя, о существовании системности в праве, где каждой отрасли отводится отдельное, но тем не менее сообщающееся с другими место. Этим объясняется и использование общих правовых средств (норм-дефиниций, норм-принципов)[184], формирование и содержание которых определяется не особенностями частного или публичного регулирования, а общими потребностями в воздействии права на общественные отношения.

Следует согласиться с Н. М. Коршуновым, что «…под взаимопроникновением частного и публичного права в рамках их конвергенции следует понимать проникновение частноправового метода регулирования в сферу общественных отношений, а публично-правового — в частную. При этом как частное, так и публичное право в полной мере сохраняют свою юридическую сущность, системные признаки и

---

[182] См.: *Коршунов Н. М.* Конвергенция частного и публичного права: проблемы теории и практики. М. : Норма : ИНФРА-М, 2011. С. 114–222.

[183] Там же. С. 36.

[184] См.: *Болгова В. В.* Тенденции взаимодействия частного и публичного права в правовой системе России: теоретические и практические проблемы // Актуальные проблемы правоведения. 2008. № 1. С. 9–10.

специфические особенности»[185]. Важно иметь в виду, что подобная тенденция, как ниже и пишет автор, характерна для норм и институтов комплексных отраслей законодательства, что, безусловно, упрощает режимно-правовое воздействие на соответствующий вид однородных общественных отношений. Однако подобная однородность свидетельствует об однородности определенного экономического, социального содержания (например, отношения по обращению ценных бумаг), что не приводит к однородности отраслевого воздействия в праве (например, принципиальная дифференциация правового регулирования обращения государственных ценных бумаг и ценных бумаг как инструментов частного права).

Эволюция правового регулирования свидетельствует об определенной трансформации частноправовых инструментов в публично-правовые. К примеру, деньги, зародившись как определенный инструмент частного права, упрощающий процессы обмена, первоначально выступали в форме стихийных или относительно стабильных эквивалентов (ракушки, меха, куски металла, скот). На определенном этапе в качестве всеобщего эквивалента появляются реальные деньги (золото, серебро и т. д.). Однако деньгами в абсолютном смысле они становятся только тогда, когда государство связывает с ними определенные правовые последствия, т. е. облекает в соответствующую правовую форму: определяет процедуру эмиссии, защиту от подделок, санкции за изготовление фальшивых денег и т. д. Иначе говоря, только публично-правовая легализация денег делает их деньгами.

Подобная логика может быть связана и с налогами. Возникнув первоначально как форма подношений вождям или правителям, форма дани, как инструмент аккумуляции доходов государства они становятся только при соответствующем государственном правовом оформлении. И, в первую очередь, при оформлении правовыми нормами. Не может быть налога, не

[185] *Коршунов Н. М.* Указ. соч. С. 37.

закрепленного в соответствующем законе. Поэтому мы солидарны с позицией авторов, которые отмечают, что «…частное право зарождалось в глубокой древности в качестве особой юридической власти участников обменных связей и на основе согласования собственных интересов. Впоследствии, по мере развития товарно-денежных отношений, государство одобряло фактически сложившиеся правоотношения в самой общей форме, исходя из необходимости согласования различных социальных интересов посредством публично-правовых средств, их регулирования и защиты»[186].

В целом ученые пришли к единому выводу о публично-правовой природе финансово-правовой отрасли. В то же время не следует забывать и того, что режимно-правовое регулирование предполагает адекватное отображение и закрепление правовыми способами реально существующих общественных отношений. Интенсивное развитие последних не исключает использования новых форм для режимно-правового регулирования в финансовом праве, изменяющих или корректирующих привычную форму, но не подвергающих ревизии содержание. Следует согласиться с мнением о том, что «актуализация вопроса о публичном договоре обусловлена повышением роли публичного права в регулировании общественных отношений, усилением договорных начал в публично-правовых отношениях»[187]. Исходя из того что публичное право предполагает императивное воздействие со стороны властвующего субъекта на поведение иных участников отношений, логично предполагать, что через подобную конструкцию, поиск в этих условиях новых форм будет возможно сформировать и новое, качественно совершенное режимно-правовое воздействие на отношения, соответствующие отраслевому предмету регулирования. Таким образом, решение актуальных управленческих задач обусловит и появление новых

[186] См.: *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 93 ; Право и политика современной России. М., 1996. С. 1–14 ; *Яковлев В. Ф.* Россия: экономика, гражданское право: (Вопросы теории и практики). М., 2001. С. 24 и др.

[187] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 228.

правовых механизмов, в том числе и договорных конструкций в финансово-правовом регулировании.

Возникает принципиальный вопрос: возможно ли в условиях императивности финансово-правового режима создание таких договоров, в рамках которых будут закреплены традиционные для последних элементы равенства участников, согласования интересов и достижение их баланса, свободы усмотрения участников договора? Принципиально, на наш взгляд, публичная природа договора в финансовом праве проявляется в обеспечении реализации императивного предписания, наиболее эффективном, рациональном, и своевременном исполнении воли публичного субъекта. При этом важно иметь в виду, что противостоящие друг другу стороны в условиях финансово-правового договора не представляют собой абсолютного единства, а выражают определенную подсистему интересов, между носителями которых тоже может возникать дисбаланс и задача преодоления противоречий.

Место государства в данных отношениях определяется прежде всего в тех задачах, которые отводятся данному субъекту отношений, в целях, которые определяют направленность воздействия государственного влияния. Анализируя подобный круг вопросов, А. Ф. Ноздрачев подчеркнул значимость правоохранительной и контрольно-надзорной функций государства, которые в отличие от иных не могут находится в частном или коммерческом секторе, а всегда находятся в сфере государственного управления и исполняются на бюджетной основе. Они сохраняют свою принадлежность исключительно государству, свою значимость и роль в управленческой системе в целом[188]. При этом нельзя исключать из сферы внимания и того аспекта, чтобы подобные функции государства четко совмещались с конструкциями, в рамках которых достигнут баланс интересов и целей всех участников данного вида отношений. При этом

[188] *Ноздрачев А. Ф.* Соотношение правоохранительной и контрольно-надзорной функций государства // Журнал рос. права. 2017. № 8. С. 151–152.

важно, чтобы были сформированы функциональные ограничители реализации подобных государственных функций за счет игнорирования или подавления интересов участников отношений.

К примеру, властную сторону в финансовых правоотношениях могут представлять Российская Федерации, субъекты РФ, государственные органы и т. д. Естественным в данном случае может быть и то, что интересы их могут не согласовываться. К примеру, государственный интерес по формированию оптимальной налоговой нагрузки, активизации стимулирующей функции налогов может вступить в противоречие с интересами контролирующих органов в сфере налогообложения по выполнению или перевыполнению плановых показателей по доначислению санкций с налогоплательщиков в бюджеты.

Довольно перспективна, на наш взгляд, для исследований проблема эффективности и результативности государственного управления, что абсолютно логично отражается в оценке эффективности деятельности органов государственной власти. А. Ф. Ноздрачев обратил внимание на то, что в целом под универсальным понятием эффективности понимается соотношение величины результата и величины затрат на его достижение. Относительно государственного управления подобная конструкция, характеризующая эффективность деятельности органов исполнительной власти, нуждается в осмыслении задач и функции органов исполнительной власти совершенствование системы оценки служебной деятельности, установлении критериев оценки населением деятельности органов исполнительной власти и их руководителей[189].

Нередко публичные интересы разных органов государственной власти при общей направленности к достижению публичных целей не согласуются друг с другом, поэтому применение публичных договоров, основанных на сочетании императивного и диспозитивного методов правового

[189] *Ноздрачев А. Ф.* Указ. соч. С. 151–152.

регулирования позволяет согласовать интересы различных участников таких договоров независимо от их правового статуса[190]. Безусловно, с этим можно согласиться, однако с одним уточнением. В условиях финансовых договоров как разновидности публичных речь не идет о переплетении императивного и диспозитивного регулирования, появлении некоего смешанного конгломерата, а о появлении такой конструкции, когда диспозитивный метод способствует формированию наиболее рациональной модели реализации императивного предписания. Иными словами, диспозитивный метод играет своеобразную обеспечительную роль в реализации велений, исходящих от публичного субъекта.

Анализируя содержание и перспективы договорных отношений в публичном праве, Ю. А. Тихомиров подчеркивает, что договоры, входящие в сферу публичного права, призваны согласовывать интересы участников отношений, согласованность приобретает смысл нарастающей доминанты в процессах интеграции в современном мире[191]. Исходя из этого критерия — меры согласования деятельности участников публично-правового воздействия, Ю. А. Тихомиров оценивает и основания классификации публично-правовых договоров[192]. Это положение приобретает особую актуальность при учете того, что «в публичных договорах участвует широкий круг публичных и частных субъектов; кроме того, такие договоры затрагивают интересы многих субъектов права, не являющихся участниками договора»[193]. Естественно, подобное положение актуально при оценке международных договоров об устранении двойного налогообложения, действие которых распространяется на налогоплательщиков при определении налогового резидентства и исчисление суммы налога, подлежащего уплате, хотя они не являются непосредственной стороной договора.

---

[190] См.: *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 229 ; *Горлова Е. Н.* Указ. соч. С. 4.
[191] См.: *Тихомиров Ю. А*. Публичное право : учебник. М. : БЕК, 1995. С. 180.
[192] См.: *Его же.* Современное публичное право : монографический учебник. М. : Эксмо, 2008. С. 280.
[193] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 230.

В то же время подобная реакция в некоторой степени может быть следствием деятельности судебной системы. Решение суда, основанное на разрешении спора между двумя конкретными участниками, пройдя апелляционную и кассационную инстанции, ложится в основу формирования судебной практики. В последующем лица, оказавшиеся участниками подобных спорных отношений, естественно, учитывают перспективы выхода из спорной ситуации, исходя из обобщения судебной практики, решений Европейского суда по правам человека.

Договорная форма организации режимно-правового регулирования финансовых отношений вовсе не делает ее идентичной формам, на основании которых осуществляется частноправовое регулирование. При этом и публичность в гражданском праве не делает подобные договора идентичными с административными или финансовыми. На отличиях публичных договоров в гражданском праве от публичных договоров в публичном праве останавливается Е. Н. Горлова[194]. Принципиальные положения относительно этого разграничения ею видятся в: а) характере норм и согласовании воли сторон; б) обязательности участия публичного субъекта либо отсутствия такового; в) характере интересов, лежащих в основании реализации договорных отношений.

Анализируя место финансово-правовых договоров, И. В. Рукавишникова подчеркивает, что они относятся к числу публично-правовых и характеризуется специфическими особенностями, на основании которых формируется обособленная группа финансовых публично-правовых договоров[195]. При этом они характеризуются целым рядом признаков: а) заключаются между участниками финансово-правовых отношений, где в качестве одной из сторон выступает государственный орган или орган местного самоуправления; б) направлены на реализацию целей формирования, распределения и использования денежных средств

[194] См.: *Горлова Е. Н.* Указ. соч. С. 10.

[195] *Рукавишникова И. В.* Метод финансового права : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 13–14.

государства и муниципальных образований; в) основанием для заключения является нормативное предписание государственного органа, наделенного соответствующей властно-финансовой компетенцией.

При этом важно иметь в виду, что применение финансово-правовых договоров кардинально не изменяет императивности режимно-правового регулирования финансовых отношений. Договорное регулирование в данном случае направлено на достижение большего эффекта в системе отношений «власти — подчинения». Иначе говоря, договорные конструкции в этих условиях направлены на упрощение в реализации императивных предписаний. «Включение договорно-правового способа в состав метода финансового права явилось следствием демократизации и децентрализации процессов осуществления финансовой деятельности государством и публично-правовыми образованиями, входящими в его состав»[196].

На наш взгляд, важно разграничивать непосредственно договоры и последствия, вытекающие из их неисполнения или несвоевременного исполнения. Исследуя особенности судебной практики и ее влияние на регулируемые отношения, В. В. Болгова делает вывод о распространении принципов гражданского права на налоговые отношения. Акцентируя внимание на злоупотреблении правом (погашение банку задолженности заемщика по кредитному договору третьими лицами при наличии задолженности по налогам), она обращает внимание на отсутствие в налоговом законодательстве понятия «злоупотребление правом». Основываясь на исключительно частноправовой природе конструкции «злоупотребление правом», она приходит к выводу о невозможности использования ее к регулированию публично-правовых отношений[197]. Однако вряд ли злоупотребление правом присуще только частноправовому регулированию. Нам представляется, что в данном случае речь идет о конструкции, характерной для многих отраслей права, каждая из которых,

[196] *Рукавишникова И. В.* Указ. соч. С. 25.
[197] См.: *Болгова В. В.* Указ. соч. С. 11.

основываясь на присущем им предмете, субъектном составе и т. д., придает данной конструкции отраслевое своеобразие и специфическую форму реализации.

Наиболее важные признаки публично-правового договора в публичном праве выделены Ю. А. Тихомировым, к которым он относит следующие: 1) субъектом договора всегда выступает участник публично-правовых отношений, прежде всего обладающий властными полномочиями; 2) противоположная сторона публично-правового договора, обладая иным статусом, в публично-правовой сфере выступает носителем властно-регулирующих функций или выразителем общественных интересов; 3) предметом публично-правового договора являются вопросы властвования, управления или саморегуляции; 4) стороны публично-правовых договоров приобретают своеобразные обязательства, обеспечивающиеся специфическими способами, которые могут изменять режимы исполнения и устанавливать особые приоритеты[198].

Дискуссия относительно признаков административно-правового договора как разновидности публичного, разграничения публичных и административных договоров длится довольно давно[199]. Не присоединяясь к данному обсуждению, хотелось бы обратить внимание на принципиальную однотипность административных и финансово-правовых договоров. Одним из важнейших признаков административного договора «…является то, что его содержание носит организационно-управленческий характер»[200]. В контексте этого важно иметь в виду, что финансовые договоры также содержат определенную управленческую особенность, однако не выражают отношение организационного структурирования или организационного построения вертикали власти в этой сфере.

---

[198] См.: *Тихомиров Ю. А.* Публичное право. С. 183–184.

[199] См.: Там же ; *Розенфельд В. Г., Старилов Ю. Н.* Проблемы современной теории административного договора // Правоведение. 1996. № 4. С. 50–51 ; *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 238–240.

[200] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 241.

Безусловно, родовое единство административных и финансовых договоров не означает идентичности или абсолютного равенства между ними. Однако если исходить из того, что административные договоры непосредственно связаны с управленческими началами в режимно-правовом регулировании, то финансовые договоры затрагивают управление в сфере движения публичных денежных средств. Именно последнее обусловливает как единство между этими двумя типами публичных договоров, так и принципиальное отличие.

Правовая природа договоров органов государственного управления в некоторых случаях связывается с характеристикой субъектов, вступающих в договорные отношения, а также их предмета и целей. «Если стороны преследуют цель совершения действий с имуществом (то есть договор опосредует имущественные отношения), то такой договор следует отнести к числу гражданско-правовых. В случаях же, когда стороны стремятся урегулировать вопросы, связанные с управлением (в том числе, управлением имуществом), договор всегда имеет административно-правовую природу»[201]. Подобное утверждение, на наш взгляд, требует определенной детализации, относящейся именно к природе финансовых договоров. Последним характерна определенная двойственность, основывающаяся на специфике предмета отраслевого регулирования. Финансовые правоотношения выражают как отношения власти, поскольку одной из сторон всегда выступает субъект властных полномочий, так и имущественные отношения, поскольку регулируют движение публичных денежных средств как особой разновидности имущества. Именно властно-имущественный характер финансовых отношений и позволяет обосновать специфические особенности финансового договора.

Финансовые договоры как разновидность публичных договоров можно охарактеризовать с учетом следующих характеристик, им присущих:

---

[201] *Лупарев Е. Б., Добробаба М. Б., Мокина Т. В.* Указ. соч. С. 241.

1) финансовый договор — особый вид публичного договора, что обусловливает состав его участников, объект регулирования, основания возникновения, изменения и прекращения;

2) одним из участников финансово-правового договора является властный субъект, который: а) является собственником публичных денежных средств или б) наделен соответствующими полномочиями по управлению оборота публичных денежных средств;

3) предметом данного договора характеризуется определенными особенностями: а) это денежные средства как особый вид имущества; б) это имущество, собственником которого является особый субъект (Российская Федерации, субъекты РФ и т. д.);

4) данный вид договоров регулируется нормами финансового права.

Таким образом, финансовый договор можно определить как соглашение двух или более участников, один из которых является или представляет публичного субъекта, направленное на установление, изменение или прекращение субъективных прав и юридических обязанностей в сфере финансовой деятельности, обеспечивающее наиболее эффективное достижение цели императивного предписания в финансово-правовом регулировании.

ГЛАВА 3. КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫХ РЕЖИМОВ И ЕЕ ОСНОВАНИЯ

3.1. Способы, цели и функции режимно-правового регулирования как основания разграничения финансово-правовых режимов

В зависимости от характера и комплекса методов, которые используются в конкретном правовом режиме, их дифференциация основывается на концептуальном критерии метода регулирования. «Каждый правовой режим… выражает степень жесткости юридического регулирования, наличие известных ограничений или льгот, допустимый уровень активности субъектов, границы их правовой самостоятельности»[202]. Естественно, на основании этого критерия последовательным является разграничение режимов регулирования в публичном и частном праве.

Разграничив принципиальную несхожесть режима регулирования в условиях публичного и частного права, логичной представляется детализация отраслевых режимов в пределах публичных отраслей права. Безусловно, при этом все публичные отрасли права будут ориентированы на правовой режим регулирования, основывающийся преимущественно или исключительно на системе властных велений, использовании императивного метода. В то же время публичный метод регулирования, являясь своеобразным общим знаменателем в этом случае, обусловит и корректировку механизма его применения в рамках каждой отдельной отрасли публичного права.

При анализе методов регулирования важно четко разграничивать метод финансовой деятельности и метод финансово-правового регулирования. Выбор метода финансовой деятельности, подчеркивала Н. И. Химичева, определяется целым рядом факторов. К ним относятся задачи государства

[202] *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 186.

или муниципальных образований на конкретном этапе, источники доходов, цели использования средств и т. д.[203]. В зависимости от этого и используются методы обязательных и добровольных платежей для привлечения денежных средств в доходные части бюджетов; финансирование и кредитование при распределении бюджетных средств. Метод же финансового права предполагает использование метода «властных предписаний со стороны уполномоченных органов государства и местного самоуправления (императивный)»[204]. Так, к примеру, императивное регулирование характерно и для административных отношений, и для финансовых отношений. Однако если в административном праве оно сосредоточивается на реализации через метод императивного принуждения управленческих начал, то в отношении финансово-правового регулирования императивный метод ориентируется на использование метода власти и подчинения относительно отношений по поводу движения публичных денежных средств. Более того, властность в реализации императивных предписаний публичными отраслями права может обусловливать и различную степень жесткости императивного веления. Так, к примеру, применение императивного метода в условиях налоговых режимов объективно обусловливает наступление неблагоприятных последствий для плательщика (штраф, пеня и т. д.) независимо от вины.

Детализация метода и способов регулирования позволяет разграничить режимы, в основе которых лежат запрет, разрешение или позитивное обязывание. В соответствие с этим правовые режимы можно дифференцировать на:

а) обязывающие;

б) общеразрешительные;

в) разрешительные.

---

[203] *Химичева Н. И., Покачалова Е. В.* Указ. соч. С. 102.

[204] Там же. С. 121.

Безусловно, подобная дифференциация правовых режимов является несколько условной, предполагает определенное абстрагирование в целях научного исследования. Каждый из правовых режимов допускает сочетание в условиях собственного регулирования разрешений, обязываний и запретов. Поэтому классификационная основа в данном случае связывается не с исключительностью, а с преимуществом. Это означает, что отдельные режимы при подобной классификации могут сочетать в себе и дозволения, и запреты, и обязывания, но при этом отдавать предпочтение преимущественно какому-либо из них (дозволений, запретов, обязываний). Именно это и будет определять своеобразие способов режимного воздействия на определенную разновидность общественных отношений, которая обусловлена предметом регулирования.

Комплекс дозволений, обязываний и запретов с выделением преимущественного применения кого-либо из них и определяет принципиальный момент при разграничении отраслевых или институциональных режимов регулирования. Общедозволяющие режимы характерны для частноправового регулирования и их видовая дифференциация обусловливает разграничение на отдельные частноправовые отрасли. Позитивные обязывания лежат в основе формирования публично-правовых отраслей, гарантируя как общность, так и отличия административных и финансовых режимов. Подобное основание классификации правовых режимов позволяет в зависимости от сочетания дозволений, запретов, обязываний формировать исключительно командные предписания, рекомендации либо преференции. Это и обусловливает наличие жестких или льготных правовых режимов.

Конструкция дозволений, запретов реализуется в принципах, лежащих в основе отраслевого или институционального регулирования. На примере налогового права эту проблему исследует Ю. А. Крохина, останавливаясь на анализе норм-презумпций, норм-фикций, норм-принципов и норм-

дефиниций[205]. При этом дозволение и обязывание ложатся в основу формирования правосубъектности контролирующих органов, тогда как запреты и обязывания составляют основу правосубъектности плательщиков и иных обязанных субъектов налоговых правоотношений.

В зависимости от соотношения общих дозволений и запретов Э. Ф. Шамсумова выделяет мягкие и жесткие режимы[206]. В основе подобного разграничения она видит большее или меньшее количество запретов при общем дозволении. В определенной мере подобный критерий затрагивает и дублирует дифференциацию режимов на основании метода правового регулирования. Если императивный метод связывается с преобладанием запретов и четких велений над дозволениями, то в условиях диспозитивного метода подобное соотношение принципиально меняется. В условиях финансово-правового регулирования вряд ли имеет смысл настаивать на абсолютной невозможности применения вариантов мягких финансово-правовых режимов, предоставляющих участнику отношений определенное право выбора или возможность более мягкого для него исполнения императивного обязательства. В данном случае мы можем сослаться на режимы налоговой отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Однако важно иметь в виду, что в любом случае мягкий финансово-правовой режим может рассматриваться как производный от жесткого, как способ более удобного, рационального исполнения императивного предписания, которые гарантируются жестким финансово-правовым режимом.

Сосредоточенность в правовом режиме комплекса юридических средств, с помощью которых осуществляется непосредственное регулирование однородной совокупности общественных отношений, отграничивающей предмет отраслевого воздействия не только не исключает, но и объективно предполагает их дифференциацию. Дифференциация отдельных режимов

---

[205] Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 184.
[206] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 51.

должна формировать особые способы управления поведением участников, разграничивать их права и обязанности, закреплять различные условия и способы их осуществления, гарантии. Используя различные критерии классификации финансово-правовых режимов, мы можем основываться на различном субъектном составе (к примеру, в отличие от налогово-правовых режимов, бюджетно-правовые режимы не предполагают участие физических лиц), особом объекте регулирования в рамках родового финансово-правового объекта и т. д. Критериев классификации финансово-правовых режимов может быть довольно много. При этом важно, какое основание классификации используется в качестве критерия. Оснований классификации правовых режимов может быть несколько.

Один из фундаментальных критериев классификации административно-правовых режимов связывается Ю. А. Тихомировым с критерием цели[207]. Исходя из этого критерия, можно разграничить: а) определенные государственные состояния, положения, которые преимущественно определяют процедуры реализации полномочий публичных субъектов; б) дозволительные режимы при осуществлении прав и обязанностей обязанных участников финансовых правоотношений. Цель первых в данном случае определяется задачами государственного управления в определенных специфических условиях. Особенности целей и задач государственного управления могут обусловливать и различные типы режимного регулирования. Абсолютно логично подобная ситуация анализируется О. А. Ногиной на примере дифференциации гражданско-правовых и публично-правовых режимов финансовых средств государственных внебюджетных фондов, акцентируя внимание на проблеме соотношения правового режима финансовых средств государственных внебюджетных фондов с правовым режимом государственной казны публичного субъекта[208].

---

[207] См.: *Тихомиров Ю. А*. Курс административного права и процесса. С. 404.

[208] См.: *Ногина О. А.* Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: проблемы правового регулирования : монография. М. : Статут, 2012. С. 75.

В некоторой мере дискуссионными могут выглядеть публичные банковские режимы. Подобная дискуссионность связана с их пограничным местом на стыке административного и финансового регулирования. Публичное банковское регулирование, с одной стороны, выражает управленческую природу определенным сектором общественных отношений (а именно, властное управление банковской системой), что прежде всего присуще административному праву. С другой стороны, оно самым непосредственным образом касается и управления движением денежных средств. В контексте этого хотелось бы поддержать позицию Е. Ю. Грачевой, которая подчеркивает, что «фонды банковского кредита, как звено финансовой системы, связаны с иными ее звеньями. В первую очередь, прослеживается связь фондов банковского кредита с Федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Федерации»[209].

Безусловно, когда речь идет о регулировании порядка взаимоотношений между коммерческими банками и клиентами, то эти отношения находятся за пределами финансово-правовых режимов. В том же случае, когда, во-первых, в этих отношениях принимает участие властный субъект в лице Банк России (с одной стороны) и, во-вторых, когда эти отношения затрагивают движение публичных денежных средств, можно говорить о режиме публичного банковского регулирования, как разновидности финансово-правового. В этом случае устанавливается порядок хранения на счетах Банка России и его подразделений денежных средств Федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, что в конечном счете связывается с формированием фонда банковского кредита. «Денежные потоки возникают между фондами банковского кредита и государственными внебюджетными фондами, фондами страхования, фондами предприятий и организаций, функционирующими на различных формах собственности»[210].

---

[209] Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 301.

[210] Там же. С. 302.

Кроме того, такие условия могут связываться с военным или чрезвычайным положением, экологическим бедствием, особым положением и т. д. Безусловно, что в данном случае подобный государственный или административно-территориальный режим найдет свое отражение и в соответствующем финансово-правовом режиме. В качестве примера можем сослаться на особый режим бюджетного финансирования в условиях стихийных бедствий, специфический режим использования средств резервного фонда бюджета. Задачей режимов второго типа будет создание условий для максимально удобного способа реализации прав и обязанностей юридическими и физическими лицами при участии их в отношениях по поводу движения публичных денежных средств.

Относительно последних речь может идти об определенных разновидностях учетно-легализующих режимов обязанных лиц. Они могут касаться как непосредственно самих участников финансовых отношений, так и видов их деятельности. Учет как форма легализации, приобретение определенного правового статуса характеризует процедуру регистрации налогоплательщиков. При этом, они могут включать в себя и определенные направления специализации, когда речь идет о специальных режимах приобретения специального статуса определенных категорий плательщиков. Отдельной разновидностью подобного вида режимов можно рассматривать регистрацию плательщиков, связанную с определенным видом деятельности. Фактически в данном случае речь идет о переходе со статуса общего субъекта правоотношения на статус специального субъекта.

Функциональный критерий позволяет выделить в системе финансово-правовых режимов регулирующие, обеспечительные и охранительные разновидности. Регулирующие режимы гарантируют на каждом отдельном отрезке динамики отношений, на которые воздействуют финансово-правовые нормы, исполнение императивных предписаний. Подобные режимы распространяются на регулирование движения публичных денежных средств с учетом подотраслевых или институциональных особенностей в контексте

обеспечения единого финансово-правового режима. В то же время в финансовом праве можно говорить и о применении специальных обеспечительных режимов. К примеру, межотраслевая конструкция способов обеспечения исполнения обязательств приобретает в условиях налогово-правового регулирования (как подотраслевой разновидности в системе финансово-правового регулирования) свое специфическое выражение. Именно таким образом появляются отношения, регулируемые в режиме залога имущества, административного ареста имущества и т. д. Акцент на содержании охранительных режимов в финансовом праве подводит к довольно дискуссионной проблеме относительно существования финансовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности.

«Понимая публичную власть в широком смысле слова, отметим и превентивные, и защитные меры применительно к государственным институтам»[211]. Акцентируя на этом внимание, Ю. А. Тихомиров подчеркивает, что при этом все институты гражданского общества должны действовать в строгом соответствии с конституционными принципами и законами, ибо без этого невозможно обеспечить верховенство права. Не останавливаясь детально на этой проблеме, хотелось бы подчеркнуть, что самостоятельные конструкции оснований ответственности за нарушение бюджетного, налогового законодательства содержатся в действующем законодательстве, что и позволяет ставить вопрос о существовании охранительных режимов в финансово-правовом регулировании.

В соответствии с ч. 2 ст. 1 БК РФ этим актом устанавливается правовой статус участников бюджетного процесса, правовые основы порядка и условий привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства РФ. В НК РФ этому посвящена отдельная глава[212].

---

[211] *Тихомиров Ю. А.* Коллизионное право : учеб. и науч.-практ. пособие. М., 2003. С. 208.

[212] Ст. 106–129[11] НК РФ.

3.2. Дифференциация финансово-правовых режимов в зависимости от содержания и характера правовых предписаний

Классификация финансово-правовых режимов может осуществляться и на основе дифференциации юридической природы правовых предписаний. В данном случае мы можем выделить материальные финансово-правовые режимы и процессуальные финансово-правовые режимы. Подобный критерий разграничения финансово-правовых режимов предполагает возвращение к глобальной дискуссии о понимании содержания процесса, характеристики его содержания как процедурного явления, обеспечивающего реализацию материальных норм или конструкцию, направленную на регулирование деликтных отношений. Э. Ф. Шамсумова, дифференцируя правовые режимы в зависимости от их юридической природы, также выделяет материальные и процессуальные режимы. В качестве первых она видит такие, которые отражают права и обязанности субъектов, их правовое положение, пределы правового регулирования. Под процессуальными же ею понимаются такие правовые режимы, которые отражают организационные отношения и носят сугубо организационно-процедурный, управленческий характер[213].

Принципиально соглашаясь с подобным подходом, хотелось бы подчеркнуть, что материальные режимы в условиях финансово-правового регулирования определяют права и обязанности субъектов, их правовое положение, пределы правового регулирования поведения участников отношений именно в связи или по отношению с определенными материальными предписаниями, определенными материальными объектами. Например, налоговая правосубъектность участников, их права и обязанности связываются с налоговой обязанностью и в конченом счете с суммой налога

[213] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 49.

(денежных средств), которую плательщик обязан передать в соответствующий бюджет. Процессуальные же режимы в большей степени выражают процедуры реализации полномочий, прав и обязанностей субъектов данного вида правоотношений.

Материальные финансово-правовые режимы, на наш взгляд, обеспечивают процедурную реализацию материального предписания. Определенная материальна норма в условиях финансово-правового регулирования может быть реализована только через соответствующую процедуру. Именно это и логично связывать с понятием материального финансово-правового режима. Наиболее ярким примером процедурной реализации материального предписания является регулирование бюджетных отношений через конструкцию «бюджетного процесса». С одной стороны, подобная конструкция представляет собой единый цикл, с другой стороны, объединяет и целый ряд этапов[214]. Причем подобные этапы выражают последовательную смену состояний бюджета, стадии развития и означают ход такого явления, как бюджетная деятельность, регулируемая нормами бюджетного процесса и выражающая последовательную смену прав и обязанностей участников бюджетного процесса[215].

Сложно возразить относительно материальной природы в условиях финансово-правового регулирования такой категории, как «бюджет». Общетеоретическое комплексное научное представление о бюджете как о централизованном денежном фонде принципиально корректируется в условиях правового регулирования. В соответствии со ст. 6 БК РФ бюджет представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления[216]. Таким образом, законодатель делает акцент не на совокупности денежных средств, не на денежном фонде, находящемся в

---

[214] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 160.
[215] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 134.
[216] Ст. 6 БК РФ.

статичном положении, а связывает его с действиями по образованию и расходованию денежных средств, аккумулированных таким образом.

Более того, материальное содержание категории бюджета связывается и определенной процедурой появления соответствующего акта про бюджет. Так, исходя из ст. 11 БК РФ федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов РФ разрабатываются и утверждаются в форме федеральных, бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов разрабатываются и утверждаются в форме законов субъектов РФ, местные бюджеты разрабатываются и утверждаются в форме муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований[217]. Более того, процедурой принятия акта о бюджете не исчерпывается процедурное обеспечение реализации такого материального явления, как бюджет. В данном случае полноценное процедурное обеспечение его предполагает и реализацию таких стадий бюджетного процесса, как исполнение бюджета и отчетность о его исполнении.

На первый взгляд исключительное материальное содержание имеют и ряд категорий в налогово-правовом регулировании: понятие налога, плательщика, объекта и т. д. В то же время об определенности каждого из них мы можем говорить только в случае обеспеченности его соответствующей процедурой, что и обеспечивает содержание соответствующего материального режима. Так, налогом будет не только объявленный и закрепленный в налоговом кодексе платеж, но и платеж, который упоминается в нормативно-правовом акте (включая все элементы налогового механизма) соответствующего уровня. Категории налогоплательщика и объекта налогообложения, являясь по своей природе материальными, обусловливаются и соответствующими процедурами учета. Именно поэтому практически любое материальное предписание должно быть

[217] Ст. 11 БК РФ.

обеспечено соответствующей процедурой, что и позволяет говорить о формировании материальных финансово-правовых режимов.

В основе подавляющего большинства финансово-правовых режимов находится определенное соотношение, балансирование материального и процедурного регулирования. Материальные нормы, определяющие понятия бюджета, налога, валюты, обусловливают и нормативное закрепление соответствующих процедур как их появления, так и динамики. Так, определение налога обеспечивается законодательным закреплением соответствующих законотворческих процедур, полномочий соответствующих органов по его введению. Понятие бюджета отражается и обеспечивается соответствующими стадиями бюджетного процесса. Понятие валюты — соответствующими порядками ее обращения, обмена, пересечения таможенной границы.

Характеризуя содержание валютно-правового режима, И. И. Кучеров подчеркивает, что он «предполагает некий установленный порядок, совокупность правил и норм, обеспечивающих достижение определенной цели»[218]. Таким образом, содержание валютных режимов связывается с определенным порядком поведения участников валютных отношений в условиях обеспечения динамики обращения валюты. При характеристике содержания валютных режимов их анализ необходимо осуществлять, учитывая две особенности. Во-первых, о каком виде валюты идет речь? Различные способы режимного регулирования могут использоваться для обеспечения обращения национальной и иностранной валюты (на этом мы остановимся отдельно). Во-вторых, важно иметь в виду, какой порядок регулирования поведения участников валютных отношений анализируется. Если речь идет о «рождении» валюты (эмиссии), то это может быть предметом режимного регулирования исключительно в отношении национальной валюты. Впрочем, точно так же, как и порядок ее утилизации.

[218] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 42.

Различаться будут режимные требования и к регулированию отношений, связанных с пересечением таможенной границы иностранной и национальной валютой. Определенными особенностями будут разниться также и порядок обмена национальной валюты и иностранной.

Необходимо иметь в виду и перспективность исследования и более узких режимов на стыке валютного и публично-банковского регулирования. «Центральные банки возникли как коммерческие банки, наделенные правом эмиссии банкнот… впоследствии, кроме эмиссии банкнот, за центральными банками закрепилась роль казначея государства, проводника денежно-кредитной политики государства»[219]. Именно поэтому на сегодня в качестве одной из основных задач, стоящих перед центральным банком любой страны, является задача осуществления эмиссии, пользования монопольным правом на выпуск банкнот[220]. При этом режимы эмиссии безусловно предполагают инициативу и участие государства. Однако подобный эмиссионный режим может дифференцироваться в зависимости от характера денежного носителя — бумажных денег (министерство финансов, казначейство или центральный банк). Законодательство РФ в качестве единственного субъекта эмиссии выделяет Банк России. В то же время Л. Л. Арзуманова обращает внимание, что определенная многосубъектность эмиссионного режима не является историческим прошлым. В настоящее время бумажные деньги в виде казначейских билетов сохранились в десяти странах (США, Индия, Индонезия и др.)[221].

Характеризуя содержание валютного режима, хотелось бы обратить внимание на определенную комплексность законодательства, которое его регулирует. Безусловно, подобная комплексность касается законодательного регулирования, наличия пограничных норм в отдельных законодательных актах, что вовсе не предполагает комплексности правовой природы данного

---

[219] *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 112.

[220] См.: Там же. С. 116.

[221] См.: *Арзуманова Л. Л.* Система права денежного обращения как подотрасли финансового права Российской Федерации : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2015. С. 30–31.

явления. Понятие денег отражает как особенности частноправового регулирования (прежде всего, гражданско-правового), так и публично-правового. В контексте нашего исследование последнее особенно важно, поскольку именно государство обеспечивает порядок появления (эмиссии) денег, особенностей их обращения. Определенная комплексность характеризует валютный режим и на стыке отдельных финансово-правовых институтов: валютного и банковского регулирования.

Процессуальные финансово-правовые режимы связываются с определенными процедурами, гарантирующими осуществление полномочий публичных субъектов, реализацией правового статуса обязанных субъектов. В этом контексте процессуальные режимы можно связывать с организационно-процедурным, управленческим характером, когда закрепляется процессуальная форма осуществления организационного отношения. Как подчеркивает Ю. А. Тихомиров, «традиционные сдержки и противовесы должны способствовать легальному разрешению коллизий между властями»[222]. В качестве примера можно сослаться на процедуры налогового контроля, определяющие содержание осуществления контрольных полномочий налоговых органов. При этом процессуальные финансово-правовые режимы могут как охватывать совокупность процедур реализации полномочий, прав и обязанностей в условиях позитивного регулирования финансовых отношений, не связанного с возникновением конфликта или спора, так и принимать деликтный характер. В последнем случае речь будет идти как о процедурах административного обжалования, разрешения спора в суде, так и о процедурах привлечения к юридической ответственности.

Основания привлечения к юридической ответственности являются непосредственным продолжением реализации контроля. Режим финансового контроля занимает несколько обособленное место среди всех финансово-

[222] *Тихомиров Ю. А.* Коллизионное право. С. 207.

правовых режимов. Это объясняется следующим. Во-первых, он базируется на реализации одной из главнейших функций финансов — контролирующей. «Существование финансового контроля объективно обусловлено наличием контрольной функции, присущей финансам. Будучи инструментом формирования и использования денежных доходов и фондов, они объективно отражают ход распределительного процесса»[223].

Во-вторых, режим финансового контроля представляет собой сквозную конструкцию, которая пронизывает все финансово-правовые режимы. Режимное регулирование и бюджетных, и налоговых, и валютных отношений, и отношений, связанных с публичным банковским регулированием и т. д., предполагает наделение контролирующими функциями соответствующих государственных органов. «Контрольная функция финансов проявляется через многогранную деятельность государственных органов и органов местного самоуправления»[224]. Именно поэтому общий режим финансового контроля представляет собой определенный общий знаменатель для всех институциональных финансово-правовых режимов. В то же время это не исключает, а наоборот предполагает наличие существенных особенностей в проявлении контрольно-режимного регулирования в каждом отдельном финансово-правовом институте.

Каждый из институциональных режимов финансового контроля будет характеризоваться как особенностями субъектного состава, целями и порядком реализации. «В самом общем виде валютный контроль может рассматриваться как фактический контроль за соблюдением правил, установленных в форме нормативных правовых предписаний в рамках реализуемой государством валютной политики»[225]. В ряде случаев валютный контроль характеризуют как самостоятельный вид государственного

---

[223] Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 35.

[224] Там же. С. 32.

[225] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 186.

контроля[226]. Однако мы солидарны в этом случае с позицией И. И. Кучерова, который обращает внимание на то, что «…валютное регулирование является составной частью финансово-правового регулирования… валютный контроль представляет собой одной из направлений государственного финансового контроля»[227]. Действительно, если исходить из самостоятельности валютного контроля как вида государственного контроля, то мы можем оказаться в ситуации, когда валютный контроль будет рассматриваться как конструкция за пределами системы финансового контроля, находящаяся рядом с ним. Однако, на наш взгляд, валютный контроль характеризуется всеми родовыми признаками финансового контроля и в единой системе финансово-правовых режимов он является только одной из разновидностей.

Режим привлечения к юридической ответственности за нарушение налогового законодательства представляет собой комплексную конструкцию, в которой задействованы нормы уголовного, административного и налогового права. Следует согласиться с подходом И. И. Кучерова, который, несмотря на ряд фундаментальных исследований именно в сфере финансово-правового регулирования, выходит за рамки узкоотраслевого предмета и предлагает обоснованные и аргументированные выводы на стыке отраслей. Фундаментальным межотраслевым подходом характеризуются его работы, касающиеся анализа налоговых преступлений[228]. Такое внимание проблеме объясняется тем, что подобный вид правонарушений является одним из самых разрушительных для формирования публичных доходов и финансовой стабильности как государства в целом, так и субъектов РФ.

Режимное регулирование предполагает дифференциацию правовых режимов в зависимости от значимости и ориентированности правовых норм на регулирование родовых или видовых отношений. В первом случае речь

---

[226] См.: *Емелин А. В.* Основы организации и функционирования системы валютного контроля в Российской Федерации // Деньги и кредит. 2005. № 3. С. 33.

[227] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 186.

[228] См.: *Его же.* Налоговые преступления (теория и практика расследования).

идет о закреплении в соответствующем типе режима определенных начал универсальности, тогда как во втором — о детализации предписаний общего правового режима на уровне определенного видового проявления. На этом основании правовые режимы можно разделить на:

а) первичные — финансово-правовые режимы, концентрирующие наиболее общие, универсальные предписания, ориентированные на широкое применение относительно территории и круга лиц. Финансовые режимы основываются на императивном методе, на основании которого и формируется общеотраслевой подход к оценке и упорядочению поведения субъектов финансово-правовых отношений. При этом нельзя относиться к подобному типу правовых режимов как к общеабстрактному. На уровне отрасли такие режимы обеспечивают двойственное назначение[229].

С одной стороны, детализирующее или уточняющее, позволяющее выделить исключительную специфичность именно данной отрасли права. К примеру, выделить финансовый режим из совокупности режимов, характерных для публичного права в целом. Иными словами, речь идет об акцентировании особенностей проявления публичного режима в финансово-правовой отрасли. Таким образом, можно говорить о модификации родового публичного режима, детализации его содержания для финансово-правового регулирования. Формирование юридического инструментария в этих условиях предполагает использование сквозных для всех отраслей права понятий и категорий. К примеру, категория юридического или физического лица одинаково востребована практически во всех отраслях права и именно через подобные конструкции закрепляется системообразующее начало в правовом регулировании в целом.

С другой стороны, общность, универсальность финансово-правового режима обеспечивает его роль в качестве «общего знаменателя» для применения его исходных начал во всех финансово-правовых институтах и

[229] См.: *Алексеев С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве. С. 187 ; *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2000. С. 201.

подотраслях. Именно на этом этапе формируется отраслевой юридический инструментарий, характерный исключительно для данной отрасли. В качестве категорий, формирующих его содержание, можно выделить такие понятия, как «бюджет», «национальная и иностранная валюта», «финансовый контроль» и т. д. Отраслевой юридический инструментарий впоследствии либо характеризует отдельный финансово-правовой институт (подотрасль), либо может находиться на границе отдельных финансово-правовых образований. Так, к примеру, понятие налога, являясь инструментом налогового права, объективно используется и в бюджетном праве, представляя один из каналов формирования доходных частей бюджетов;

б) вторичные — финансово-правовые режимы, обусловливающие преобразование, модификацию первичных, исходя из своеобразия институциональных или подотраслевых особенностей цельного режимного регулирования отдельной отрасли. Режимное регулирование на основании единого родового императивного метода для финансово-правовой отрасли предполагает детализацию его на уровне отдельных составляющих этой отрасли. Императивное регулирование, оставаясь содержанием конструкций воздействия на поведение участников финансовых правоотношений, отличается в зависимости от бюджетного или налогового регулирования. Например, в бюджетном праве режимные предписания исключают воздействие на поведение таких традиционных субъектов финансового права как физические лица. В то же время налоговые режимы не только допускают, но в ряде случаев императивно обусловливают наступление ответственности без учета субъективной стороны правонарушения — вины и, соответственно, наступления неблагоприятных последствий для плательщика независимо от нее.

3.3. Разграничение финансово-правовых режимов с учетом детализации правового предписания

Рассматривая правовые режимы как объективное соотношение обязываний, разрешений и запретов, можно заметить, что конструкция правового воздействия обусловливает соответствующий данному предмету регулирования комплекс, взаимодействие и соотношение способов правового регулирования. Подобное основание классификации предполагает определение соотношения между предписаниями, сформулированными относительно абстрактно, не уточняющими круг лиц или территорию, на которые они распространяются либо детализирующими эти основания. Используя этот классификационный признак, правовые режимы можно разграничить на:

а) общие финансово-правовые режимы — предполагают практически исключительно централизованное управление, которое сосредотачивает в своих руках государство. Оно исходит непосредственно от государства, практически исключая делегирование полномочий на уровень субъектов федерации и на места, действует на всей территории государства. К примеру, через подобные режимы вводятся, изменяются и прекращаются обязанности в отношении уплаты общегосударственных налогов и сборов. При этом налоговый режим идентичен для всех регионов и плательщиков, выделенных в качестве обязанного лица. Данный режим определяет регулирование в определенной, довольно обширной сфере отношений, действующее на всей территории государства. Так, исполнение налоговой обязанности по тем налогам и сборам, относительно которых возникает юридический факт, порождающий обязанности по учету, уплате, отчетности, обусловливает применение общего налогового режима. В данном случае не акцентируется внимание на специфичности статуса налогоплательщика, детализации элементов налогового механизма

Анализу элементов юридического состава налога уделялось немало внимания в финансово-правовых исследованиях. С. Г. Пепеляев подчеркивает, что вопрос о технике налогового законотворчества является одним из ключевых моментов налогового права. Те элементы юридического состава налога, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, можно назвать существенными (либо сущностными) элементами юридического состава налога»[230]. Наличие существенных элементов юридического состава налога (плательщик, объект, база и т. д.) в то же время не исключает и законодательного закрепления факультативных элементов. При этом последние сочетают в себе два встречных процесса. С одной стороны, их закрепление принципиально не влияет на определение налоговой обязанности. С другой стороны, детализация факультативных элементов существенно способствует, упрощает более четкому и своевременному ее исполнению.

Примечательно, что, останавливаясь на данной проблеме, Е. М. Ашмарина и Г. Ф. Ручкина соотносят такие конструкции, как «налоговая модель» и «юридический состав налога»[231]. Под первым они понимают совокупность элементов, формирующих тот или иной налоговый платеж и носящий, прежде всего, экономическое содержание, тогда как юридический состав налога — «…это, в свою очередь, понятие, содержание которого раскрывается в науке налогового права»[232]. Соглашаясь принципиально с подобным подходом, хотелось бы уточнить, что, видимо, содержание такого понятия, как «юридический состав налога», точнее связывать с законодательным регулированием, наличием соответствующих норм НК РФ, а наука налогового права, основываясь на норме закона, определит и соотнесет взгляды исследователей на эту проблему;

---

[230] Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 179–180.

[231] *Ашмарина Е. М., Ручкина Г. Ф.* Указ. соч. С. 220–221.

[232] Там же. С. 220.

б) специальные финансово-правовые режимы — отличаются от общих определенной отграниченностью и особенностями реализации по кругу лиц и территории. Важно иметь в виду также определенное делегирование полномочий на места. Государственное управление, основываясь все так же на императивном регулировании, допускает передачу конкретизации этого императива на места. Именно так, императивно закрепив на уровне НК РФ исчерпывающий перечень местных налогов и сборов, конструкцию налогового механизма (закрытый перечень элементов, его составляющих: плательщик, объект, база, ставка и т. д.), полномочия по введению этих налогов, возникновению непосредственной обязанности у плательщиков по их уплате государство передает на места. Иными словами, закрепленная в кодифицированном налоговом акте налоговая обязанность возникает только после принятия соответствующего акта по введению налога или сбора на уровне субъекта РФ.

В условиях реализации данного способа управления правовые последствия связываются с определенными особенностями, характеризующими специфику данных отношений. К примеру, специальные налоговые режимы могут связываться с особенностями статуса участника налоговых отношений (юридическое лицо или обособленное подразделение, налоговый резидент или нерезидент и т. д.), спецификой отдельного налога или сбора. В качестве разновидностей специального режима могут фигурировать дискриминационные (ограничительные) или преференциальные (льготные) режимы.

Содержание преференциальных (льготных) режимов наиболее ярко можно продемонстрировать на примере налогового регулирования. Налоговые льготы, относясь к дополнительным элементам правового механизма налога, связываются с определенными преимуществами, которые предоставляются отдельным категориям плательщиков. Правовой режим предоставления налоговых льгот базируется на нормах НК РФ, согласно которому льготы по налогам могут предоставляться в виде возможностей:

а) не уплачивать налог или сбор; б) уплачивать налог или сбор в размере, меньшем, чем установленный общими нормами соответствующей главы части второй НК РФ[233]. Предоставляя льготный режим в сфере налогообложения, государство, с одной стороны, определяет направление развития отрасли или деятельности, в которой оно наиболее заинтересовано. С другой стороны, при этом и происходит определенная экономия на встречных денежных потоках, когда отсутствие льгот объективно требовало бы выделения финансовой помощи, субсидий и т. д.

3.4. Предмет регулирования, формы закрепления и источники нормативных предписаний как основание классификации финансово-правовых режимов

В зависимости от детализации предмета финансово-правового регулирования можно выделить: а) финансово-правовой режим; б) подотраслевой финансово-правовой режим; в) институциональный финансово-правовой режим. Необходимо подчеркнуть, что в данном случае мы говорим о финансово-правовом режиме и дифференциации его внутренних разновидностей. Не стоит забывать и то, что финансово-правовой режим как законченное системное образование в то же время является внутренним звеном в системе публичных режимов, режимов, основанных на методе властных велений.

В качестве подотраслевых режимов, видимо, последовательно выделить бюджетно-правовой и налогово-правовой режим[234]. Не останавливаясь подробно на аргументации именно подотраслевого характера регулирвоания в этих условиях, обозначим только несколько акцентов, позволяющих говорить о более глобальном режиме, чем на уровне института. Именно в

[233] См.: Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 56.

[234] См., напр.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 160–218, 243–301 ; Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 605–650, 686–738.

налоговом и бюджетном регулировании можно обозначить: а) четкое соотношение материального и процедурного регулирования; б) особый субъектный состав; в) специфическую разновидность финансовых отношений, выступающих в качестве предмета регулирования; г) наличие кодифицированного законодательства.

Институциональные финансово-правовые режимы можно разграничить на три разновидности: а) финансово-правовые режимы, как разновидности подотраслевых (например, режим исполнения обязанности по местным налогам и сборам и т. д.); б) отдельные финансово-правовые режимы, которые направлены на регулирование финансовых отношений, однако не являются элементами подотраслевых режимов (режим публичных ценных бумаг и т. д.). К подобного типа режимам можно отнести и валютные режимы, регулирующие функционирование валютного рынка, валютных операций и валютного контроля[235]; в) финансово-правовые режимы, регулирующие отношения на стыке с иными отраслями (например, режим таможенной пошлины на границе с таможенно-правовым регулированием и т. д.). Несмотря на то что таможенная пошлина относится к категории обязательных платежей, ее взимание предполагает учет и применение как норм таможенного права, так и норм налогового права. В этом контексте мобилизация фискальных доходов в процессе деятельности таможенных органов как раз и представляет комплексный режим формирования доходной части федерального бюджета[236]. Подобного типа режим формируется и на стыке регулирования финансового и страхового права. В этом случае страхование как комплексное общественное отношение позволяет выделить в рамках этого явления специфический публично-правовой режим.

Э. Ф. Шамсумова, классифицируя основания разграничения правовых режимов, наряду с таким основанием как предмет правового регулирования (что отражается в предметах отдельных отраслей, входящих в систему

[235] См.: *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 137–225.

[236] См.: *Бакаева О. Ю.* Указ. соч. С. 118–150.

права), выделяет такое основание, как содержание регулируемых отношений. Исходя из этого, ею выделяются пошлинный режим, валютный режим, таможенный режим[237]. Нам представляется, что в данном случае происходит определенное смешение, дублирование подобных критериев. Ведь если брать за основу дифференциацию разновидностей режимов в зависимости от предмета правового регулирования, то он как раз и будет выражать содержание регулируемых отношений. Более того, разграничение режимов на пошлинные, валютные, таможенные довольно проблематично по нескольким причинам. Во-первых, если говорить о пошлинном режиме, то в определенной мере с ним связывается и таможенный режим, поскольку в его условиях должно осуществляться регулирование уплаты таможенной пошлины. Во-вторых, валютный режим предполагает регулирование и отношений, возникающих при пересечении таможенной границы валютными ценностями. Именно поэтому, на наш взгляд, критерий содержания регулируемых отношений дублируется с критерием предмета правового регулирования.

Несколько ниже Э. Ф. Шамсумова в качестве отдельного критерия классификации правовых режимов предлагает их разграничение «по режимному объекту, то есть, здесь имеется в виду объект в самом широком смысле этого слова»[238]. В качестве примера таких предметов она выделяет правовые режимы земель, континентального шельфа, недр, имущества супругов и т. д. В то же время нам представляется, если исходить из классификации финансово-правовых режимов (да и правовых режимов в целом) в зависимости от объекта в самом широком смысле этого слова, то логичнее не связывать его с определенными материальными объектами. Объектом правового регулирования в любом случае будут отношения между участниками, поведения субъектов данного вида правоотношений. Безусловно, они складываются в связи с возникновением, изменением или

[237] См.: *Шамсумова Э. Ф.* Указ. соч. С. 48–49.
[238] Там же. С. 49–50.

прекращением определенных правовых связей с теми иными материальными объектами, предметами. Именно поэтому земли, недра, имущество и т. д. представляют собой скорее всего предметы, по поводу которых формируется объект регулирования — отношения между участниками данного вида отношений.

В зависимости от формы закрепления финансово-правовые режимы можно дифференцировать на законные и договорные. При этом нам представляется логичным законные финансово-правовые режимы понимать в широком смысле слова. Речь должна идти не исключительно о законах, но обо всех законодательных актах, которые могут регулировать финансовые отношения. Акцентированность исключительно на законы значительно сужает сферу реализации данного вида режимов. Не все финансовые отношения могут быть урегулированы исключительно кодексами или законами. В условиях финансовой децентрализации эффективное режимное регулирование осуществляется и за счет актов муниципальных органов, субъектов РФ. Именно поэтому законные финансово-правовые режимы необходимо связывать с процедурным регулированием, которое закреплено во всех актах, входящих в систему законодательства.

Договорные режимы предполагают сочетание двух типов режимного регулирования. С одной стороны, речь идет о режимном регулировании на стыке отраслей (финансового и международного публичного права), с другой стороны — о внутриотраслевых финансово-правовых режимах. В первом случае содержание договорных отношений связывается с заключением договоров об устранении двойного налогообложения, иных международных договорах, регулирующих финансовые отношения. Специфическое содержание режимного регулирования объективно связывается Ю. А. Тихомировым и с внутрифедеральными договорами и соглашениями, что часто предусматривает «…согласованные способы рассмотрения

юридических коллизий в процессе реализации договорных отношений»[239]. Во втором случае необходимо учитывать специфическую форму договорных отношений, направленных и определяющих реализацию императивных предписаний в регулировании отношений, связанных с движением публичных денежных средств. Это и отношения, связанные с эмиссией и обращением публичных ценных бумаг, и договорные по форме, но императивные по содержанию отношения в сфере регулирования бюджетных или налоговых отношений.

В зависимости от источника появления предписания, субъекта, его гарантирующего, и сферы действия финансово-правовые режимы можно разграничить на: а) внутригосударственные режимы; б) международные режимы. Особенностью первых является то, что источником появления норм, определяющих рамки, характер режимного регулирования, является национальная система законодательства; режимные предписания действуют на территории всего государства; субъектом гарантирующим исполнение данных норм является государство, которое и может гарантировать исполнение подобных предписаний через механизм принуждения. В то же время особенностью международных режимов является такой источник права, как международные договоры (общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы[240]); подобные режимы действуют на территориях государств, заключивших соответствующий договор (к примеру, договор об устранении двойного налогообложения предполагает учет уплаты налогов в одном государстве в счет налоговой обязанности в другом государстве в зависимости от критерия налогового резидентства).

---

[239] *Тихомиров Ю. А.* Коллизионное право. М., 2003. С. 124–125.

[240] Ст. 15 Конституции Российской Федерации.

3.5. Субъектный и территориально-временной критерий как основание классификации финансово-правовых режимов

Субъектный критерий в разграничении финансово-правовых режимов предполагает два блока, в рамках которых мы можем дифференцировать режимное регулирование. Эти блоки определяются характером финансового правоотношения, в основе которого находится соотношение двух сторон правоотношения: субъектов, представляющих властную сторону и участников, представляющих обязанную сторону финансового правоотношения. Именно поэтому на основании субъектного критерия мы можем дифференцировать финансово-правовые режимы:

а) в зависимости от носителя режимных предписаний, субъекта, на которого они направлены и в отношении которого установлен особый режимный порядок. В данном случае подобное режимное регулирование позволяет связывать его направленность со специальными субъектами финансовых правоотношений (крупными налогоплательщиками, консолидированной группой налогоплательщиков, бюджетной организацией и т. д.);

б) в зависимости от субъекта, осуществляющего режимное управление, реализующего властные полномочия в условиях определенного финансово-правового режима. В данном случае можно говорить, к примеру, о дифференциации финансово-контрольных режимов, которые в условиях финансово-правового регулирования выстроены в определенной логичной последовательности. Если исходить из определенной стадийности финансово-правового регулирования, то, на наш взгляд, абсолютно последовательно закрепление специальных режимов финансового контроля для органов, осуществляющих эти функции на стадии: формирования публичных денежных фондов (полномочия органов Федеральной налоговой службы и иных, контролирующих поступления от налогов и сборов в доходные части бюджетов); распределения публичных денежных фондов

(режим осуществления финансового контроля органами Федерального казначейства); расходования публичных денежных средств (режим осуществления финансового контроля путем реализации полномочий контрольно-ревизионными органами).

Особое правовое положение отдельных субъектов, к примеру, таких, как государственные корпорации, позволяет анализировать их правовой статус на границе публичного и частного регулирования. Безусловно, когда речь идет о реализации ими публичного интереса, мы основываемся на конструкции финансово-правового регулирования, исходя из того, что «…различия между публичным и частным правом не являются абсолютными и неустранимыми… речь может идти лишь о преобладании тех или иных юридических элементов».[241] Причем в этом случае «при всех вариантах понимания публичных интересов публичность предполагает присутствие государства»[242].

Правовые режимы можно разграничивать в зависимости от:

а) временного критерия:

- постоянные — вид правовых режимов, который ориентируется на обязательность реализации режимных предписаний без ограничения временных рамок. К таким режимам можно отнести паспортный, таможенный, пограничный и т. д.

- временные — режимы, действие которых связано с определенными периодами времени. Примерами подобных режимов являются режим чрезвычайного военного положения, режим чрезвычайного экологического положения и т. д.;

б) территориального критерия:

- федеральный — правовой режим, регулирование в условиях которого связывается с режимом государственной границы;

- региональный — правовой режим отдельных регионов;

---

[241] *Демин А. В.* Налоговое право России : учеб. пособие. Красноярск, 2006. С. 127.
[242] *Мошкова Д. М.* Указ. соч. С. 12.

- муниципальный — правовой режим отдельный регионов (к примеру, свободных экономических зон);

- локальный — правовой режим зон экономического развития территорий отдельных городов или районов.

Довольно часто, классифицируя финансово-правовые режимы по этим основаниям, дифференцируют их по двум разным блокам, исходя из принципа территориальности и принципа времени действия. Безусловно, в этом есть смысл, если иметь в виду определенную научную абстрактность оценки данного подхода. Однако территориально-временный критерий в выяснении природы правовых режимов, анализе оснований их классификации настолько неразрывен, что сложно определить временные рамки безотносительно к той или иной территории. Временный режим не может существовать вообще. Временный режим предполагает определенные ограничения или преференции относительно определенной территории. Именно поэтому мы и позволили себе объединить эти критерии при классификации режимов.

Принципиально важно при исследовании территориальных аспектов в оценке финансово-правовых режимов разграничивать критерий резидентства и гражданства. Естественно, неверно считать, что гражданство не имеет никакого отношения к режимному регулированию в финансовой сфере. Однако этот критерий используется как дополнительный или вспомогательный, в то время как критерий резиденства является основным. Особенно четко это проявляется в регулировании налоговых, валютных отношений и т. д. Действительно, при исполнении налоговой обязанности для государства принципиально важным является, чтобы все физические лица, находящиеся на территории государства и имеющие объект или основания, порождающие налоговую обязанность, уплатили налог, Независимо от того, являются ли они гражданами, иностранцами либо лицами без гражданства. «Налоговое законодательство распространяет сферу

своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны (т. е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране)»[243].

Основываясь на общих исходных началах при определении правовых режимов, конкретных условий, порождающих необходимость режимного регулирования, формирования специального управления в тех или иных ситуациях, правовые режимы разделяют на режимы чрезвычайных ситуаций природного и технологического характера, чрезвычайного положения, военного положения и другие, которые вызывают нарушение нормальных условий жизни[244]. Практически на это же обстоятельство обращает внимание и Д. Н. Бахрах. По его мнению, их можно объединить в отдельную группу «чрезвычайных режимов», которые существуют как специальные правовые режимы жизнедеятельности населения, осуществление хозяйственной деятельности и функционирования органов власти на территории, где возникла чрезвычайная ситуация[245]. Экстремальность подобной ситуации обусловлена наличием реальной опасности, угрожающей интересам общества, государства, граждан. Более того, подобная опасность не может быть преодолена или устранена в условиях общего правового режима, что и предполагает использование чрезвычайных режимных инструментов.

Принципиально важной является и классификация режимов в зависимости от масштабов воздействия на волю субъектов. В основе подобной классификации лежит возможность и необходимость реализации прав и обязанностей. На этом основании разделяют льготные и ограничивающие режимы. В некоторых случаях подобную классификацию связывают исключительно с субъективными правами. Однако нам представляется, что при этом непоследовательно ориентироваться исключительно на права, поскольку реализация режимного управления не может наряду с ними не затрагивать и обязанности. К примеру, налоговые преференции, предоставляя отдельным категориям субъектов право не

[243] Налоговое право России / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 232.
[244] См.: *Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М.* Указ. соч. С. 406.
[245] См.: *Бахрах Д. Н.* Административное право. М., 2000. С. 204.

уплачивать налоги или сборы либо платить их в меньшем размере, корректируют и их обязанности, обусловленные учетом, уплатой и отчетностью.

ГЛАВА 4. БЮДЖЕТНО-ПРАВОВЫЕ РЕЖИМЫ В МЕХАНИЗМЕ ФИНАНСОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

4. 1. Бюджетно-правовой режим как разновидность финансово-правового режима и его признаки

Понятие бюджетно-правового режима.

Анализируя содержание бюджетно-правового режима, важно иметь в виду его определенное промежуточное положение в системе режимного регулирования финансовых отношений. Мы исходим из того, что бюджетное регулирование осуществляется на уровне отдельной сложившейся подотрасли финансового права, которая в то же время является неотъемлемой составной частью целостной финансово-правовой отрасли.

Считаем довольно аргументированной позицию И. И. Кучерова относительно его оценки места бюджетного права в системе финансово-правовой отрасли[246]. Во-первых, он логично обращает внимание на то, что «основным институтом финансового права, несомненно, является институт бюджетного права, т. к. в бюджетной системе аккумулируются основные государственные финансовые ресурсы, предназначенные для обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления»[247]. Действительно, если исходить из характеристики предмета регулирования всей совокупности финансово-правовых норм (движение публичных денежных средств), то в сфере бюджетно-правового воздействия оказывается центральный блок этих отношений, связанный с движением централизованных фондов данных средств. Во-вторых, привлекает и взвешенность в позиции И. И. Кучерова, когда он подчеркивает, что «следует признать удачным определение бюджетного права, как раздела (подотрасли) финансового права, состоящего из юридических норм, регулирующих общественные отношения, которые

[246] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 52, 53.
[247] Там же. С. 52.

возникают в связи с образованием, распределением и использованием денежных фондов, сосредоточенных в государственных и местных бюджетах»[248].

В данном утверждении налицо толерантность как к чужому мнению, так и к актуальности дискуссии относительно того, что же представляет собой такое образование, как совокупность бюджетно-правовых норм. В качестве места в системе финансового права может быть идентифицирован и как институт, и как подотрасль. Не углубляясь в анализ данной проблемы, хотелось бы обратить внимание на то, что современный уровень развития бюджетного регулирования в целом позволяет прийти к выводу о практически законченном процессе трансформации бюджетного права из института в подотрасль. Достаточно указать на несколько обстоятельств, характеризующих специфическую природу родовых финансово-правовых норм в системе бюджетного регулирования, которые подчеркивают их подотраслевой характер: а) особенность предмета регулирования (движение публичных денежных средств, сосредоточенных в централизованных денежных фондах); б) особенность субъектного состава (отсутствие физических лиц); в) особенность соотношения материальных и процессуальных норм; г) особенность законодательного регулирования (наличие кодифицированного акта).

Именно таким образом подходят к характеристике бюджетного права Е. Ю. Грачева и Э. Д. Соколова, которые рассматривают бюджетное право как «подотрасль финансового права, включающего в себя финансово-правовые нормы, устанавливающие структуру бюджетной системы РФ, перечень бюджетных доходов и расходов, порядок распределения их между различными видами бюджетов, бюджетные полномочия органов государственной власти и органов местного самоуправления, регулирующие формирование и использование государственных внебюджетных фондов,

[248] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 53.

регламентирующие бюджетный процесс, устанавливающие государственный и местный финансовый контроль и ответственность за нарушение бюджетного законодательства РФ»[249]. Аналогичные подходы к оценке содержания бюджетного права содержатся и в работах других исследователей[250].

Таким образом, входя составным элементом в целостную систему финансово-правовой отрасли, бюджетно-правовое регулирование также организует и соотношение конструкций режимно-правового регулирования. На этой основе бюджетные режимы характеризуются определенной двойственностью. С одной стороны, бюджетно-правовой режим является разновидностью финансово-правового режима, что гарантирует соотношение их как видовой и родовой конструкции. Исходя из этого, бюджетно-правовой режим несколько сужает, детализирует основные признаки и характеристики финансово-правового режима в контексте уточнения их в бюджетном регулировании. С другой стороны, бюджетно-правовой режим как элемент в системе финансово-правового режима характеризуется и определенным самостоятельным значением, т. е. он, как элемент в системе финансовых режимов, сам представляет собой определенную систему, аккумулирующую ряд специальных бюджетно-правовых режимов.

Анализируя характер бюджетно-правового режима, представляется логичным конкретизировать относительно его содержания основные выделенные нами признаки, присущие для режимного регулирования в финансово-правовой отрасли в целом. К данным признакам можно отнести следующие:

1) бюджетно-правовой режим есть разновидность финансово-правового режима;

---

[249] Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2010. С. 55.

[250] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 106, 107 ; *Зуев В. М.* Бюджетное право Российской Федерации : учеб. пособие. Томск : Изд-во Томск. ун-та, 2009. С. 32–35.

2) режимные предписания в сфере бюджетного регулирования гарантированы бюджетно-правовыми нормами;

3) бюджетно-правовой режим гарантирует и обеспечивает определенный порядок поведения участников бюджетной деятельности;

4) бюджетно-правовой режим предполагает определенное целевое воздействие на поведение участников бюджетной деятельности;

5) бюджетно-правовой режим создает и гарантирует удовлетворение интересов субъектов бюджетной деятельности за счет достижения баланса их интересов;

6) бюджетно-правовой режим предполагает сочетание материального и процедурного регулирования бюджетных отношений.

Бюджетно-правовой режим как разновидность финансово-правового режима.

Режимное обеспечение правового воздействия на поведение участников отношений предусматривает системное воздействие. В иерархичном построении системы режимного регулирования бюджетно-правовой режим занимает промежуточное место, исходя из следующего соотношения: социальный режим — правовой режим — финансово-правовой режим — бюджетно-правовой режим — специальные бюджетно-правовые режимы. Являясь вариантом социального режима, бюджетный режим, устанавливая определенный порядок поведения участников режимного регулирования, сосредоточивает воздействие на поведенческой коммуникации участников отношения[251].

Естественно, терминологически как режимное регулирование в праве в целом, так и бюджетно-правовое регулирование выражает одно из значений такого явления, как управление в целом. Социальное управление отражает форму осознанного регулирования процессов функционирования общества, служит упорядочению процессов в нем и трансформации их на новый

[251] См.: *Поляков А. В.* Указ. соч. С. 596.

качественный уровень. Ю. А. Тихомиров рассматривает государственное управление в широком значении как сферу организационной и распорядительной деятельности всех государственных органов, которые его осуществляют или принимают в нем участие, а в узком значении — как деятельность органов исполнительной власти, собственно аппарата управления[252]. Подобная же оценка государственного управления как воздействия государства на общественную жизнедеятельность людей с целью ее упорядочения или преобразования, обеспечиваемого властной силой, характерно для работ Г. В. Атаманчука[253].

Режимное регулирование неразрывно от управленческого регулирования. Р. О. Халфина подчеркивала, что режим невозможен без управления, которое осуществляется в соответствии с правовыми нормами, регулирующими систему органов управления в целом, их структуру, порядок деятельности, отношения, которые связаны с реализацией управленческих решений[254]. Именно в этой ситуации общая конструкция социального управления приобретает правовое оформление. При этом важно иметь в виду, что целью режима является установление определенного порядка поведения членов общества, управление же предполагает закрепление определенного способа достижения этой цели, деятельности по установлению этого порядка. В такой ситуации право как самостоятельное явление общественной жизни характеризуется рядом особенностей, собственным категориальным и понятийным аппаратом, реализующим присущими именно праву методами управленческое начало в режимном регулировании.

В этой среде формируется определенная иерархия, в условиях которой в системе целостного комплекса социальных регуляторов детализируются методы воздействия именно правовыми способами, что приводит к

---

[252] См.: *Тихомиров Ю. А.* Курс административного права и процесса. С. 36, 39, 44, 45.

[253] См.: *Атаманчук Г. В.* Государственное управление: проблемы методологии правового исследования. М. : Юрид. лит., 1975. С. 71–89 ; *Его же.* Теория государственного управления : курс лекций. М. : Юрид. лит., 1997. С. 29, 30.

[254] См.: *Халфина Р. О.* Право как средство социального управления. М. : Наука, 1988. С. 82.

формированию подсистемы правовых режимов. Принципиальным моментом, позволяющим выделить своеобразие и особое значение правовых режимов, является наличие субъекта, гарантирующего учет и соблюдение участниками отношений требований соответствующей правовой нормы. Таким субъектом выступает государство. При этом режимное регулирование в правоотношениях опирается на три правомочия государства.

Во-первых, оно выступает субъектом, устанавливающим правила поведения, создающим нормативные предписания. «Правотворчество выступает как процесс возведения государственной воли в закон, ее оформление в различные юридические акты, наконец, как процесс придания содержащимся в них правилам поведения — государственным велениям — общеобязательного характера. <…> Сущность правотворчества заключается в возведении государственной воли в форму нормативных предписаний, имеющих общеобязательный характер»[255]. При этом важен акцент на непосредственной связи возведения государственной воли в закон, ее оформлении, придании ей общеобязательного характера. Данные моменты сложно представлять как последовательную сменяемость действий. Подобные процессы осуществляются неразрывно и единовременно.

Процесс нормотворчества в конечном счете связывается с реализацией целей и задач государственной политики в той или иной области. «К числу первостепенных факторов социально направленного развития бюджетного права можно отнести социально ориентированную бюджетно-правовую политику. <…> В этой связи бюджетно-правовая политика представляет собой деятельность государства по формированию и реализации с помощью юридических средств концептуальных идей, программ, направленных на обеспечение эффективного правового регулирования в области аккумулирования, распределения и использования бюджетов публично-

[255] *Гаврицкий А. В., Мирошник С. В.* Правотворчество в налоговой сфере: понятие, виды // Вопросы рос. и междунар. права. 2016. № 9. С. 22.

правовых образований»[256]. Проблема нормотворчества в условиях бюджетно-правовых режимов самым тесным образом связывается с властными полномочиями. «Применительно к сфере ведения субъекта Федерации можно говорить о рамочном определении предмета его регулирования и указании в общем виде способов осуществления правового воздействия на закрепленный предмет. <…> Эта модель сочетания правотворческих бюджетных полномочий наглядно иллюстрирует социально-политическое значение закона, как сосредоточения определенных интересов»[257]. Принципиально важным является делегирование возможностей установления порядка движения бюджетных средств именно их собственниками. Безусловно, распределение средств федерального бюджета для осуществления государственных функций на местах обусловливает и разрыв подобной связи. Однако важно при этом иметь в виду, что денежные средства федерального бюджета, передаваемые на места, финансируют исполнение именно государственных функций.

Во-вторых, государство, наделяя соответствующей компетенцией специально созданные органы, выступает и субъектом контроля соблюдения созданных им же нормативных предписаний. Функция контроля реализуется не абстрактно, а с учетом точности и своевременности соблюдения обязательных предписаний в поведении участников отношений. Как неотъемлемую часть финансовой деятельности государственных и муниципальных образований рассматривают финансовый контроль ряд ведущих ученых[258]. При этом отношения в сфере финансового контроля характеризуются принципиальной сложностью, когда, с одной стороны, такая функция государственного управления выступает средством реализации государственной политики, а с

---

[256] *Беликов Е. Г.* Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности : монография / под ред. Е. В. Покачаловой. М. : Юрлитинформ, 2016. С. 137.

[257] *Евсеев П. И.* Некоторые вопросы развития бюджетного законодательства субъектов Российской Федерации // Журнал рос. права. 2005. № 10 (106). С. 28–29.

[258] См., например: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Норма : ИНФРА-М, 2012. С. 129 ; Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования : монография / под общ. ред. О. Ю. Бакаевой. М. : Юрлитинформ, 2013. С. 66–85.

другой — непосредственная управленческая деятельность реализуется присущими исключительно ей методами и способами[259].

Сохраняя принципиальные черты, характерные для института финансового контроля в целом, бюджетный контроль соотносится с ним как общее с частным. «От других направлений государственного финансового контроля бюджетный контроль отличается по своему объекту (предмету), составу контролирующих органов и контролируемых лиц, целям, задачам и содержанию»[260]. Действительно, специальный характер бюджетного контроля в сфере реализации режимного регулирования связывается: а) с объектом — отношениями, характеризующими движение публичных денежных средств на всех стадиях бюджетного процесса; б) с предметом — полным и своевременным исполнением участниками бюджетных отношений своих обязанностей, реализацией принадлежащих им бюджетных полномочий; в) с субъектным составом — объединяющим как участников бюджетных отношений, наделенных правом контроля за поведением субъектов режимного регулирования, точным и своевременным исполнением ими обязанностей, так и контролируемых субъектов — лиц, у которых возникают как права, так и обязанности относительно бюджетных средств[261].

И. Б. Лагутин логично подчеркивает, что «в современной правовой науке под бюджетным контролем в широком смысле понимается деятельность уполномоченных субъектов по контролю за соблюдением бюджетного законодательства и по оценке эффективности публичного управления и в целом бюджетной политики государства, а под бюджетным контролем в узком смысле — контроль, осуществляемый исключительно в

---

[259] См.: *Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М. : Юриспруденция, 2000. С. 26.

[260] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 243. См. также: Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. 2-е изд., доп. М. : Норма : ИНФРА-М, 2014. С. 127–190 ; Правовой механизм государственного контроля и надзора ... С. 85–101 ; *Бокарева Е. А.* Правовая модель сбалансированной бюджетной системы Российской Федерации : дис. … д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 230–273 ; *Пронин А. В.* Финансово-правовое регулирование бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации : дис. … канд. юрид. наук. М., 2015. С. 15–60.

[261] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 243–247.

рамках бюджетного процесса»[262]. При этом он так же, как и Е. Ю. Грачева, связывает содержание бюджетного контроля с защитой интересов участников бюджетных отношений как элемента публичного управления.

В качестве определенной разновидности финансового контроля рассматривает бюджетный контроль и О. В. Болтинова: «Бюджетный контроль представляет собой контроль за законностью и целесообразностью действий в процессе образования, распределения и использования основного финансового плана — бюджета, осуществляемого представительными и исполнительными органами государственной власти, местного самоуправления, а также специализированными контрольными органами»[263]. Принципиально соглашаясь с вышеуказанной позицией, хотелось бы сделать некоторое уточнение. Вряд ли при данном определении целесообразно связывать содержание бюджета с финансовым планом. Поскольку автор пишет об образовании, распределении и использовании, то в данном случае речь, видимо, должна идти о формировании, распределении и использовании денежных средств, аккумулируемых в централизованном денежном фонде — бюджете. А как финансовый план существует не бюджет (как централизованный денежный фонд), а акт о бюджете.

И. Б. Лагутин настаивает на рассмотрении бюджетного контроля, как деятельности «…специализированных и не специализированных органов бюджетного контроля и иных уполномоченных субъектов, наделенных контрольными полномочиями по проверке правомерности движения публичных денежных средств и использования государственного и муниципального имущества, посредством использования установленных законом форм и методов работы, выступающих как единая система»[264]. Действительно, в данном определении детализированы несколько

---

[262] *Лагутин И. Б.* Бюджетный контроль и бюджетный аудит в Российской Федерации: проблемы системности и особенности правового регулирования : монография / отв. ред. и авт. предисл. Н. М. Артемов. М. : Юрлитинформ, 2015. С. 17.

[263] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 122.

[264] *Лагутин И. Б.* Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование : дис. … д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 14–15.

принципиальных особенностей бюджетного контроля: во-первых, это деятельность как органов, специально уполномоченных на осуществление контроля за формированием и расходованием бюджетных средств, так и субъектов, не наделенных непосредственными контрольными полномочиями в этой области (например, получатели бюджетных средств); во-вторых, контрольные полномочия сосредоточены на проверке динамики движения публичных денежных средств; в-третьих, подобные полномочия касаются не исключительно денежных средств, но также оборота государственного и муниципального имущества, порождающего или связанного с бюджетной деятельностью; в-четвертых, бюджетный контроль осуществляется исключительно в сфере законодательно урегулированных и определенных форм и методов; контроль в сфере бюджетной деятельности представляет собой единую сбалансированную систему.

Характеризуя систему бюджетного контроля и бюджетного аудита, И. Б. Лагутин предлагает в качестве критерия классификации использовать территориальный и субъектный принципы[265]. Исходя из первого, действительно, можно четко определить сферу бюджетно-контрольных отношений — касаются они контроля за движением бюджетных средств на уровне государства, субъектов федерации, участников бюджетного процесса на местном уровне. Исходя из субъектного критерия, создается возможность четко ориентироваться на круг и характер полномочий органов бюджетного контроля: являются ли контролирующие функции для них единственными и исключительными, либо они существуют наряду с другими и не выражают основное предназначение образования данных органов.

В-третьих, государство гарантирует режимное обеспечение поведения участников отношений через возможность и непосредственную реализацию принуждения. «По содержанию институт правового принуждения также формируется правами и обязанностями, дополнительно возникающими для

[265] См.: *Лагутин И. Б.* Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации. С. 240.

лица в связи с совершением им противоправного действия (бездействия). Возникающие в рамках принуждения права обусловлены необходимостью справедливого применения принудительных мер, в то время как сущность правового принуждения составляют дополнительные ограничения правового статуса принуждаемого лица, реализуемые посредством возникновения новых обязанностей, в том числе запретов, а также лишения каких-либо его прав полностью или частично, временно или на бессрочной основе»[266]. Безусловно, правовое принуждение связывается с рядом ограничений. В то же время важно учитывать, что предпосылки правового принуждения формируются не непосредственно на стадии реализации прав и обязанностей принуждаемого лица, а непосредственно на стадии нормотворчества, когда закрепляемое нормативное предписание содержит веление в наступлении неблагоприятных последствий для субъекта, нарушившего правовую норму. Требует дополнительной аргументации и акцент на том, что принуждение представляет собой дополнительное ограничение правового статуса принуждаемого лица. Может сложиться прямо противоположная ситуация, когда круг обязанностей участника отношений (совершать определенные действия либо воздержаться от их совершения), наоборот будет расширен, а не сужен.

«Содержательную основу различных форм государственного принуждения составляет специфика конкретных мер принуждения, цели, основания и последствия их применения, их материально-правовая регламентация. Конкретная форма государственного принуждения выражается в специфике тех охранительных правоотношений…»[267]. Реализация в этом случае принуждения через систему предупредительных, пресекательных, восстановительных и карательных мер опосредуется задачами бюджетного регулирования — формированием наиболее

[266] *Разгильдиева М. Б.* Правовое убеждение и принуждение: теоретические основы (на примере финансового законодательства) : монография / под ред. Н. И. Химичевой. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 97.

[267] *Саттарова М. А.* Меры государственного принуждения в бюджетной сфере как фактор эффективного функционирования финансовой системы // LEX RUSSICA. 2015. Т. 105. № 8. С. 100.

совершенного порядка последовательного движения бюджетных средств с целью осуществления функций государства и административно-территориальных образований.

«Одним из существенных признаков государственного принуждения в сфере публичных финансов является то, что оно всегда является специфической формой правоприменительной деятельности специально уполномоченных на то органов государства и должностных лиц. Применение мер государственного принуждения осуществляется в определенной, предусмотренной законом процессуальной форме»[268]. Особая значимость принуждения в условиях бюджетно-правовых режимов объясняется тем, что закреплением и гарантированием подобного порядка поведения участников формируется финансовая возможность существования как государства в целом, так и иных административно-территориальных образований, входящих в него.

Н. А. Саттарова, исследуя природу принуждения в финансовом праве, выделяет причины государственного принуждения в сфере бюджетных отношений: 1) важнейшая роль бюджета для государства и муниципальных образований; 2) бюджетная деятельность представляет собой разновидность государственной, которой присущ властный характер; 3) преобладание императивного метода регулирования; 4) высокая конфликтность бюджетных отношений; 5) функционирование межбюджетных отношений; 6) наличие правонарушений в бюджетной сфере[269]. Безусловно, преобладающее число перечисленных причин характеризует как особенность финансово-правового регулирования, так и специфику подотраслевого воздействия бюджетно-правовых норм. В то же время хотелось бы уточнить один момент, связанный с акцентом на высокой конфликтности бюджетных отношений. На наш взгляд, не менее ярко отношения конфликтности представлены в налогово-правовом регулировании, когда речь идет об объективном

[268] *Саттарова М. А.* Меры государственного принуждения в бюджетной сфере … С. 102.

[269] См.: *Ее же.* Принуждение в финансовом праве / под ред. И. И. Кучерова. М. : Изд-во «Юрлитинформ», 2006. С. 79.

обосновании передачи части законно полученных денежных средств плательщиками в форме налогов или сборов в доходные части бюджетов. Однако следует согласиться с позицией М. И. Пискотина относительно того, что «…поскольку бюджетные ресурсы всегда ограничены и не могут покрыть всех потребностей, весь процесс бюджетного планирования неизбежно сводится в значительной мере к выбору между конкурирующими потребностями»[270]. Н. А. Саттарова, акцентируя внимание на этом положении, абсолютно логично подчеркивает, что «в связи с этим различные общественные силы конкурируют между собой, пытаясь обеспечить финансовыми ресурсами удовлетворение именно своих интересов»[271].

Хотелось бы поддержать в этом плане и позицию Н. А. Поветкиной, которая подчеркивает, что «не вызывает сомнения, что природа функционирования публичных финансов в общем и правовое регулирование данной сферы в частности изначально имеют весьма конфликтный характер, в связи с чем повышается степень возникновения рисков и угроз, влияющих на финансовую устойчивость Российской Федерации. Существование рисков и угроз провоцирует возникновение различных конфликтных, коллизионных ситуаций, в свою очередь оказывающих обратный негативный эффект на обеспечение финансовой устойчивости»[272]. Определенные конфликтные предпосылки связываются с проблемностью и обоснованностью формирования пропорций распределения денежных обязательств (при формировании доходных частей бюджетов, распределении средств денежных фондов, целевом расходовании). Квинтэссенцией этих противоречий может быть также неудачное законодательное закрепление определенных понятий или категорий, определяющих те или иные аспекты финансового регулирования.

---

[270] *Пискотин М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971. С. 231.

[271] *Саттарова Н. А.* Принуждение в финансовом праве. С. 92.

[272] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал рос. права. 2015. № 8. С. 82.

Именно поэтому представляется, что проблему конфликтности бюджетного принуждения следует связывать не с приматом какого-либо одного из интересов участников бюджетных отношений, а достижением баланса интересов всех участвующих в бюджетном регулировании. Вряд ли можно считать перспективной реализацию интереса кого-либо из участников за счет подавления или ущемления интересов других. Безусловно, такую роль можно было бы отвести реализации интересов государства как главного участника бюджетных отношений. В то же время наиболее эффективная реализация его интересов возможна только при объективном согласовании и взаимодействии интересов всех участников, в чем несомненно государство и заинтересовано.

Акцент на видовом своеобразии правовых режимов позволяет выделить конструкцию финансово-правовых режимов, определяющихся особенностями предмета отраслевого регулирования и метода. Характер регулируемых отношений, определенные их подвиды обусловливают выделение подотраслевых или институциональных режимов, одним из которых и выступает бюджетно-правовой режим. При этом дифференциация целостного финансово-правового режима на отдельные виды вовсе не означает ревизии целостности критериев отраслевого регулирования. Любой подотраслевой или институциональный финансово-правовой режим отражает содержание отраслевого предмета регулирования в целом. Однако, основываясь на предметных особенностях, создается возможность более углубленного подхода к рассмотрению отдельного вида финансово-правовых отношений. На этой основе и осуществляется выделение отдельных видов финансово-правовых режимов. Так, являясь по природе финансово-правовым, бюджетно-правовой режим направлен на регулирование движения публичных денежных средств, аккумулированных в централизованных денежных фондах — бюджетах.

В соответствии со ст. 1 БК РФ бюджетное регулирование охватывает отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в

процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы РФ, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга; отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов бюджетной системы РФ, утверждения и исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, контроля за их исполнением, осуществления бюджетного учета, составления, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности. Основываясь на подобном подходе законодателя, представляется логичным выделить три блока отношений, ложащихся в основу режимного регулирования движения бюджетных средств:

а) отношения, устанавливающие порядок формирования доходов и осуществления расходов бюджетов и государственных внебюджетных фондов;

б) отношения, выражающие режим стадий бюджетного процесса (составление, рассмотрение, утверждение, исполнение бюджетов и отчетности);

в) отношения, определяющие правовой статус участников бюджетных отношений и ответственность за нарушение бюджетного законодательства.

Бюджетно-правовые режимы охватывают отношения между различными государственными и муниципальными органами, возникающие в связи с формированием и исполнением бюджетов всех уровней. При этом юридические и физические лица не являются участниками подобных отношений. «Организации и физические лица могут участвовать в формировании бюджетов различных уровней в качестве налогоплательщиков и плательщиков сборов. В установленных законом случаях они могут быть получателями бюджетных средств. Но возникающие при этом правоотношения являются не бюджетными, а налоговыми, трудовыми и т. д. и, следовательно, регулируются не бюджетным, а налоговым, трудовым,

социальным и др. законодательством»[273]. Действительно, режимно-правовое регулирование бюджетных отношений распространяется на отношения, которые складываются между органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ, между последними и органами местного самоуправления, между Правительством РФ и Государственной Думой РФ, между палатами Федерального Собрания РФ, между Федеральным Собранием РФ и Президентом РФ, между органами исполнительной власти.

Бюджетно-правовые нормы как режимные гарантии бюджетно-правового регулирования.

Регулирование поведения участников бюджетных отношений осуществляется через систему норм, входящих в систему бюджетного законодательства. При этом необходимо учитывать два момента. Во-первых, бюджетное законодательство как совокупность законодательных норм не существует независимо и обособленно от системы законодательства в целом. Существенное влияние на его содержание, а также на упорядочение и структурирование имеют как конституционные нормы (например, определяя административно-территориальное устройство государства, что обусловливает структурирование бюджетной системы РФ), так и нормы других отраслей права, затрагивающих порядок обращения денежных средств, использование их участниками отношений, финансируемыми за счет бюджета (хозяйственно-правовые нормы, нормы трудового права, социального обеспечения и т. д.). Во-вторых, системность бюджетно-правовых норм предполагает определенную согласованную их многоуровневость, что обусловливает установление режимов движения денежных средств на уровне федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов.

[273] См.: Статья 1. Правоотношения, регулируемые Бюджетным кодексом Российской Федерации // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-1-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

Новый взгляд в направленности воздействия финансово-правовых норм на поведение участников отношений содержится в работах Н. А. Поветкиной. Анализируя и разрабатывая проблемы финансовой устойчивости в режиме финансово-правового регулирования, она детализирует ее в различных аспектах. Так, мы разделяем ее позицию относительно того, что «основополагающими принципами управления публичными финансами можно считать прозрачность и эффективный контроль за формированием и расходованием бюджетных средств. Прозрачность бюджетов всех уровней — характеристика, являющаяся решающей для определения уровня развитости бюджетной и в целом финансовой системы страны»[274]. Действительно, логичным представляется возможность доступа участников бюджетных отношений, которые формируют доходные части бюджета, к информации о том, как расходуются собранные за счет их денежных средств бюджетные доходы. Определенные границы доступа к подобной информации относительно расходования бюджетных средств, которые, тем не менее, не затрагивают ревизии принципа прозрачности, могут касаться только тайных расходов государства.

Бюджетное законодательство РФ состоит из БК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о федеральном бюджете, федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов РФ, законов субъектов РФ о бюджетах субъектов РФ, законов субъектов РФ о бюджетах территориальных государственных внебюджетных фондов, муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований о местных бюджетах (далее — закон (решение) о бюджете), иных федеральных законов, законов субъектов РФ и муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований,

[274] *Поветкина Н. А., Хазова Е. В.* Интегрирование информационной системы управления публичными финансами в обеспечении прозрачности бюджетной системы Российской Федерации // Журнал рос. права. 2014. № 9. С. 12. См. также: *Ахметова Н. А.* Принцип прозрачности в деятельности органов государственной власти, как основной фактор предупреждения коррупции // Вестник Волгоградского гос. ун-та. 2006. № 5. С. 100.

регулирующих бюджетные правоотношения (ст. 2 БК РФ). Как уже подчеркивалось выше, участие конституционных норм предусматривает и своеобразие формирования бюджетных режимов, что определяется в первую очередь федеративным устройством России и существованием в ней системы местного самоуправления. Именно поэтому наряду с БК РФ ежегодным федеральным законом о федеральном бюджете и другими федеральными законами, регулирующими бюджетные отношения, в подобную систему включаются также акты субъектов РФ и местного самоуправления.

Дискуссионным вопросом при характеристике бюджетного законодательства является определение места Конституции Российской Федерации. Так, О. В. Болтинова рассматривает Конституцию Российской Федерации, закрепляющую основы бюджетно-правового регулирования, в качестве основного источника бюджетного права РФ[275]. Ю. А. Колесников полагает, что «необоснованно включать в состав источников бюджетного права Конституцию Российской Федерации, как это традиционно делается многими исследователями. <…> Такой подход обоснован и с формально-юридической точки зрения: ни один из действующих кодексов, в том числе и БК РФ, не относит Конституцию Российской Федерации к соответствующему отраслевому законодательству»[276]. Действительно, сложно согласиться с отнесением Конституции Российской Федерации как целостного акта к какой-либо разновидности системы отраслевого законодательства. Последовательнее, на наш взгляд, рассматривать ее как акт, выступающий в роли общего знаменателя для всего законодательства в целом, акт, формирующий единую систему подходов и оценок. Отраслевые же законодательства в этом случае опираются на отдельные нормы Конституции Российской Федерации, в соответствии с которыми и строится система предметного законодательства.

---

[275] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 107, 108.

[276] *Колесников Ю. А.* Введение в бюджетное право. Общие положения // Бизнес в законе. 2006. № 1–2. С. 133, 134.

Наиболее важный элемент бюджетного законодательства — БК РФ как особая форма систематизации норм бюджетного права, являющаяся внешним проявлением юридических предписаний для организации бюджетной деятельности[277]. Важно иметь в виду, что наличие единого кодифицированного акта в регулировании бюджетных отношений позволяет аргументировать также подотраслевой характер целостной совокупности бюджетно-правовых норм. Значение БК РФ для организации целостности бюджетного законодательства определяется еще и тем, что он содержит нормы-принципы, нормы-дефиниции, содержанию которых должны соответствовать все остальные элементы бюджетного законодательства.

Некоторые авторы характеризуют бюджет как явление, имеющее двоякую природу, «хотя по форме это закон, но в материальном смысле он представляет собой акт управления»[278]. Представляется, что подобная характеристика предполагает разграничение таких понятий, как «бюджет» и «акт о бюджете». Что касается последнего, то, действительно, можно согласиться с таким соотношением закона и акта управления. Но в данном случае речь идет именно об акте. В то же время бюджет в формальном смысле будет представлять собой определенную разновидность акта (в зависимости от вида бюджета и его места в бюджетной системе), тогда как в материальном смысле бюджет есть совокупность денежных средств, централизованный денежный фонд, публичный денежный фонд государства, субъектов РФ и т. д.

Кроме того, сложно согласиться с подходом отдельных авторов, характеризующих закон о бюджете (решение представительного органа о бюджете) как объект бюджетных правоотношений[279]. На наш взгляд, объект бюджетных правоотношений связывается с поведением участников отношений по поводу движения денежных средств, аккумулируемых в

---

[277] Подробнее см.: *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 77, 78.

[278] *Колесников Ю. А.* Введение в бюджетное право ... С. 134.

[279] Подробнее см.: *Афонина Е. В.* Объекты бюджетных правоотношений : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2016. С. 59.

бюджеты. Определенная совокупность процедурных норм может в качестве объекта воздействия рассматривать акт о бюджете на отдельных стадиях бюджетного процесса (при подготовке проекта, утверждении, отчетности). В целом же объект бюджетных правоотношений логичнее связывать с движением публичных денежных средств.

«Безусловно, бюджет является необходимым элементом любого государства, финансовой основой реализации его суверенитета и жизнеспособности всего государственного управленческого аппарата, непосредственно осуществляющего реализацию задач и функций государства во всех сферах общественной жизни»[280]. Государственное значение бюджета при этом связывается не исключительно с удовлетворением государственных интересов, как подчеркивает Н. А. Поветкина, а с реализацией задач и функций государства во всех сферах общественной жизни. Таким образом, государство выступает своеобразным гарантом и обеспечителем функционирования сбалансированной системы удовлетворения интересов всех участников правоотношений.

Наряду с традиционными разновидностями актов, входящих в систему бюджетного законодательства (федеральных законов, законов субъектов РФ, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ и т. д.), существуют и специфические источники бюджетного права. И. И. Кучеров к ним относит соглашения о разграничении полномочий, заключенные между Российской Федерацией и отдельными ее субъектами, а также международные договоры. Важное значение на стадии правоприменения бюджетных норм имеют также судебные акты[281].

Бюджетное законодательство обусловливает и существование некоторых проблемных оценочных аспектов. Так, наряду с федеральными законами оно включает, например, и законы субъектов РФ о годовых бюджетах этих субъектов. В то же время законом принято считать акт

[280] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 83.

[281] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 55–59.

высшей юридической силы, изданный представительным органом государственной власти или иным органом, наделенным законодательными полномочиями, и имеющий нормативный характер, тогда как нормативным является акт, устанавливающий общие правила поведения или нормы, рассчитанные на неоднократное применение и распространяющиеся на все предусмотренные ими случаи или субъекты.

Особое место в режимно-правовом регулировании занимают статьи подобных актов, которыми утверждаются основные показатели бюджета (доходы, расходы, предельный размер дефицита и т. п.), что и составляет главное содержание акта. При этом подобные предписания не носят нормативного характера, а в системе актов органов власти относятся к индивидуальным. В подобных актах встречаются и весьма специфические нормы, которые устанавливают общие правила поведения, рассчитанные на неоднократное применение, но ограниченные определенными временными рамками — бюджетным годом. В актах об утверждении годовых бюджетов встречаются и правовые нормы, действие которых не ограничено никаким бюджетным периодом. Чаще всего речь идет о ситуациях, когда устанавливается порядок возврата бюджетных ссуд или кредитов на протяжении нескольких лет либо о санкциях, которые Правительство РФ вправе применять к отдельным субъектам РФ и закрытым административно-территориальным образованиям в случае нарушения ими установленного федеральным законодательством порядка зачисления налогов и иных доходов в федеральный бюджет[282].

Совокупность подзаконных актов, регулирующих бюджетные отношения, определяется в ст. 3 БК РФ. Прежде всего речь идет об указах Президента РФ, которые не могут противоречить как БК РФ, так и иным законам РФ. Следует согласиться с Ю. А. Тихомировым относительно того, что «среди государственных институтов важнейшее место занимает глава

[282] См.: Статья 2. Структура бюджетного законодательства Российской Федерации // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-2-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

государства. Это объясняется широтой его компетенции, во многом совпадающей с публичными функциями государства»[283]. На первый взгляд основным участников бюджетно-правовых режимов является Государственная Дума РФ. Безусловно, это так, но относительно определения перспектив движения бюджетных средств, установления порядка поведения участников. Если же касаться непосредственного исполнения (да и, по сути, появления) законов, то реализацию порядка поведения участников бюджетного режимного регулирования сложно представить без осуществления компетенции Президентом РФ.

Полномочия Президента РФ как участника данных отношений определяются конституционной природой его статуса. Последний определяет: широкий круг предметов ведения как объекта воздействия; установление типологии полномочий Президента РФ и конкретизирующих их в разнообразных формах; регулирование порядка исполнения полномочий[284]. При этом важно иметь в виду, что, характеризуя поведение Президента РФ как участника отношений, необходимо учитывать, что реализация его полномочий предполагает два взаимосвязанных, но различающихся режима[285]. Во-первых, особенность его правового положения как главы государства определяет непосредственное исполнение полномочий, возложенных на него Конституцией Российской Федерации. Во-вторых, делегирование обязательных для исполнения велений федеральным органам государственной власти. Именно на подобной основе и формируется возможность согласованного функционирования и взаимодействия всей системы исполнительной власти.

Следует обратить внимание на то, что сфера нормотворчества Президента РФ относительно бюджетных отношений довольно ограничена. К его полномочиям не относится принятие указов по любым аспектам бюджетного регулирования. Президент РФ вправе регулировать своими

---

[283] *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции. М. : Юстицинформ, 2001. С. 127.
[284] Подробнее см.: Там же. С. 130, 131.
[285] Подробнее см.: Там же. С. 131, 132.

указами любые бюджетные отношения, если их регулирование, в силу Конституции Российской Федерации и других законов РФ, не входит в исключительную компетенцию Федерального Собрания РФ и не относится к ведению субъектов РФ и органов местного самоуправления. Так, Президент РФ не вправе своими указами определить круг доходов, поступающих на образование федерального бюджета или бюджетов других уровней бюджетной системы или утвердить федеральный бюджет, поскольку решение этих вопросов в силу ст. 105, 106 и 114 Конституции Российской Федерации составляет исключительную прерогативу Федерального Собрания РФ — парламента РФ[286].

Важное место в системе подзаконных актов, регулирующих бюджетные отношения, принадлежит постановлениям Правительства РФ. В данном случае важно иметь в виду именно управленческое значение подобных актов, исходя из роли указанного органа в системе управленческой вертикали власти. Согласно ст. 110 Конституции Российской Федерации именно Правительство РФ осуществляет исполнительную власть Российской Федерации. К полномочиям Правительства РФ относятся разработка и представление Государственной Думе РФ федерального бюджета и обеспечение его исполнения; представление Государственной Думе РФ отчета об исполнении федерального бюджета (ст. 114 Конституции Российской Федерации). Гарантиями реализации данных полномочий как раз и являются возможность и необходимость издания подзаконных нормативных актов в сфере бюджетной деятельности.

Опять-таки, как и в ситуации с актами Президента РФ, сфера нормотворчества Правительства РФ ограничивается рамками его компетенции, что не позволяет вторгаться в сферу как полномочий федеральной законодательной власти, так и предметов ведения субъектов РФ. Ю. А. Тихомиров аргументированно подчеркивает предмет

[286] См.: Статья 3. Нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-3-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

повышенного интереса общества к исполнительной власти, «поскольку в ее руках сосредоточены основные рычаги воздействия на происходящие процессы»[287]. Подобное внимание обусловлено реальными возможностями исполнительной власти, так как возможность оперативного влияния на все процессы существования и реформирования общества обусловлена материальными, финансовыми, иинформационными возможностями этой ветви власти, совокупностью организационных возможностей мобильно и эффективно влиять на политику в обществе.

Реализация публичного интереса в условиях оптимальной сбалансированности всей системы интересов определяется во многом именно действиями органов исполнительной власти. В то же время «исполнительная власть — многогранное явление. Она служит одной из разновидностей проявления государственной власти и необходимо обеспечивать ее правильное соотношение с другими ветвями власти»[288]. Особенность участия в режимно-правовом регулировании подобных органов связывается со специфической реализацией их компетенции, при которой формируется и осуществляется «своеобразное соотношение между предметами ведения объектами управления и полномочия. Подвижность и ее перемещение первых и вторых могут либо вести к расширению или сужению полномочий, либо к видоизменению их характера и методов осуществления»[289].

Режимно-правовое регулирование, в том числе и бюджетных отношений, предполагает детализацию элементов компетенции профильных министерств, которые отражают степень как их юридической самостоятельности, так и ответственности за реализацию этой компетенции. Системный подход к характеристике компетенции органа исполнительной власти позволяет выделить следующие внутренние составляющие: а) решение (официальное представление публичных интересов в форме оформления и выдачи актов, документов); б) участие (формирование,

[287] *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции. С. 154.
[288] *Его же.* Курс административного права и процесса. С. 227, 228.
[289] *Его же.* Теория компетенции. С. 155.

разработка, порядок использования имущества и т. д.); в) действие (осуществление, обеспечение и проведение работ и т. д.); г) разработка (предложений, проектов, отчетов и т. д.); д) контроль (проверка и т. д.)[290].

Анализируя компетенцию органов исполнительной власти, в данном случае необходимо исходить из определенной системности этих органов, базирующейся на иерархии организационного подчинения. «Министерство осуществляет свои полномочия, как непосредственно, так и через свои территориальные органы»[291]. В этих условиях формируется возможность согласования интересов участников бюджетно-правового регулирования разных уровней, поскольку функции управления и контроля министерства через свои территориальные управления реализуют относительно порядка обращения средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

Рамками компетенции органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления определяется и возможная сфера издания и применения их нормативных правовых актов. Принципиальным моментом в этом случае является четкое согласование имеющихся полномочий с собственностью на средства соответствующего бюджета. Естественно, было бы абсолютно непонятным, когда подобные органы в своих актах определяли режим движения бюджетных средств федерального бюджета или иных денежных средств, компетенция по управлению которых относится к иным органам. «Компетенция органов местного самоуправления устанавливается Конституцией Российской Федерации или законом. Это положение не исключает предоставления органам местного самоуправления в соответствии с законом полномочий и компетенции для конкретных целей»[292]. В то же время важно иметь в виду и возможность возникновения определенных противоречий, коллизий в этом случае, когда некорректно сформулированные в законодательстве полномочия органов накладываются

[290] См.: *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции. С. 163.
[291] Там же. С. 168.
[292] Там же. С. 189.

друг на друга на границе соотношения компетенций. В качестве примера может быть стык полномочий казначейских и налоговых органов при регулировании поступления денежных средств от уплаты налогов и сборов в бюджеты. При этом формирование компетенции местных органов самоуправления должно быть максимально ориентировано на реализацию интересов граждан. «При делегировании полномочий центральными или региональными органами местным органам самоуправления последние должны, насколько это возможно, обладать свободой применять их в соответствии с местными условиями»[293].

Исходя из вышеуказанного, необходимо учитывать как особенность, так и отличие предметов ведения местного самоуправления от центральных органов. Во-первых, они сочетают как вопросы местного значения, так и передаваемые им отдельные государственные полномочия[294]. Во-вторых, реализация этих полномочий ориентирована на ограничение как по пространству (территория соответствующего административного образования), так и по кругу лиц (лица, проживающие на этой территории). В-третьих, цели — согласованное развитие данной административной единицы в условиях целостного государственного образования.

Федеральные органы исполнительной власти принимают акты, регулирующие бюджетные отношения, только по вопросам, отнесенным к ведению Российской Федерации, и в случаях и пределах, предусмотренных федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. Органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления также вправе издавать нормативные правовые акты в области бюджета лишь в пределах своей компетенции (ст. 3 БК РФ).

Особое место в системе бюджетного регулирования занимают международные договоры, которым в соответствии со ст. 4 БК РФ отдается преимущество в случае противоречия с нормами бюджетного

---

[293] *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции.
[294] См.: Там же. С. 193.

законодательства. Согласно ст. 15 Федерального закона от 16.06.1995 «О международных договорах Российской Федерации» международные договоры, устанавливающие иные правила, чем предусмотрено законом, подлежат обязательной ратификации. Таким образом, международный договор приобретает приоритет по отношению к бюджетному законодательству только после ратификации такого договора. Последняя не означает автоматического прекращения действия норм бюджетного законодательства, противоречащих ратифицированному международному договору. Они утратят силу только после того, как будет завершена процедура отмены их Федеральным Собранием РФ. Подобное предписание создает гарантию, исключающую возможность того, чтобы каким-либо международным договором были предусмотрены некие выплаты из средств бюджета и подобные выплаты были начаты до ратификации договора и до внесения в установленном законом порядке соответствующих поправок в утвержденный бюджет[295].

При этом законодатель подчеркивает, что международные договоры к бюджетным правоотношениям применяются непосредственно, за исключением случаев, когда из международных договоров следует, что для их применения требуется издание внутригосударственных актов. В данном случае речь идет об актах, исключающих конфликт или противопоставление норм международного договора и норм бюджетного законодательства. В подобной ситуации международным договором устанавливаются нормы, не вступающие в противоречие с существующим бюджетным законодательством. Это позволяет непосредственно применять подобные нормы без издания внутригосударственных актов. Исключением являются ситуации, когда для применения норм международного договора требуется издание дополнительных актов.

---

[295] Подробнее см.: Статья 4. Бюджетное законодательство Российской Федерации и нормы международного права // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-4-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

Бюджетно-правовой режим как определенный порядок поведения участников бюджетной деятельности.

Если исходить из того, что правовое регулирование в самом общем значении направлено на регулирование поведения участников отношений, то особенностью правового режима является обеспечение этого регулирования через установление определенного порядка поведения. Правила режимного регулирования соответствующими правовыми нормами гарантируют реализацию особенностей методов правового регулирования на уровне отдельных отраслей, подотраслей, институтов. Определенный порядок поведения обеспечивает правовое оформление участников соответствующих режимных отношений относительно как объекта регулирования, так и поведения других участников отношений.

В некоторых случаях напрашивается аналогия, видовая детализация финансово-отраслевой конструкции расположения стадий финансовой деятельности в контексте бюджетно-правового регулирования. Направленностью финансово-правового режима является установление и обеспечение определенного порядка поведения в связи с движением публичных денежных средств. Подобное движение охватывает стадию формирования, распределения и использования этих средств. Е. Ю. Грачева аргументированно характеризует финансовую деятельность как разновидность социального управления, имеющую цикличный, относительно замкнутый характер: «Финансовая деятельность как процесс управления сводится к осуществлению управленческого цикла, который в свою очередь, подразделяется на стадии, каждая из которых есть функция управления. <…> Постановка, а затем и достижение цели формирования фондов денежных средств ведет к постановке новой цели — их распределению и перераспределению. <…> Финансовая деятельность, как процесс социального управления, представляет собой механизм практической

реализации целенаправленного упорядочивающего воздействия на финансовые общественные отношения»[296].

Представляется весьма актуальным в вышеуказанном утверждении Е. Ю. Грачевой акцент на важность активного поведения властных субъектов. Нередко динамика правоотношений связывается с активным поведением, действиями исключительно обязанных лиц (налогоплательщиков, бюджетных организаций и т. д.). При этом активное поведение властвующих субъектов ассоциируется исключительно с процессами нормотворчества. В то же время принципиально важным является именно управленческое начало в режимном регулировании, не только нормативное закрепление порядка поведения участников бюджетных отношений, но и своевременное целеуказание властными субъектами, контроль и реагирование относительно их исполнения.

Однако наложение подобной финансово-правовой конструкции на бюджетное регулирование не совсем последовательно. Несколько уточняется объект, сужая воздействие в условиях бюджетно-правового режима исключительно на публичных денежных средствах, аккумулированных в централизованных фондах (бюджетах). Кроме того, в бюджетно-правовых режимах сложился специфический состав участников отношений, что практически исключает наличие среди субъектов юридических и физических лиц. И наконец, в режимно-правовом регулировании бюджетных отношений сформировалось достаточное основание для дифференциации целостного подотраслевого бюджетно-правового режима на отдельные виды в зависимости от стадий бюджетного процесса. Таким образом, стадийное основание для классификации разновидностей бюджетно-правового режима применимо и здесь, но оно не является детализированной калькой с подхода при классификации финансово-правового режима исходя из стадий финансовой деятельности в условиях последнего.

---

[296] *Грачева Е. Ю.* Финансовая деятельность и финансовый контроль, как система управления // Актуальные проблемы рос. права. 2016. № 9 (70). С. 59.

В условиях бюджетно-правового режима порядок поведения участников связывается с отношением их к движению бюджетных средств, деятельности в связи с появлением, исполнением и отчетностью актов о бюджете. При этом бюджетно-правовые режимы дифференцируются по двум основаниям: совокупность полномочий относительно действий по бюджетным актам и бюджетным средствам, согласование полномочий, детализирующих действия участников на каждой стадии бюджетного процесса. Принципиальное значение при этом имеют последовательная логичность, сменяемость стадий, выражающих порядок поведения участников бюджетных отношений. Момент окончания предшествующей стадии совпадает с моментом начала последующей стадии, и именно в этом случае происходит корректировка объекта режимного регулирования, состава участников отношений.

Характеризуя содержание бюджетного процесса, Е. А. Ровинский обращал внимание на то, что он представляет собой «регламентированную государством деятельность его органов по составлению, рассмотрению, утверждению и исполнению бюджета, а также составлению и утверждению отчетов об исполнении бюджета»[297]. Как стадии составления, утверждения и исполнения бюджета, которые завершаются составлением и утверждением отчета об исполнении бюджета, рассматривал бюджетный процесс и М. И. Пискотин[298].

Конструкцию бюджетного процесса следует расценивать как регламентируемую законодательством РФ деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности (ст. 6 БК РФ). Важным представляется позиция О. В. Болтиновой при характеристике

[297] Советское финансовое право. М. : Госюриздат, 1961. С. 130.
[298] См.: *Пискотин М. И.* Указ. соч. С. 63.

бюджета, когда речь идет о его постоянном развитии и движении. В этом случае бюджетный процесс рассматривается ею не только как последовательная смена стадий развития, но и как такая последовательность, которая не носит механического характера, а отражает «последовательную смену стадий, циклический характер, смену прав и обязанностей участников бюджетного процесса»[299].

Динамичность конструкции бюджетного процесса, предполагающая последовательную сменяемость стадий, иногда ассоциируется с таким понятием, как «бюджетный» или «финансовый период». Действительно, с бюджетным периодом связывается главное содержание бюджета — исполнение его показателей, финансирование всех задач, стоящих перед административно-территориальным образованием, аккумулирующим для этого средства. В то же время деятельность государства от начала составления бюджета до утверждения отчета о его исполнении определяется таким понятием, как «бюджетный цикл», который включает все стадии бюджетного процесса и длится более 3,5 лет[300].

В. М. Зуев, характеризуя бюджетный процесс, обращает внимание на то, что он «является составной частью процессуальной формы всей отрасли финансового права и как часть финансово-правового процесса включает в себя широкий круг процедурно-организационных норм и отношений. Прежде всего, это процесс формирования, распределения и расходования бюджета, как особого фонда денежных средств»[301]. Видимо, данное утверждение требует некоторого уточнения. Действительно, понятие бюджетного процесса можно в широком смысле связывать с содержанием отношений, выражающих предмет финансового права и касающихся формирования, распределения и расходования публичных денежных средств, в том числе и

---

[299] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 134. См. также: *Романько А. Н.* Новые этапы реформирования правового регулирования бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации : монография / под ред. Н. И. Химичевой. М. : Юрлитинформ, 2015. С. 25–48.

[300] См.: *Павленко Н. Э.* Финансовое право : учеб. пособие. Владивосток : ТИДОТ ДВГУ, 2003. С. 74, 75.

[301] *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 202.

аккумулированных в бюджетах. Однако если более детально подойти к анализу содержания бюджетного процесса, то формирование, распределение и расходование бюджетных средств фактически характеризуют только отдельную стадию бюджетного процесса — исполнение бюджета. В то же время три других стадии оказываются за пределами подобного определения.

Бюджетный процесс сочетает в себе принцип целостности и принцип детализации. С одной стороны, он существует как единый механизм, выражающий динамику регулирования бюджетных отношений, и с другой — объективно предполагающий детализацию по стадиям. «В целом все стадии бюджетного процесса составляют единый цикл образования, распределения и использования бюджета. В свою очередь, каждая стадия состоит из нескольких этапов, которые являются обязательными или дополнительными»[302]. Да, детализация бюджетного процесса по стадиям предполагает наличие целого ряда уточняющих критериев, которые характерны для каждой отдельной стадии (например, утверждение бюджета в нескольких чтениях). В качестве подобных уточняющих критериев выделяется определенная иерархия целей. Характеризуя стадию как совокупность процессуальных действий, связанных ближайшей целью[303], стадии бюджетного процесса характеризуются как стадийной целью, так и совокупностью целей, детализирующих действия в рамках отдельной стадии. Например, целью последней стадии бюджетного процесса является утверждение отчета об исполнении бюджета. Однако для достижения этой конечной цели выделяются и локальные цели, предполагающие составление проекта отчета, обсуждение его и внесение в него изменений и, наконец, утверждение.

Целевое воздействие на поведение участников бюджетной деятельности в условиях бюджетно-правового режима.

---

[302] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 160.

[303] См.: *Матузов Н. И., Малько А. В.* Теория государства и права : курс лекций. Саратов, 1995. С. 331.

Целевое воздействие в условиях режимно-правового регулирования предполагает достижение желаемого (благоприятного или неблагоприятного) социального состояния. Необходимо иметь в виду, что целью регулирования в качестве объекта воздействия выделяется именно поведение участников отношений. Следует согласиться с Е. В. Афониной в том, что «в ряде случаев существенное научное и прикладное значение имеет изучение понятия объекта правоотношения в рамках подотрасли, в частности, в рамках бюджетного права как основной подотрасли финансового права. Такой подход обусловлен определенной особенностью… для реализации таких основополагающих начал бюджетного права, как бюджетный федерализм, сбалансированность бюджета и др.»[304].

При этом необходимо разграничивать объект правоотношения и объект режимно-правового регулирования. «Объектом бюджетных правоотношений является то, на что направлено поведение их участников. В данном случае это прежде всего денежные средства (материальное благо), которые аккумулируются в государственных и местных бюджетах, распределяются и используются»[305]. Подобной точки зрения придерживается и О. В. Болтинова, подчеркивающая, что «объектом бюджетных правоотношений выступает то, что по поводу чего и ради чего субъекты правоотношений в бюджетной сфере вступают в финансово-правовую связь»[306]. В то же время с объектом бюджетных правоотношений связывают как совокупность материальных благ (денежные средства бюджетов), так и нематериальных — публичный правопорядок в бюджетной сфере[307]. Именно на этом акцентирует внимание Е. В. Афонина, когда подчеркивает, что «одной из особенностей бюджетного права является разграничение материальных и процессуальных норм, в том числе на законодательном уровне, о чем свидетельствует выделение бюджетного процесса в особую

[304] *Афонина Е. В.* Указ. соч. С. 43.
[305] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 61.
[306] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 115.
[307] См.: *Парыгина В. А., Тедеев А. А.* Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный). М., 2006. С. 29.

третью часть Бюджетного кодекса РФ»[308]. Действительно, в данном случае нужно иметь в виду, что объект бюджетно-правового регулирования сочетает его характеристику как материального объекта (предполагающего управление поведением участников отношений в связи с движением бюджетных средств), так и процедурного объекта (выражающего сочетание последовательных стадий поведения).

Характеризуя объект правоотношения, А. Ю. Ильин отмечает, что «объектом могут быть разнообразные предметы, представляющие ценность для субъекта финансового права: вещи, деньги, ценные бумаги, работа, услуги, доход, добавленная стоимость и др. Например, по финансовому законодательству централизованные и децентрализованные финансы — объект имущественных финансовых правоотношений; по банковскому законодательству для банков объект — ценные бумаги, выпуск и использование которых используются для извлечения прибыли; по законодательству о налогах и сборах объектом являются налоги, которые исчисляются и уплачиваются в бюджет физическими и юридическими лицами»[309]. Представляется, что подобная позиция требует дополнительной аргументации либо принципиальной корректировки. Во-первых, сложно предположить, что автор вкладывает в критерий «ценности» объекта для субъекта финансового права, который позволяет ему быть вовлеченным в сферу финансово-правового регулирования. Более того, объект финансово-правового регулирования непосредственно может быть и не ценен для субъекта (например, санкции за неуплату налогов и т. д.). Во-вторых, вряд ли однозначно можно связывать централизованные и децентрализованные финансы лишь с объектом имущественных финансовых правоотношений. Централизованные денежные фонды характеризуются и организационно-управленческой природой (когда собственник денежных средств, аккумулированных в бюджетах (государство, субъект федерации и т. д.),

[308] *Афонина Е. В.* Указ. соч. С. 45.

[309] Финансовое право : учебник / под ред. А. Ю. Ильина. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2014. С. 64.

управляет своими средствами и организует порядок их движения), не менее чем имущественным характером. В-третьих, проблемным представляется и включение в сферу финансово-правового регулирования, как отношений, связанных с банковской деятельностью в целом, так и отношений, связанных с эмиссией. Проблема, на наш взгляд, в том, что последние (отношения денежной эмиссии) характеризуют исключительно полномочия Банка России, тем более что автор связывает его с извлечением прибыли, что вряд ли можно отнести к предмету воздействия финансово-правовыми методами. Более того, банковская деятельность, как нам представляется, как предмет регулирования сосредоточена в «сфере ответственности» гражданского и хозяйственного права. Публично-правовые аспекты регулирования данных отношений носят управленческий характер и только отдельные аспекты этого могут быть вовлечены в предмет финансово-правового регулирования.

В условиях режимного регулирования объект можно свести к закреплению и обеспечению порядка поведения участников отношений. Режимное регулирование выделяет определенную цель его осуществления, которая конкретизирует не только набор субъектов, но и характер, особенности их поведения для достижения соответствующего желаемого социального состояния. Иногда особенность режимного регулирования связывают с взаимодействием объектов и субъектов. Представляется, что точнее в данной ситуации акцентировать внимание не на взаимоотношении объекта и субъектов режимного регулирования, а на отношениях между субъектами по поводу объекта регулирования. Спорной представляется вышеуказанная позиция еще и потому, что объект не может взаимодействовать с участником отношений, речь может идти только об отношениях по его поводу между участниками отношений. Объектом бюджетных правоотношений является совокупность публичных денежных средств, аккумулированных в централизованных денежных фондах (бюджетах).

Рассматривая в качестве объекта режимно-правового регулирования поведение участников бюджетных отношений в связи с движением бюджетных средств, важно подчеркнуть, чтобы подобное регулирование обеспечивало соответствующий доступ к информации. Поэтому принципиально важным видится акцент на достижении цели повышения прозрачности бюджетной системы РФ[310]. Следует согласиться с тем, что подобная задача характеризуется системным характером, который должен обеспечивать: создание механизма эффективного управления денежной массой в безналичной форме; систематизацию и унифицирование учета бюджетных средств; оперативную обработку всех платежных операций; обеспечение обратной связи между участниками бюджетных отношений; повышение информированности плательщика о начислениях по платежам в бюджет. Подобная системность задач как раз и отражает трансформацию денежных отношений в информационные, что абсолютно не свидетельствует об их подмене.

Характеризуя предмет бюджетного права, некоторые исследователи обращают внимание на то, что он «возникает в связи с образованием, распределением (перераспределением) и использованием финансовых средств бюджетов различных уровней бюджетной системы РФ»[311]. На наш взгляд, в данном случае необходимо уточнить прежде всего два момента. Во-первых, бюджетно-правовое регулирование связывается с регулированием движения публичных денежных средств или фондов, аккумулирующих эти средства. Четкого же понимания, что представляют из себя «финансовые ресурсы», нет. Во-вторых, ориентированность определения предмета бюджетно-правового регулирования на образование, распределение и использование таких средств предполагает и дополнения, характеризующие отношения, выражающие деятельность по поводу бюджетного учета и отчетности, а также бюджетного контроля.

---

[310] См.: *Поветкина Н. А., Хазова Е. В.* Указ. соч. С. 14–16.

[311] *Бабина К. И.* Государственные учреждения науки как субъекты финансового права : дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2016. С. 96.

Акцентируя внимание на взаимосвязанности предмета регулирования и законодательного закрепления сферы воздействия норм бюджетного законодательства, И. И. Кучеров определяет предмет бюджетного права как «совокупность отношений, возникающих между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы и бюджетов государственных внебюджетных фондов, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга, а также отношений, возникающих между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов, утверждения и исполнения бюджетов, контроля за их исполнением»[312].

О. В. Болтинова, определяя предмет бюджетно-правового регулирования, выделяет следующие группы отношений, которые регулируют: бюджетное устройство; состав доходов и расходов бюджетов; бюджетные полномочия; бюджетный процесс; ответственность за нарушение бюджетного законодательства[313]. При этом она структурирует целостную систему отношений, составляющих предмет бюджетного права, на несколько частей. Во-первых, это группа правоотношений, регулирующих порядок образования доходов и осуществления расходов бюджетов, опосредующие бюджетный процесс и контроль, а также ответственность за нарушение бюджетного законодательства. Во-вторых, это отношения, предполагающие объекты совместного правового регулирования. «Примыкающие (смежные) правоотношения не являются обязательным признаком бюджетного права и подпадают под бюджетно-правовое воздействие в силу экономических, политических или иных причин, но в любом случае только тогда, когда в этом заинтересовано государство»[314]. Хотелось бы при этом уточнить один момент: в совокупность отношений, составляющих предмет регулирования,

---

[312] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 53.
[313] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 106.
[314] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 103, 104.

отрасли (подотрасли, института), может включаться только группа однородных отношений. Совместное регулирование (особенно при сопоставлении методов публичного и частного права) невозможно. Действительно, мы можем обосновывать критерий связанности, смежности на уровне общественных отношений определенного вида, но каждое правовое образование будет воздействовать на них сообразными и свойственными для него методами, исходя из определенных границ однородности, свойственных именно для данной отрасли или подотрасли. Естественно, общественные отношения, связанные с налогообложением, муниципальным долгом, предполагают сочетание предмета регулирования бюджетного права с налоговым правом, институтом публичного кредитования. Однако в рамках каждой из этих подотраслей или институтов формируется относительно специфический (хотя и финансово-правовой по природе) предмет подотраслевого или институционального регулирования.

О. В. Болтинова также дифференцирует бюджетные правоотношения на: отношения, возникающие в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов; отношения, возникающие в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов, их утверждения, исполнения, контроля и бюджетной отчетности; отношения по установлению правового статуса участников бюджетного процесса и условий привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства[315]. Учитывая подобное разграничение этих отношений, видимо, необходимо исходить из их концептуальной взаимосвязанности и обусловленности. Прежде всего сложно представить и первую, и вторую разновидность бюджетных правоотношений без последней. Более того, вне определения правового статуса участников правоотношения вообще не могут существовать ни в какой форме. Затем отношения, регулирующие отдельные стадии бюджетного процесса, в конечном счете и затрагивают доходы и расходы

[315] См.: *Ее же*. К вопросу о предмете бюджетного права Российской Федерации // Рос. право: Образование. Практика. Наука. 2014. № 1. С. 39, 40.

бюджета (на уровне показателей проектов бюджетов, как ориентиры для исполнения и т. д.).

Поэтому обособленное существование данных подвидов бюджетных правоотношений вряд ли возможно.

Именно по поводу организации движения бюджетных средств и складывается объект бюджетно-правового режима — порядок поведения участников бюджетных отношений в связи с их местом и ролью в бюджетной деятельности. Фактически на содержании цели акцентировано внимание законодателя при определении бюджета. «Бюджет — форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления» (ст. 6 БК РФ). Таким образом, основное назначение бюджетно-правовых режимов — финансовое обеспечение задач и функций субъектов бюджетных отношений, которые являются собственниками средств, аккумулируемых в этих централизованных фондах.

При этом объект бюджетно-правового режима как единая конструкция может рассматриваться весьма условно. Активное участие участников бюджетной деятельности на каждой стадии бюджетного процесса предполагает как корректировку, детализацию объекта режимного регулирования, так и уточнение состава участников. Например, целью режимно-правового регулирования на первой стадии бюджетного процесса будет являться задача формирования проекта акта о бюджете; задачей второй стадии бюджетного процесса — принятие этого акта компетентным участником отношений; на третьей стадии бюджетного процесса цель режимно-правового регулирования будет совпадать с исполнением бюджета; четвертая стадия бюджетного процесса завершит цикличность целей режимно-правого регулирования бюджетных отношений в форме составления, рассмотрения и утверждения отчетности об исполнении бюджета.

Достижение баланса интересов субъектов бюджетной деятельности в условиях бюджетно-правовых режимов.

Реализация цели режимно-правового регулирования возможна исключительно в результате действий участников соответствующего режима. Поведение же последних строится на основании достижения и реализации присущих им интересов. По мнению Ю. А. Тихомирова, «интерес в праве — это важнейший правообразующий и правореализующий фактор»[316]. Он считает, что непосредственно интерес раскрывается в государственной воле на основе того, что индивиды реализуют свою волю в виде государственной, придают ей в этой форме всеобщее выражение. Именно таким образом она и обретает форму закона[317].

Объективность категории интереса С. В. Михайлов связывает с двумя моментами: 1) интересы существуют на основе объективных потребностей субъекта; 2) интересы обусловлены общественными отношениями, которые сами по себе также имеют объективный характер[318]. При этом важен акцент на активно динамической природе интереса, что выражает не только природу цели, характер намерений в деятельности субъектов, но и непосредственную деятельность по возникновению, изменению или прекращению прав и обязанностей. Подобное явление, имея общеродовой характер, предполагает детализацию методов, с помощью которых это осуществляется в зависимости от типа правового регулирования — частного или публичного.

При этом системность интересов в условиях бюджетно-правовых режимов предполагает не просто их согласование и учет, но и достижение определенного баланса. Превалирование интереса отдельного участника режимного регулирования может дать положительный эффект на относительно короткий период времени и привести впоследствии к полному

---

[316] *Тихомиров Ю. А.* Теория компетенции. С. 5.

[317] См.: Там же.

[318] См.: *Михайлов С. В.* Интерес как общенаучная категория и ее отражение в науке гражданского права // Гос-во и право. 1999. № 7. С. 88 ; *Халафов Э. А.* Интерес как общенаучная и правовая категория // Бизнес в законе. 2015. № 4. С. 10.

разрушению как всей системы интересов, так и конструкции режимно-правового регулирования в целом.

На наш взгляд, сбалансированность интересов находит свое непосредственное выражение в сбалансированности как бюджетной системы в целом, так и частей бюджета. «В теории выделяют три основных состояния бюджета, а именно, сбалансированное, дефицитное и профицитное. Сбалансированный бюджет свидетельствует о проведении в жизни рациональной политики, при которой весь объем предусмотренных расходов обеспечен доходами».[319] На наш взгляд, принципиально важным при данной характеристике бюджета является указание именно на сбалансированность. И дефицит, и профицит бюджета свидетельствуют о несовпадении доходной и расходной части, что может произойти как за счет необоснованных задач, которые закладываются на стадии бюджетного планирования, так и неэффективных бюджетных прогнозов. Именно сбалансированность бюджета свидетельствует о том, что деятельность участников бюджетного процесса как на стадии формирования проектов бюджета, так и на стадии его исполнения осуществлялась взвешенно и обоснованно.

Исследуя природу дефицита и профицита бюджета, Е. В. Покачалова подчеркивает: «Нормой… является состояние сбалансированности доходов и расходов… В целом состояние сбалансированности бюджета зависит от трех основных параметров: основных направлений и применяемых инструментов государственной политики… в сфере доходов и расходов бюджета; определенной стадии экономического цикла развития экономики страны; стратегических целей и перспектив на долгосрочный период поступлений в бюджет налоговых и иных обязательных платежей, а также сумм других государственных доходов»[320]. Следует также согласиться с тем, что важность сбалансированности бюджета является одним из фундаментальных правовых

---

[319] *Бездворных М. В*. Генезис правового регулирования института дефицита бюджета и государственного долга // Бизнес в законе. 2009. № 2. С. 209.

[320] *Покачалова Е. В.* Бюджетная реформа и государственные заимствования: взаимосвязь целей и основы правового обеспечения. // Вестник ЮУрГУ. 2005. № 8. С. 181.

принципов, лежащих в основе как бюджетно-правового регулирования, так и бюджетного законодательства.

Согласование интересов участников любой конструкции режимно-правового регулирования определяется системой участников данных правоотношений. Согласовываться либо вступать в конфликт могут интересы только тех субъектов, поведение которых регулируется в условиях данного правового режима. В этом смысле бюджетно-правовые режимы характеризуются принципиальным своеобразием, которое выделяет их из всей системы финансово-правовых режимов. Так, участниками режимного регулирования, которое охватывает движение публичных денежных средств, традиционно являются государство, субъекты РФ, государственные органы, юридические и физические лица. С различными элементами своеобразия данная система субъектов характеризует налоговые отношения, отношения, связанные с денежным обращением и обращением валютных ценностей, отношения финансового контроля и т. д. Что же касается бюджетных отношений, то физические лица отсутствуют в условиях данного режимно-правового регулирования, что, соответственно, исключает какое-либо согласование интересов государства, субъектов РФ с интересами физических лиц в условиях бюджетно-правового регулирования.

Не хотелось бы, чтобы сложилось впечатление об отторжении физических лиц в отношении формирования доходов бюджетов и их роли как получателей бюджетных средств в соответствующих случаях. Безусловно, одними из главных участников в формировании бюджетных доходов за счет уплаты налогов и сборов являются именно физические лица. Однако следует быть последовательным и иметь в виду в данном случае, что уплата налогов и сборов ими осуществляется при исполнении налоговой обязанности в условиях соответствующего налогово-правового режима. Подобная же логика характеризует и обратное движение средств из бюджетов получателям — физическим лицам через такие инструменты, как

пенсии, пособия и т. д., которое осуществляется через различные виды социальных режимов.

Проблема согласованности действий и поведения в целом всех участников отношений является принципиально важной, поскольку на основании ее достигается прежде всего финансовая устойчивость как финансовой системы, так и государства в целом. Более того, следует согласиться с тем, что финансовая устойчивость, достигаемая на основании определенного баланса интересов субъектов бюджетных правоотношений, не является статической конструкцией, а гарантирует поступательное динамическое развитие всех институтов, в которых заинтересовано общество. «Изучение финансово-правового механизма обеспечения финансовой устойчивости с позиций системного подхода позволяет выделить внутреннее устройство, особенности его функционирования и определить основные векторы его совершенствования. Основным условием реализации финансово-правового механизма обеспечения финансовой устойчивости России является внутренняя согласованность, поскольку наличие противоречий и несогласованностей… может привести к невозможности реализации правовых средств ее обеспечения и бездействию правовых норм»[321].

В этой связи хотелось бы обратить внимание на спорную идентичность субъекта режимно-правового регулирования и его интереса. В иерархии интересов общества, государства, субъекта РФ, государственного органа, юридического лица и т. д. возможны и распространены варианты, когда интересы одного субъекта реализуются через осуществление интересов иных субъектов, что не исключает наличия самостоятельности интересов каждого. Так, государство, финансово гарантируя осуществление собственных задач и функций, часть задач делегирует на места, передавая и соответствующие полномочия субъектам РФ и т. д. Именно поэтому государственные интересы

[321] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 78.

в отдельных случаях будут совпадать с интересами таких субъектов. В то же время реализация делегированного уполномоченным субъектом интереса отдельному субъекту не исключает как наличия у него собственного интереса, так и возникновения определенного противоречия между такими интересами. Например, наделение государством определенными полномочиями соответствующие государственные органы предполагает осуществление прежде всего государственного интереса. Однако подобная ситуация не исключает наличия локальных интересов этого государственного органа, что может вызывать определенные противоречия с реализацией государственного интереса (к примеру, искажение бюджетной отчетности для выполнения или перевыполнения плана работы соответствующего контролирующего органа).

Анализируя соотношение интересов участников бюджетных отношений, считаем необходимым сослаться на подход Н. А. Поветкиной при анализе теоретической конструкции механизма обеспечения финансовой устойчивости. Она аргументированно разграничивает статическое и динамическое состояние подобного явления. «В статическом состоянии финансово-правовой механизм как система представляет собой совокупность элементов, объединенных для достижения определенных целей. <…> В динамическом же состоянии он представляет собой процесс функционирования всех элементов на основе взаимодействия, взаимовлияния, взаимозависимости. <…> И именно в этом случае мы можем говорить об устойчивости»[322]. Действительно, сбалансированность интересов участников режимного регулирования бюджетных отношений предполагает статичную стабильность при детализации составляющих бюджетной системы, доходов и расходов бюджета и т. д. В то же время абстрактная статичность подобных конструкций превращается в пустое теоретизирование без детализации процедур функционирования бюджетов на различных

[322] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 79.

уровнях, поведения субъектов бюджетных правоотношений на отдельных стадиях бюджетного процесса. Именно за счет согласования и консолидации статического и динамического регулирования бюджетных отношений и может быть достигнута устойчивость в этой сфере финансово-правового регулирования.

«Достижение равновесия бюджетов — это сложнейшая финансово-политическая задача. Финансовая устойчивость Российской Федерации в гармоничном (статичном) состоянии характеризуется сбалансированностью доходов и расходов бюджетов. Однако под воздействием различных рисков… данный баланс может быть нарушен. В связи с этим Российская Федерация в целях обеспечения финансовой устойчивости может предусмотреть в своем бюджете наряду с резервными источниками доходов особые финансово-правовые механизмы расходования средств бюджетов»[323]. Хотелось бы подчеркнуть значимость нескольких аспектов подобного утверждения. Во-первых, абсолютно логично равновесие бюджета рассматривается не как финансовая или финансово-правовая проблема, а как финансово-политическая задача. Рациональное расходование бюджетных средств, эффективное исполнение бюджета гарантируют реализацию всех задач, стоящих перед государством в развитии общества. Практически любая сторона общественной жизни (образование, наука, здравоохранение, социальное обеспечение, оборона, управление и т. д.) находит свое выражение в соответствующем бюджетном показателе. Во-вторых, баланс доходов и расходов как гарантия финансовой устойчивости предполагает рациональное соотношение между возможностями (выражающимися в бюджетных поступлениях) и потребностями (характеризующимися бюджетными расходами). Сбалансированное соотношение между ними — идеальный вариант, который в то же время предполагает и определенные отклонения. В результате этого может сформироваться задача преодоления

[323] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 83.

бюджетного дефицита или профицита, что опять же должно происходить с учетом соблюдения баланса интересов участников и исключить преодоление дефицита за счет какого-либо одного участника. В-третьих, видимо, сбалансированное и эффективное исполнение бюджетных показателей характеризует даже не бюджет с профицитом, а бюджет, исполненный в ноль. Подобная ситуация свидетельствует о том, что прежде всего произошло эффективное планирование бюджетных показателей, был сформирован реальный проект бюджета, опирающийся на соответствующие планы поступления доходов и осуществления расходов. Кроме того, были четко исполнены все бюджетные показатели. Именно это, на наш взгляд, и отражает эффективное бюджетное планирование.

В условиях бюджетно-правовых режимов согласовываются интересы многих участников бюджетного процесса (государства, субъектов РФ, государственных органов, бюджетных организаций и т. д.). В этих условиях можно предположить нацеленность бюджетно-правового регулирования исключительно на достижение целей государства, что будет связано с ориентированностью на максимальное увеличение поступлений в федеральный бюджет. Выделение подобного интереса в качестве основного целеполагающего обстоятельства, безусловно, может привести к максимальному увеличению поступлений именно в данный вид бюджета. Но произойдет это преимущественно за счет минимизации или игнорирования интересов других участников отношений. Абсолютно естественно, что подобное разрушение пропорций между различными видами интересов приведет к разрушению баланса интересов в условиях бюджетно-правового режима.

В основе достижения баланса интересов при обеспечении финансовой устойчивости, по мнению Н. А. Поветкиной, лежит соблюдение основополагающих принципов правового регулирования. При этом, «хотя на первый взгляд эти принципы кажутся бесспорными, в ходе их практического применения могут возникать определенные противоречия и требоваться

компромиссы, что усложняет их претворение в жизнь»[324]. В качестве системной конструкции со ссылкой на Доклад о мировом развитии 2014 г. ею рассматриваются следующие требования для отображения в правовом регулировании:

1) избежание создания неопределенности. Видимо, подобный акцент приобретает особую важность в условиях бюджетно-правовых режимов. Традиционные конструкции, использующие оценочные понятия в ситуациях, когда необходимы точность и четкость в оценке денежных показателей (бюджетные отношения, налоговые отношения и т. д.), вряд ли уместны. Именно поэтому избежание неопределенности приводит к минимизации оценочных ситуаций в условиях бюджетно-правовых режимов;

2) создание соответствующих стимулов для поведения людей и защиты уязвимых слоев населения. Преференциальные начала в данных отношениях должны учитывать движение финансовых потоков. Именно в области бюджетно-правового регулирования имеет смысл сопоставлять движение денежных средств и учитывать необходимость и последствия применения льгот. Например, вряд ли может быть эффективным, когда плательщикам налогов, перечисляющим их в бюджеты, выделяются впоследствии средства из этих же бюджетов. Использование определенных форм «взаимозачетов» может гарантировать сокращение затрат, когда льготируемый субъект не будет получать той или иной социальной выплаты, но и иметь в то же время освобождение от обязанности перечисления определенной суммы в бюджет;

3) ориентация на долгосрочную перспективу связывается с определенной периодичностью в режимном регулировании. Динамика в условиях бюджетно-правовых режимов предполагает как установление макропоказателей, ложащихся в основу формирования бюджетных программ, прогнозов (три-пять лет), так и сроков, связанных с реализацией соответствующих бюджетных актов, ориентированных на один календарный

[324] *Поветкина Н. А.* Принципы правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации: теоретические подходы и классификация // Журнал рос. права. 2017. № 5. С. 70.

год. При этом финансовый период предполагает и еще более детальную дифференциацию (полгода, квартал, месяц), обусловливающую возможность корректировки бюджетных показателей на стадии их непосредственного исполнения;

4) повышение гибкости и предсказуемости определяется логичностью в прогнозировании бюджетной деятельности. В данном случае принципиальное значение имеет не только установление реальных бюджетных показателей, но и закрепление четких способов и форм их исполнения. Хотелось бы сделать акцент на принципиальной важности предсказуемости как в поступлении, так и в расходовании средств. Однако не следует забывать и о ситуациях, при которых может возникнуть необходимость во внезапном реагировании (экологические катастрофы, эпидемии и т. д.). Именно это и обусловливает гибкое соотношение между предсказуемостью и внезапностью, что выражается в значении страховых резервных фондов[325].

Сочетание материального и процедурного регулирования в условиях бюджетно-правовых режимов.

Если исходить из того, что режимно-правовое регулирование связывается с установлением порядка поведения участников, то на первый взгляд может сформироваться вывод о том, что режимно-правовое регулирование бюджетных отношений обеспечивается исключительно через совокупность соответствующих процедур. Разграничение материального и процессуального в правовом регулировании довольно условно. Сложившиеся процессуальные формы, не вызывающие каких-либо возражений и дискуссий, характеризуют только две отрасли: уголовно-процессуальное и гражданское процессуальное. Иные отрасли права процессуальные аспекты содержат так, что акцент на «материальности» в отраслевом регулировании отсутствует. Необходимость подобного уточнения возникает только тогда,

[325] См.: *Поветкина Н. А.* Принципы правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации … С. 71.

когда нужно выделить специфику именно процессуального регулирования. Только в этом случае, по словам В. М. Протасова, возникает ситуация, когда «ключ к решению проблемы разграничения материального и процессуального находится в процессуальной сфере»[326].

Анализируя соотношение материального и процессуального, В. Н. Протасов задает вопрос: каковы место и роль процессуальных отношений в процессе правоприменительной деятельности, каково место материальных правоотношений, которые должны выступить звеном между материальным и процессуальным правом[327]? Абсолютно логично он связывает взаимодействие материального и процессуального с характером и разновидностями правоотношений. Наличие материального предписания, соответствующей материальной нормы закона реализуется в динамике отношений между участниками, что и порождает соответствующее материальное правоотношение. Реализация полномочий, прав и обязанностей участников отношений в этом режиме связана с осуществлением определенных процедурных норм.

Процедурные формы реализации материальных предписаний в условиях бюджетной деятельности определяются прежде всего функциями государства, которые находят бюджетное отражение. Практическое выражение подобная логика обретает в дифференциации бюджетных статей на защищенные, корректируемые; находит отражение в процедурах секвестрации. В этой связи следует согласиться с позицией С. Я. Боженка, который концепцию формирования системы доходов государственных и местных бюджетов связывает с природой функций, выполняемых государством на различных этапах своего развития. При этом он подчеркивает, что «основные функции, обеспечивая выполнение важнейших целей, стоящих перед государством на том или ином этапе его развития, осуществляются в интересах непосредственно носителя общественной

---

[326] *Протасов В. Н.* Основы общеправовой процессуальной теории. М. : Юрид. лит., 1991. С. 34.
[327] См.: Там же. С. 122.

власти… их реализация является выражением общественного интереса, поэтому они должны исполняться государством безвозмездно… Неосновные функции осуществляются в интересах отдельных граждан, поэтому они не должны финансироваться за счет средств всех налогоплательщиков, не заинтересованных в результатах этой деятельности. А за их реализацию государство вправе взимать плату»[328].

Анализируя соотношение материального и процессуального в условиях бюджетно-правовых режимов, важно иметь в виду, что принципиальные особенности характеризуют последних участием органов государственной власти и т. д. При этом необходимо обратить внимание на то, что «материальные нормы по своему характеру и социальному назначению просто не приспособлены регулировать правоприменительную деятельность»[329]. Именно наличие процессуальных форм предполагает воздействие управленческой деятельности через процедуры на регулируемые отношения. В определенной мере материальные нормы можно рассматривать как определенные научные абстракции, поскольку достижение цели их существования возможно только за счет реализации специальных формализованных процедур, урегулированных процессуальными нормами. В данном случае уместно ставить вопрос о диалектическом единстве материального и процессуального регулирования бюджетных отношений, поскольку обособленное материальное право бездейственно, так как каким образом будут реализовываться его предписания, можно определить исключительно через процессуальные нормы. Тесное сочетание и взаимопроникновение материального и процессуального регулирования, трансформация их в единый механизм воздействия на поведение субъектов не исключает важности их принципиального разграничения. Причем это существенно как на стадии правотворчества, когда речь идет о появлении

---

[328] *Боженок С. Я.* Теоретико-правовые основы регулирования системы доходов государственных и местных бюджетов Российской Федерации : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 13.

[329] Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под общ. ред. В. М. Горшенева. М. : Юрид. лит., 1976. С. 142.

сбалансированной, логичной материальной или процедурной нормы, так и на стадии правоприменения, обеспечивающего адекватное воздействие на поведение участников режимных отношений.

При этом хотелось бы обратить внимание на два момента. Во-первых, финансово-правовой режим в целом и его разновидность — бюджетно-правовой режим — имеет динамическую природу, т. е. гарантирует движение, характеризующее объект регулирования, и определенные действия участников отношений. Акцент на динамическую составляющую финансово-правового регулирования обусловливает увеличение регуляторной нагрузки всего правового механизма в целом[330]. Естественно, в этой ситуации нельзя не учитывать затраты на адаптацию к новым требованиям, стандартам, что, безусловно, отражается как на совершенствовании нормативных предписаний, закрепляющих определенный порядок поведения участников режимно-правового регулирования, так и непосредственно на их поведении.

Во-вторых, важно учитывать неразрывную взаимосвязь между материальным и процедурным предписанием. Практически любая материальная норма может быть реализована только путем осуществления определенной процедуры. Так, ст. 6 БК РФ определяет бюджет как форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. Таким образом, материальное содержание бюджета как совокупности денежных средств ориентировано на соответствующие процедуры образования и расходования. Более того, динамическое обеспечение материального предписания, выражающего содержание бюджета, детализируется и через процедуры стадий бюджетного процесса: составления проектов бюджетов; рассмотрения и утверждения бюджетов;

[330] См.: *Юхефальчик И.* Современные мировые тенденции и перспективы развития финансового регулирования // Банкаускі веснік. 2018. № 10/663. С. 9–20.

исполнения бюджетов; составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности.

Практически все бюджетное регулирование, в том числе и режимное, сводится к постоянному и четкому согласованию материальных и процедурных норм. Ни в одной другой финансово-правовой подотрасли или институте так четко не выражено соотношение материального и процессуального регулирования. Наличие норм, регулирующих бюджетный процесс, представляет собой отдельную совокупность норм. Фактически эта система норм и составляет институт бюджетного процесса, регулирующий бюджетный процесс в Российской Федерации. В современных условиях законодательное регулирование бюджетных отношений предполагает выделение определенной совокупности норм материального права (бюджет, бюджетная система, доходы и расходы бюджетов, дефицит и профицит бюджета и т. д.) и норм процессуального права (составление проектов бюджетов; рассмотрение и утверждение бюджетов; исполнение бюджетов; составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение бюджетной отчетности). Действующее бюджетное законодательство закрепило такое соотношение норм в кодифицированном акте, при котором четко выражены блоки материальных и процессуальных предписаний. В то же время возможен и иной подход, акцентирующий внимание прежде всего на процессуальной стороне режимного регулирования. Весьма условно в этом случае можно было бы предположить такое укрупненное построение БК РФ, которое позволяло бы выделить Общую часть, а затем несколько частей, соответствующих каждой отдельной стадии бюджетного процесса (составление проекта бюджета и т. д.). В последних процедурных разделах структурирование по подразделам определялось бы местом соответствующего бюджета в бюджетной системе государства и детализацией особенностей именно процедурного характера, соответствующих данному виду бюджета (бюджет РФ, бюджет субъекта РФ и т. д.).

«Направления реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации предполагают постепенное раскрытие информации по формированию и расходованию бюджетных средств… внесенные изменения под прозрачностью бюджетной системы… подразумевают законодательное закрепление обязательного размещения информации о функционировании бюджетной системы на специализированных информационных порталах сети Интернет»[331]. Таким образом, процедурное обеспечение материального предписания режимно-правового регулирования предполагает не просто гарантию динамического начала в реализации материальной нормы, но и доступность с ознакомлением относительно нее. В этом случае, на наш взгляд, уместно коррелировать доступность содержания бюджетно-правовой нормы с доступностью информации относительно выполнения показателей, содержащихся в данной бюджетной норме. Действительно, важно иметь представление не только о том, что запланировано при исполнении бюджета, какие показатели ожидаемых доходов или расходов, но и каковы процедуры, гарантирующие их исполнение. В этом случае процедурное регулирование исполнения материальных бюджетных норм имеют как предположительный характер (ожидаемое поведение участников бюджетного процесса), так и итоговый, отчетный характер (выражающий констатацию того, каким образом процедурная норма была реализована в уже прошедшем бюджетном периоде).

Необходимо согласиться с принципиальным акцентом в информационном доступе относительно того, что «только в составе федерального бюджета могут присутствовать секретные статьи, как правило, содержащие информацию о выделении бюджетных ассигнований на функционирование армии, спецслужб или засекреченные научные разработки. Информация в таких статьях не размещается в средствах массовой информации, что присваивает им особый статус не подлежащих

[331] *Поветкина Н. А., Хазова Е. В.* Указ. соч. С. 13.

общественному финансовому контролю»[332]. Логичность подобного вывода ассоциируется с тем, что подобные расходы действительно относятся к задачам финансового обеспечения государства, что отражается в показателях федерального бюджета. Вопросы, связанные с различными аспектами защиты общества в целом, государства, не могут непосредственно выражаться в расходах бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

«Следует отметить, что сами по себе расходы бюджета не представляют собой особую значимость, поскольку исходя из законодательного определения они представляют собой лишь денежные средства, выплачиваемые из бюджета, то есть законодатель представляет их исключительно в узком смысле и сосредотачивает свое внимание на процессуальной стороне. Однако, в целях понимания сущности расходов повышенный интерес представляют собой те элементы, на основании которых и происходит формирование и выплата вышеуказанных средств»[333].

Исходя из изложенного, под бюджетно-правовым режимом следует понимать особую разновидность финансово-правового режима, закрепленного и гарантированного бюджетно-правовыми нормами (обеспечивающиеся соответствующими юридическими методами), которые устанавливают и гарантируют определенный порядок поведения субъектов бюджетных отношений в условиях целевого воздействия на объект режимного регулирования и достижения желаемого результата в связи с движением бюджетных средств, которое реализуется через упорядочение поведения субъектов бюджетно-режимного регулирования, гарантирующее удовлетворение их интересов через обеспечение баланса при согласованном применении норм материального и процессуального бюджетного права.

---

[332] Там же. С. 14.

[333] *Поветкина Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности // Актуальные проблемы рос. права. 2015. № 8. С. 66.

4.2. Классификация бюджетно-правовых режимов

Основания классификации бюджетно-правовых режимов.

Дифференцировать в рамках единой конструкции бюджетно-правового режима на отдельные составляющие виды бюджетно-правовых режимов можно по разным основаниям.

1. *По видам бюджетов*, входящих в бюджетную систему государства. В данном случае представляется возможным выделить порядок действий в связи с движением средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

2. *По участникам отношений,* составляющих содержание отдельного вида бюджетно-правового режима. На этом основании речь может идти о бюджетно-правовом режиме движения главного распорядителя бюджетных средств, распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, казенного учреждения.

3. *По стадиям бюджетного процесса.* Общий бюджетно-правовой режим детализируется в специальных бюджетно-правовых режимах, которые отражают особенности каждой стадии бюджетного процесса. В основе дифференциации специальных бюджетно-правовых режимов по этомукритерию лежит:

а) специальный предмет регулирования (порядка действий, характеризующих конкретную стадию бюджетного процесса). Так, в соответствии со ст. 6 БК РФ бюджетный процесс представляет собой регламентируемую законодательством РФ деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности. Подобное

определение бюджетного процесса несколько трансформировалось, однако утверждать, что оно приобрело законченную форму, видимо, рано. Если исходить из концептуального положения М. И. Пискотина, что стадия бюджетного процесса представляет собой обособленный, самостоятельный и законченный этап деятельности государственных органов, в результате которого бюджет переходит из одного «количественного состояния в другое»[334], то отдельные положения сложно окончательно вписать в подобную конструкцию. Речь идет прежде всего об осуществлении бюджетного учета, составлении, внешней проверке, рассмотрении и утверждении бюджетной отчетности[335]. В то же время они не рассматриваются в качестве самостоятельных стадий бюджетного процесса. На этом же основании сложно определить и место действий по осуществлению контроля за исполнением бюджета;

б) особый субъектный состав участников бюджетного процесса определяется в п. 1 ст. 152 БК РФ в форме исчерпывающего перечня. Участниками бюджетного процесса являются:

- Президент РФ;

- высшее должностное лицо субъекта РФ, глава муниципального образования;

- законодательные (представительные) органы государственной власти и представительные органы местного самоуправления (далее — законодательные (представительные) органы);

- исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований);

- Банк России;

- органы государственного (муниципального) финансового контроля;

- органы управления государственными внебюджетными фондами;

- главные администраторы (администраторы) доходов бюджета;

---

[334] *Пискотин М. И.* Указ. соч. С. 63.

[335] См.: Комментарий к ст. 6 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ: сайт. URL: http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-6-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

- главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;

- получатели бюджетных средств.

Изменения в БК РФ коснулись ряда участников отношений. Так, Банк России сменил «органы денежно-кредитного регулирования» системой органов, куда непосредственно включен Банк России, вместо государственных внебюджетных фондов включены органы управления государственными внебюджетными фондами. Основным федеральным органом исполнительной власти в области финансовой деятельности государства является Минфин России[336];

в) конкретно определенных сроков, которые законодатель привязал к понятию финансового года. «Финансовый год соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря» (ст. 12 БК РФ).

Н. А. Поветкина подчеркивает, что «в настоящее время бюджетным законодательством предусмотрены некоторые специальные режимы, определяющие особенности расходования бюджетных средств»[337]. В качестве примеров она приводит институт временной финансовой администрации, имеющий своей целью восстановление платежеспособности субъекта РФ; правовой режим иммунитета бюджета, направленный на защиту денежных средств бюджетов от принудительного порядка взыскания денежных средств; режим мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета. При этом «мониторинг качества финансового менеджмента проводится по трем направлениям и состоит из годового мониторинга качества финансового менеджменте и мониторинга качества финансового менеджмента в части документов, используемых при составлении проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год

---

[336] Подробнее см.: Комментарий к ст. 152 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-5/glava-18/st-152-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

[337] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 86.

и плановый период»[338]. Действительно, специальный характер данных разновидностей бюджетно-правовых режимов определяется особыми целями, специальным составом участников режимно-правового регулирования, детализацией и особенностями законодательного регулирования.

Исходя из вышеизложенного, можно выделить: 1) специальный бюджетно-правовой режим составления проекта бюджета; 2) специальный бюджетно-правовой режим рассмотрения и утверждения бюджета; 3) специальный бюджетно-правовой режим исполнения бюджета; 4) специальный бюджетно-правовой режим составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности.

Режим составления проектов бюджетов.

Данная разновидность бюджетно-правового режима сужает область регулируемых отношений до установления и соблюдения порядка, гарантирующего составление проекта бюджета. Целью указанного режимно-правового регулирования является получение сбалансированного, совершенного на данный момент проекта акта, который создаст предпосылки для реализации следующей разновидности специального бюджетно-правового режима, закрепляющего порядок его обсуждения и принятия. В соответствии с ч. 1 ст. 169 БК РФ проект бюджета составляется на основе прогноза социально-экономического развития в целях финансового обеспечения расходных обязательств. Таким образом, в БК РФ четко определяется цель реализации режимных предписаний в условиях данного вида бюджетно-правового режима.

Реализация указанной стадии бюджетного процесса осуществляется путем соблюдения и достижения различных финансово-экономических показателей и нормативов, а также путем осуществления методов финансово-

[338] *Поветкина Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности. С. 69.

экономического анализа[339]. Исходя из того что в основе составления проекта бюджета лежит прогноз социально-экономического развития, формируется возможность гарантированного обеспечения исполнения расходных показателей. При этом следует согласиться с А. Н. Романько относительно проблемности редакции п. 1 ст. 169 БК РФ[340]. Действительно, закрепление такого назначения указанной процедуры является целью осуществления деятельности исключительно не на первой стадии бюджетного процесса, но характеризует всю конструкцию бюджетного процесса в целом. Кроме того, при формировании проекта бюджета помимо прогноза социально-экономического развития используются и иные документы (Бюджетное послание Президента РФ, Основные положения бюджетной и налоговой политики и т. д.).

Ряд дискуссионных моментов связывается с общей оценкой режимно-правового регулирования на данной стадии бюджетного процесса. Так, В. М. Зуев предлагает рассматривать бюджетное планирование как стадию бюджетного процесса[341]. При этом планирование рассматривается им и как стадия бюджетного процесса, и как принцип бюджетной деятельности, и как метод бюджетной деятельности, что «в бюджетном процессе отражает процедуру прохождения бюджетного плана в одной из его стадий. В таком аспекте бюджетное планирование приобретает качество целевой неразрывности и процедурного единства, что и определяет его как целостную стадию бюджетного процесса»[342]. Представляется, что подобную позицию необходимо более основательно аргументировать. При этом важно иметь в виду, на наш взгляд, что бюджетное планирование в большей степени характеризует вид деятельности, характер поведения участников бюджетных

---

[339] См.: Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. М., 2008. С. 213–226 ; *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 81 ; *Пауль А. Г.* Процессуальные нормы бюджетного права / под ред. М. В. Карасевой. СПб., 2003. С. 88.

[340] См.: *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 82.

[341] См.: *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 215–245.

[342] Там же. С. 215.

отношений, тогда как составление проекта бюджета определяет как цель, так и место отдельной стадии в целостной конструкции бюджетного процесса.

«В научной литературе предлагается подразделить стадию составления проектов бюджетов на два этапа: основной (в рамках которого непосредственно осуществляется подготовка проекта закона о бюджете) и подготовительный (который включает формирование материалов и документов, необходимых для составления проекта закона о бюджете)»[343]. Следует согласиться при этом с А. Н. Романько, что подобное внутреннее структурирование данной стадии определяется тем, необходимо ли при составлении проекта бюджета разрабатывать и утверждать помимо него также и среднесрочный финансовый план. Иными словами, в данном случае мы исходим из необходимости детализации цели данной стадии в зависимости от задачи получения проекта соответствующего или соответствующих актов.

Ответственность за составление проекта бюджета возложена на исполнительные органы государственной власти и, соответственно, на исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований (Правительство РФ, высшие исполнительные органы государственной власти субъектов РФ и местные администрации муниципальных образований)[344]. Непосредственную работу по составлению проектов бюджетов по поручению органов исполнительной власти общей компетенции осуществляют: на уровне Российской Федерации — Минфин России; на региональном и муниципальном уровнях — финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований. В целях своевременного и качественного формирования бюджетов Минфин России и соответствующие финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований до разработки проекта бюджета вправе получать необходимые сведения от иных финансовых

---

[343] *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 85. См. также: *Гочияева М. Р.* Правовое регулирование подготовки проекта федерального бюджета в Российской Федерации и США: сравнительно-правовое исследование : автореф. дис … канд. юрид. наук. Ростов/Д, 2010. С. 16, 17.

[344] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 162–176 ; *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 151–161.

органов другого уровня бюджетной системы, а также от иных органов государственной власти, органов местного самоуправления[345].

Законодатель сужает по сравнению с общим составом участников бюджетно-правового регулирования и субъектов данного режима. В соответствии со ст. 171 БК РФ составление проектов бюджетов относится к исключительной компетенции органов исполнительной власти. Детализация подобных органов определяется соответствующим уровнем бюджетной системы РФ: а) составление проекта федерального бюджета осуществляется Правительством РФ; б) проекта бюджетов субъектов РФ — органами исполнительной власти субъектов РФ; в) проектов местных бюджетов — исполнительными органами местного самоуправления соответственно. При этом законодатель не ограничивается определением ответственного за составление проекта бюджета. Непосредственное составление проектов бюджетов осуществляют Минфин России, органы управления государственными внебюджетными фондами, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований[346].

Всю практическую работу по составлению проекта бюджета осуществляет Минфин России. Правительство РФ за десять месяцев до начала финансового года организует работу по составлению проекта бюджета — доведению до представительных и исполнительных органов власти республик в составе Российской Федерации, других субъектов РФ инструктивного письма об особенностях составления расчетов к проектам бюджетов на следующий год, в том числе о централизованно установленных социальных и финансовых нормах и нормативах и их изменениях[347].

Составление бюджета основывается на целой системе финансово-экономических документов: Послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ; иных актах соответствующей территории на очередной

---

[345] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 247–250.

[346] См.: Статья 171. Органы, осуществляющие составление проектов бюджетов // Бюджетный кодекс РФ: сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-6/glava-20/st-171-bk-rf (дата обращения: 08.06.2022).

[347] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 80.

финансовый год, в том числе прогнозе социально-экономического развития соответствующей территории; основных направлениях бюджетной и налоговой политики[348]. Прогноз социально-экономического развития поселений разрабатывается на очередной финансовый год либо на очередной финансовый год и плановый период. Порядок ежегодного формирования указанных прогнозов устанавливается соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Федерации, местной администрацией. Начиная с 2008 г. прогноз на очередной финансовый год и плановый период разрабатывается путем уточнения параметров планового периода и добавления параметров второго года планового периода.

При подготовке проектов бюджетов особое значение приобретает прогнозирование. Исходя из сроков составления прогноза социально-экономического развития, определяются и перспективы, и характер прогнозируемых показателей[349]. В зависимости от этого и формируются прогнозы на долгосрочную перспективу (свыше пяти лет), среднесрочную перспективу (от трех до пяти лет) и краткосрочную перспективу (на один год). Прогнозируемые показатели ложатся в основу долгосрочных целевых программ субъектов РФ. Подобный документ ложится в основу финансового обеспечения региона на относительно стабильный период. «Программа содержит приоритеты социально-экономической политики, цели и задачи социально-экономического развития, направления и механизмы реализации целей и задач социально-экономического развития региона на среднесрочной период»[350].

Включение определенных показателей, охватывающих содержание бюджетной программы, основывается прежде всего на бюджетно-правовом регулировании. В контексте этого сложно согласиться с позицией В. М. Зуева. С одной стороны, он логично обращает внимание на

[348] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 247–250.
[349] См.: *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 92.
[350] Там же. С. 99.

детерминированную зависимость между экономикой, бюджетами и налогами[351]. С другой — весьма спорным представляется в этом смысле вывод о том, что «составление проекта бюджета осуществляется на основе налогового законодательства, действующего на данный момент. Поэтому если в бюджетном планировании предусматривается изменение налогового (фискального потенциала, то обязательным приложением к проекту бюджета являются проекты федеральных законов о внесении изменений и дополнений в законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах)»[352]. Действительно, налоги и сборы участвуют в формировании бюджета, однако уже в качестве показателей доходных частей бюджета. Более того, вряд ли можно говорить об идентичности целей налогового и бюджетного законодательства. Поэтому уместно ставить вопрос о согласовании налогово-правового и бюджетно-правового регулирования, но не о подобной форме взаимопроникновения.

Особенностью данного вида бюджетно-правового режима в контексте реализации его конечной цели (получение проекта акта) является определенная системность актов, которые ложатся в основу проекта акта о бюджете либо на базе которых он подготавливается. Проект бюджета представляет собой определенный комплекс показателей экономического характера, который предполагает целостную совокупность финансовых документов. Под каждый показатель проекта бюджета необходимо соответствующее финансовое обоснование. Именно поэтому при получении окончательной редакции проекта бюджета используются следующие акты[353]: а) перспективный финансовый план (ст. 174 БК РФ); б) баланс финансовых ресурсов (ст. 175 БК РФ); в) план развития государственного и муниципального сектора экономики (ст. 178 БК РФ); г) долгосрочные целевые программы (ст. 179 БК РФ) и др.

---

[351] См.: *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 219.

[352] Там же. С. 220.

[353] См.: Статья 169. Общие положения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-6/glava-20/st-169-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

Согласно нормам БК РФ в проекте бюджета любого уровня должны обязательно содержаться основные характеристики бюджета (общий объем доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов); нормативы распределения доходов между бюджетами бюджетной системы РФ в случае, если они не установлены бюджетным законодательством РФ[354]. Часть 2 ст. 169 БК РФ устанавливает условия составления проектов бюджетов[355]. Одно из важнейших условий — составление такого проекта бюджета, на основании показателей которого было бы возможно достижение минимальных государственных социальных стандартов. Под минимальными государственными социальными стандартами понимаются государственные услуги, предоставление которых гражданам на безвозмездной и безвозвратной основах за счет финансирования из бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов гарантируется государством. При этом важно иметь в виду два обстоятельства: во-первых, государственные гарантии обеспечения подобными услугами касаются только минимально допустимого уровня, а не абсолютного обеспечения подобных гарантий; во-вторых, государственное гарантирование распространяется на всю территорию РФ. Кроме того, в государственных социальных стандартах, которые обязательно должны иметь адекватное отображение в проекте бюджета, должно найти место соответствие нормативам финансовых затрат на предоставление государственных или муниципальных услуг; соответствие другим нормам (нормативам), установленным законодательством РФ, субъектов Федерации, правовыми актами органов местного самоуправления и т. д.

Порядок составления проектов бюджетов возлагается на представителей исполнительной власти. Так, проект федерального бюджета и проекты бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ составляются в

---

[354] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 247–250.
[355] См.: Статья 169. Общие положения.

порядке, установленном Правительством РФ; проект бюджета субъекта РФ и проекты бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов составляются в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ; проект местного бюджета составляется в порядке, установленном местной администрацией муниципального образования (ч. 2 ст. 169 БК РФ). При этом порядок составления проектов бюджетов предполагает ориентированность на два вида сроков (ч. 3, 4 ст. 169 БК РФ). Проект федерального бюджета и проекты бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ составляются и утверждаются сроком на три года, что включает очередной финансовый год и плановый период. На такие же сроки утверждаются и проекты бюджета субъекта РФ, и проекты территориальных государственных внебюджетных фондов. В то же время проект бюджета муниципального района, проект бюджета городского округа, проект бюджета городского округа с внутригородским делением, проект бюджета внутригородского района составляются и утверждаются сроком на один год (на очередной финансовый год) или сроком на три года (очередной финансовый год и плановый период). Подобный порядок реализуется, если законом субъекта РФ, за исключением закона о бюджете субъекта РФ, не определен срок, на который составляются и утверждаются проекты бюджетов муниципальных районов, городских округов, городских округов с внутригородским делением, внутригородских районов. Это же касается и проектов бюджета городского, сельского поселений. В случае если проект местного бюджета составляется и утверждается на очередной финансовый год, местная администрация муниципального образования разрабатывает и утверждает среднесрочный финансовый план муниципального образования.

В случае возникновения разногласий по проекту бюджета, в процессе его подготовки и составления, исполнительные органы власти могут вносить в вышестоящие органы свои предложения по изменению и уточнению проектируемых вышестоящим органом власти показателей. Рассмотрение

этих предложений первоначально производится в соответствующем вышестоящем исполнительном органе власти. В случае отклонения предложения полностью или частично этот вышестоящий орган обязан совместно с нижестоящим заинтересованным органом составить протокол об имеющихся разногласиях в сроки, установленные соответствующим вышестоящим органом представительной власти[356].

Режим рассмотрения и утверждения бюджетов.

Завершение предыдущей стадии режимно-правового регулирования предполагает и формирование определенных императивных положений, которые ложатся в основу момента начала режимно-правового регулирования при рассмотрении и утверждении бюджета. Хотелось бы обратить внимание на то, что режимно-правовое регулирование этой стадии бюджетного процесса, начиная с 90-х гг. XX в., претерпело, пожалуй, наибольшие изменения[357]. Начальный период режимно-правового регулирования характеризовался существенным запаздыванием в утверждении федерального бюджета. Кроме того, принципиальные изменения коснулись и внутреннего структурирования этой стадии — перехода с трех чтений при принятии федерального бюджета на четыре.

На данной стадии бюджетного процесса составленный проект бюджета трансформируется и приобретает характер обязательного предписания в форме акта соответствующего уровня. При этом особенностью такого акта является ограниченность очередным финансовым годом и плановым периодом. «Данная стадия бюджетного процесса по своему характеру представляет собой законотворческий процесс. Здесь реализуются суверенные (исключительные) права публично-правовых образований на утверждение бюджетов»[358]. При этом важно учитывать, что нацеленность подобных суверенных прав публично-правовых образований ориентирована на те бюджетные средства, которые аккумулируются в бюджете

[356] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 78.
[357] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 161, 162.
[358] *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 108.

соответствующего уровня и права, на который имеет право данное образование.

Анализ бюджетно-правового режима данной стадии бюджетного процесса, несмотря на видимую определенность, предусматривает и продолжение дискуссии. Например, В. М. Зуев традиционные первые две стадии бюджетного процесса сводит в единую — бюджетное планирование[359]. «Бюджетное планирование имеет качество целевой неразрывности и процедурного единства, что и характеризует его как целостную стадию бюджетного процесса, стадию наиболее ответственную, в которой закладывается бюджетно-налоговая политика финансового года…»[360]. Должной аргументации подобной трансформации взглядов на структурирование бюджетного процесса нет. Сложно понять ряд моментов. Во-первых, что автор имеет в виду под ответственностью стадии, поскольку конструкция ответственности присуща исключительно субъектам правоотношений? Во-вторых, вряд ли стадии бюджетного процесса уместно связывать с бюджетно-налоговой политикой. В их рамках реализуется прежде всего бюджетная политика. Более того, он подчеркивает, что в условиях бюджетного планирования (как стадии бюджетного процесса) «связующим звеном между этапами составления и рассмотрения проектов бюджетов является внесение подготовленного исполнительными органами проекта бюджета. <…> На этом этапе решается вопрос о принятии к рассмотрению или отправке на доработку органам исполнительной власти проекта в случае его несоответствия установленным требованиям»[361]. Подобный этап представляется относительно искусственным, поскольку речь фактически идет уже о рассмотрении проекта бюджета.

Правительство РФ, органы субъектов РФ, органы местного самоуправления выносят уточненный проект бюджета на рассмотрение в соответствующий представительный орган. По всем финансовым вопросам

---

[359] См.: *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 215–246.
[360] Там же. С. 246.
[361] Там же. С. 227, 228.

и, в частности, для работы с бюджетом органы представительной власти разных уровней образуют специальные комитеты и комиссии. Эти комитеты рассматривают предложения по бюджету других комитетов и комиссий палат Федерального Собрания РФ и контактируют по вопросам бюджета между собой[362].

В соответствии со ст. 184[1] БК РФ в законе (решении) о бюджете должны содержаться как основные, так и дополнительные характеристики бюджета. К основным характеристикам бюджета относятся: а) общий объем доходов бюджета; б) общий объем расходов; в) дефицит (профицит) бюджета; г) иные показатели. В систему дополнительных характеристик бюджета входят: а) нормативы распределения доходов между бюджетами бюджетной системы РФ в случае, если они не установлены (относительно федерального закона о федеральном бюджете); б) нормативы распределения доходов между бюджетом субъекта РФ, бюджетом территориального государственного внебюджетного фонда, бюджетами муниципальных образований, входящих в состав данного субъекта Федерации, в случае, если они не установлены (относительно закона субъекта РФ о бюджете субъекта РФ); в) нормативы распределения доходов между бюджетами городских, сельских поселений (внутригородских районов) в случае, если они не установлены (относительно решения представительного органа муниципального района (городского округа с внутригородским делением) о бюджете муниципального района (городского округа с внутригородским делением).

Отдельные показатели бюджета характеризуются определенным отлагательным условием. Так, бюджетное законодательство оперирует понятием «условно утверждаемые расходы». В соответствии с п. 5 ст. 184[1] БК РФ под такими расходами понимаются не распределенные в плановом периоде по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов в

[362] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 176–190.

ведомственной структуре расходов бюджета бюджетные ассигнования. Таким образом, размер таких расходов определяется эффективностью в использовании бюджетных средств.

Режимно-правовое регулирование на этой стадии предполагает утверждение детализированных аспектов, отражающих характер бюджетной деятельности. Это обусловливает применение различных методов при определении показателей, ложащихся в основу как нормативного акта, так и особенностей режимно-правового регулирования на последующих стадиях. При определении показателей реализации бюджетных программ используется целая система методов, которые сочетают различные подходы в зависимости от характера бюджетного показателя. Прежде всего при условии стабильности условий и целей речь может идти о простом методе повторения бюджетного показателя за предыдущий финансовый период. Наличие устойчивой тенденции к изменению предполагает использование метода коэффициента, когда показатель предыдущего бюджетного периода корректируется на коэффициент повышения или понижения в зависимости от зародившейся тенденции. Метод прямой оценки предполагает определение бюджетных показателей, необходимость формирования которых возникла впервые и не была характерна для предыдущих финансовых периодов.

Системный подход в определении бюджетных показателей предполагает и их определенную дифференциацию. «Если показатели годовых и квартальных бюджетов определяются на базе прямых расчетов экономических и финансовых параметров, то при определении прогнозных бюджетных показателей, как правило, такой возможности нет из-за отсутствия необходимых статистических и отчетных данных»[363]. При этом важное значение имеет место органа, применяющего бюджетный показатель. Если в условиях определения и закрепления бюджетного показателя

[363] Финансы. Денежное обращение. Кредит : учебник / под ред. Г. Б. Поляка. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С. 151.

подобные полномочия присущи в первую очередь органам, инициирующим и принимающим акт о бюджете, то показатели исполнения бюджета связываются с деятельностью исполнительных финансовых органов.

В формировании системы бюджетных показателей опосредованное участие принимают и органы, непосредственное назначение которых не связано исключительно с бюджетной деятельностью. Банк России представляет Государственной Думе РФ согласованный с Правительством РФ проект основных направлений денежно-кредитной политики на следующий год. До рассмотрения проекта федерального закона о бюджете в первом чтении комитеты и комиссии Государственной Думы РФ представляют в Комитет Государственной Думы по бюджету, налогам, банкам и финансам заключения по данному законопроекту, на основании которых указанный Комитет готовит заключение по проекту бюджета и представляет его на рассмотрение Государственной Думе РФ[364].

Важное значение при формировании бюджетных показателей, закреплении их в соответствующих бюджетных актах имеет сравнение их с показателями предыдущих финансовых периодов. При этом бюджетные показатели отчетного периода сравниваются либо с плановыми, либо с базисными предшествующими. «При сравнении показателей за предыдущий период необходимо добиться их сопоставимости, т. е. показатели следует пересчитать с учетом однородности составных элементов, инфляционных процессов в экономике, методов оценки и др.»[365]. Это позволит не только скорректировать порядок действий по исполнению бюджетных показателей текущего финансового периода, но и сформировать определенную прогностическую картину, которая будет связана не только с действующим бюджетом, но и объективно потребует отражения в составлении проекта на предстоящий период.

---

[364] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 79.

[365] Финансы. Денежное обращение. Кредит. С. 179.

На основании применения подобных методов законом (решением) о бюджете утверждаются: 1) перечень главных администраторов доходов бюджета; 2) перечень главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета; 3) распределение бюджетных ассигнований; 4) ведомственная структура расходов бюджета на очередной финансовый год; 5) общий объем бюджетных ассигнований, направляемых на исполнение публичных нормативных обязательств; 6) объем межбюджетных трансфертов; 7) общий объем условно утверждаемых (утвержденных) расходов;

8) источники финансирования дефицита бюджета на очередной финансовый год; 9) верхний предел государственного (муниципального) внутреннего долга и (или) верхний предел государственного внешнего долга; 10) иные показатели федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ, бюджета субъекта РФ и бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов, местного бюджета[366].

В случае утверждения бюджета проект закона (решения) о бюджете утверждается путем изменения параметров планового периода утвержденного бюджета и добавления к ним параметров второго года планового периода проекта бюджета. Изменение параметров планового периода федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ осуществляется в соответствии с БК РФ, изменение параметров планового периода бюджета субъекта РФ и бюджета территориального государственного внебюджетного фонда — в соответствии с законом субъекта РФ, изменение параметров планового периода местного бюджета — в соответствии с муниципальным правовым актом представительного органа муниципального образования (ч. 4 ст. 184^1 БК РФ).

[366] Подробнее см.: Статья 184.1. Общие положения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-184-1-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

В случае нераспределенных в плановом порядке расходов они рассматриваются как условно утвержденные. При этом подобный вывод делается на основании классификации расходов бюджетов бюджетных ассигнований. С начала очередного финансового года в законе (решении) о бюджете сверх соответствующих бюджетных ассигнований или общего объема расходов может быть предусмотрено использование доходов бюджета по отдельным видам (подвидам) неналоговых доходов. При этом подобные изменения могут распространяться исключительно на цели, установленные законом (решением) о бюджете.

Режим рассмотрения и утверждение бюджета предполагает не только анализ непосредственно акта о бюджете, но и наличие определенных сопроводительных документов, одновременно предоставляемых с бюджетом. В соответствии со ст. 184^2 БК РФ одновременно с проектом закона (решения) о бюджете в законодательный (представительный) орган представляются: а) основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики; б) предварительные итоги социально-экономического развития соответствующей территории за истекший период и ожидаемые итоги социально-экономического развития; в) прогноз социально-экономического развития соответствующей территории; г) прогноз основных характеристик (общий объем доходов, общий объем расходов, дефицита (профицита) бюджета) консолидированного бюджета соответствующей территории на очередной финансовый год и плановый период либо утвержденный среднесрочный финансовый план; д) пояснительная записка к проекту бюджета; е) методики (проекты методик) и расчеты распределения межбюджетных трансфертов; ж) верхний предел государственного (муниципального) внутреннего долга на 1 января года, следующего за очередным финансовым годом, и (или) верхний предел государственного внешнего долга на 1 января года; з) оценка ожидаемого исполнения бюджета на текущий финансовый год; и) проекты законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов; к) предложенные

законодательными (представительными) органами, органами судебной системы, органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля проекты бюджетных смет указанных органов, представляемые в случае возникновения разногласий с финансовым органом в отношении указанных бюджетных смет; л) реестры источников доходов бюджетов бюджетной системы РФ; м) иные документы и материалы.

После составления окончательного варианта проекта закона (решения) о бюджете и дополнительных сопроводительных документов для обоснования показателей этого бюджета он выносится на рассмотрение законодательного (представительного) органа (ст. 185 БК РФ). Субъектами, которые реализуют подобное полномочие, являются Правительство РФ, высшие исполнительные органы государственной власти субъектов РФ, местные администрации муниципальных образований. Реализация подобного полномочия ими должна быть осуществлена не позднее 1 ноября текущего года (относительно федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации) и не позднее 15 ноября текущего года (относительно местных бюджетов). Установление подобных сроков обеспечивает реальную возможность закончить рассмотрение и утверждение бюджета законодательными (представительными) органами к началу соответствующего финансового года. Так, проект федерального бюджета должен быть внесен с учетом положений ст. 194 БК РФ. В соответствии с ней проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год считается внесенным в срок, если он доставлен в Государственную Думу РФ до 24 часов 26 августа текущего года[367]. Относительно проектов бюджетов для субъектов РФ устанавливаются, как правило, более поздние сроки.

В условиях данного специального бюджетно-правового режима ставки зачисления (нормативы) регулирующих налогов в бюджеты других уровней бюджетной системы РФ, нормативы централизации доходов, зачисляемых в

[367] См.: Статья 185. Внесение проекта закона (решения) о бюджете на рассмотрение законодательного (представительного) органа // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-185-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

бюджеты других уровней бюджетной системы государства для финансирования централизованных мероприятий, прочие тарифы и ставки, определяемые законом (решением) о бюджете, применяются в размерах и порядке, которые определены законом (решением) о бюджете на предыдущий финансовый год[368]. Таким образом, реализуется принцип ограничения в условиях отсутствия нормативно закрепленного веления собственника денежных средств относительно направлений и размеров их использования. Порядок распределения средств на оказание финансовой помощи бюджетам других уровней бюджетной системы РФ сохраняется в виде, определенном законом (решением) о бюджете на предыдущий финансовый год. Подобная разновидность ограничений в использовании средств и реализации полномочий финансового органа усиливается при увеличении периода, на протяжении которого соответствующий бюджетный акт не принимается. В этом случае у финансового органа отсутствует возможность: предоставлять бюджетные средства на возвратной основе; предоставлять субвенции негосударственным юридическим лицам; осуществлять заимствования в размере более 1/8 объема заимствований предыдущего финансового года в расчете на квартал; формировать резервные фонды органов исполнительной власти и осуществлять расходы из этих фондов.

Следует согласиться с О. В. Болтиновой в том, что «на стадии составления проекта бюджета принимается бесчисленное количество мелких и крупных решений, разрешается множество конфликтов и спорных вопросов. Для данной стадии важны тщательно продуманная, научно обоснованная организация работы. Всякая неорганизованность влечет включение в проект бюджета недостаточно изученных и взвешенных показателей»[369]. Такая деятельность на первой стадии бюджетного процесса приводит к появлению специфического режима «нулевого чтения». Следует

[368] См.: Статья 190. Временное управление бюджетом // Там же. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-190-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

[369] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 175, 176.

согласиться с тем, что данная процедура довольно противоречива. Во-первых, она занимает промежуточное место между первой и второй стадией бюджетного процесса, хотя формально и является составным элементом первой. Во-вторых, нередко в условиях «нулевого чтения» происходит наложение компетенции органов, участвующих в бюджетном процессе, размывается граница между компетенцией законодательной и исполнительной власти. В-третьих, размывается принцип последовательного вступления в бюджетный процесс участников бюджетной деятельности, определяющийся их компетенцией. В-четвертых, в некоторых случаях «нулевое чтение» приобретает слишком политизированный характер из-за активного участия отдельных фракций Государственной Думы РФ или депутатов.

При рассмотрении Государственной Думой РФ проекта федерального закона о федеральном бюджете РФ в первом чтении депутаты обсуждают его концепцию и прогноз социально-экономического развития страны на следующий год — основные направления бюджетной и налоговой политики, основные принципы и расчеты по взаимоотношениям федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации, проект программы государственных внешних заимствований РФ в части источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета, а также основные характеристики федерального бюджета, к которым относятся: доходы бюджета по группам, подгруппам и статьям классификации доходов бюджетов РФ; распределение федеральных налогов и сборов между бюджетами субъектов Федерации; дефицит федерального бюджета и источники его покрытия; общий объем расходов, принимает решение о принятии или отклонении указанного закона о бюджете. По итогам рассмотрения в первом чтении проекта закона о федеральном бюджете принимается постановление Государственной

Думы РФ о принятии в первом чтении проекта федерального закона о федеральном бюджете[370].

В случае отклонения проекта федерального бюджета в первом чтении Государственная Дума РФ может: а) передать законопроект в согласительную комиссию, состоящую из представителей Государственной Думы РФ, Совета Федерации РФ и Правительства РФ, по уточнению основных характеристик федерального бюджета; б) вернуть законопроект в Правительство РФ на доработку; в) поставить вопрос о доверии Правительству РФ. В случае передачи проекта бюджета в согласительную комиссию она разрабатывает согласованный вариант основных характеристик федерального бюджета на следующий финансовый год и представляет проект закона о федеральном бюджете на рассмотрение в Государственную Думу РФ повторно в первом чтении[371].

В случае если Государственная Дума РФ не принимает решение по итогам работы согласительной комиссии, проект закона о федеральном бюджете считается повторно отклоненным. Повторное отклонение проекта возможно лишь в случае, если Государственная Дума РФ ставит вопрос о доверии Правительству РФ. Если федеральный бюджет на очередной год возвращают на доработку в Правительство РФ, то он дорабатывается в течение 20 дней с учетом предложений и рекомендаций, изложенных в заключениях комитетов по бюджету и экономической политике, вносится доработанный законопроект на повторное рассмотрение Государственной Думы РФ в первом чтении. При повторном внесении указанного законопроекта Государственная Дума РФ рассматривает его в первом чтении в течение десяти дней со дня повторного внесения[372].

При рассмотрении Государственной Думой РФ проекта закона о федеральном бюджете во втором чтении утверждаются расходы федерального бюджета по разделам функциональной классификации

---

[370] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 81.
[371] См.: Там же. С. 82.
[372] См.: Там же.

расходов бюджетов РФ в пределах общего объема федерального бюджета, утвержденного в первом чтении, и размер Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ. Государственная Дума РФ рассматривает во втором чтении закон о бюджете в течение15 дней со дня его принятия в первом чтении. Именно во втором чтении Государственная Дума РФ направляет в органы исполнительной и представительной власти субъектов РФ сведения о распределении доходов от федеральных налогов и сборов между бюджетами РФ, утвержденных при первом чтении, а также размер Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ и распределении его средств, утвержденных во втором чтении. Если бюджет отклоняется во втором чтении, он передается в согласительную комиссию[373].

При рассмотрении проекта закона о федеральном бюджете на очередной год в третьем чтении утверждаются расходы федерального бюджета по подразделам функциональной классификации расходов бюджетов РФ и главным распорядителям средств федерального бюджета по всем четырем уровням функциональной классификации расходов бюджетов РФ. Рассматривается распределение средств Федерального фонда финансовой поддержки для всех субъектов РФ, расходы на финансирование федеральных целевых программ и т. д. Субъекты права законодательной инициативы направляют свои поправки по третьему чтению в Комитет Государственной Думы по бюджету. Государственная Дума РФ рассматривает проект закона о бюджете в третьем чтении в течение 25 дней со дня принятия указанного законопроекта во втором чтении. Поправки по распределению средств Федерального фонда финансовой поддержки субъектов РФ предварительно должны быть рассмотрены Комитетом Совета Федерации по бюджету. Поправки субъектов права законодательной инициативы, предусматривающие предоставление средств федерального бюджета организациям любых форм собственности, не рассматриваются[374].

---

[373] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.
[374] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.

Государственная Дума РФ рассматривает проект закона о федеральном бюджете в четвертом чтении в течение 15 дней со дня принятия этого законопроекта в третьем чтении. На этом этапе рассмотрения проекта бюджета внесение в него поправок не допускается, и законопроект голосуется в целом. Принятый Государственной Думой РФ закон о федеральном бюджете на очередной год передается на рассмотрение Совету Федерации РФ в течение пяти дней после его принятия. После голосования в четвертом чтении в Государственной Думе РФ проект закона о бюджете становится законом. Одобренный Советом Федерации РФ закон в течение пяти дней направляется Президенту РФ для его подписания и обнародования[375].

О. В. Болтинова подчеркивает, что «важное значение имеет регулирование вопросов, связанных с несвоевременным вступлением в силу закона (решения) о бюджете»[376]. В этих условиях законодатель определил основы применения режима временного управления бюджетами. Так, в соответствии со ст. 190 БК РФ в случае если закон (решение) о бюджете не вступил в силу с начала текущего финансового года, то финансовый орган правомочен ежемесячно доводить до главных распорядителей бюджетных средств бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств. При этом они перечисляются в размере, не превышающем 1/12 части бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств в отчетном финансовом году. Иные показатели, определяемые законом (решением) о бюджете, применяются в размерах (нормативах) и порядке, которые были установлены законом (решением) о бюджете на отчетный финансовый год. Порядок распределения и (или) предоставления межбюджетных трансфертов другим бюджетам бюджетной системы РФ сохраняется в виде, определенном на отчетный финансовый год (ст. 211 БК РФ).

---

[375] См.: Там же. С. 83.

[376] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 168, 169.

Если федеральный закон о федеральном бюджете на очередной год не вступает в силу до начала года (в случае непринятия Государственной Думой РФ проекта бюджета до 1 декабря текущего года, а также в случае невступления в силу закона о федеральном бюджете по другим причинам до 1 января очередного года), Государственная Дума РФ может принять закон о финансировании расходов из федерального бюджета в первом квартале очередного финансового года. В этом случае федеральные органы исполнительной власти производят расходование средств федерального бюджета в соответствии с указанным федеральным законом (ст. 211 БК РФ)[377].

Специальные бюджетно-правовые режимы предполагают установление общих правил поведения участников режимно-правового регулирования и в стабильно определенных ситуациях, и при отклонениях от традиционного порядка регулирования. В случае если закон (решение) о бюджете не вступил в силу с начала текущего финансового года, законодатель в ст. 190 БК РФ закрепляет особый порядок поведения участников режимно-правового регулирования на этой стадии. Во-первых, финансовый орган правомочен ежемесячно доводить до главных распорядителей бюджетных средств бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств в размере, не превышающем 1/12 части бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств в отчетном финансовом году. Во-вторых, иные показатели, определяемые законом (решением) о бюджете, применяются в размерах (нормативах) и порядке, которые были установлены законом (решением) о бюджете на отчетный финансовый год. В-третьих, порядок распределения и (или) предоставления межбюджетных трансфертов другим бюджетам бюджетной системы РФ сохраняется в виде, определенном на отчетный финансовый год.

---

[377] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.

В условиях данного вида бюджетно-правового режима четко просматриваются возможности распоряжения бюджетными средствами, в основе которого лежат прежде всего интересы собственника бюджетных средств. Полномочия финансовых органов относительно управления движением бюджетных средств могут возникнуть только после завершения процедуры легализации такого веления субъектом, который является собственником этих денег (Российской Федерацией, субъектами РФ и т. д.). В ситуации же, когда подобного волеизъявления через принятие и вступление в силу соответствующего акта нет, ограничиваются и полномочия финансового органа. При этом финансовый орган не имеет права: доводить лимиты бюджетных обязательств и бюджетные ассигнования на бюджетные инвестиции и субсидии юридическим и физическим лицам, предоставлять бюджетные кредиты; осуществлять заимствования в размере более 1/8 объема заимствований предыдущего финансового года в расчете на квартал, формировать резервные фонды (ч. 2 ст. 190 БК РФ).

Таким образом, действующее бюджетное законодательство допускает возможность вступления в очередной финансовый год без утвержденного бюджета, что предполагает применение режима временного управления бюджетом. Данный специальный бюджетно-правовой режим предполагает как корректировку целей режимно-правового регулирования (уточнение перечня и размеров финансирования), так и правового статуса участника отношений. В соответствии с этим орган, исполняющий бюджет, наделяется следующими полномочиями: осуществлять расходование бюджетных средств на цели, определенные законодательством, на продолжение финансирования инвестиционных объектов, государственных контрактов, оказание финансовой помощи бюджетам других уровней бюджетной системы российской Федерации (при условии, что из бюджета на предыдущий финансовый год на эти цели уже выделялись средства, но не более

1/4 ассигнований предыдущего года в расчете на квартал (не более 1/12 в расчете на месяц) по соответствующим разделам функциональной и ведомственной классификаций расходов бюджетов РФ); не финансировать расходы, не предусмотренные проектом закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год[378].

Режим исполнения бюджетов.

Специальный бюджетно-правовой режим при исполнении бюджета определяет порядок поведения участников бюджетных отношений на третьей стадии бюджетного процесса. Исполнение бюджета — процесс реализации утвержденного бюджета по доходам и расходам, т. е. обеспечение полного и своевременного поступления доходов в бюджет и их использование по целевому назначению[379]. «Исполнение бюджета предусматривает обеспечение полного и своевременного поступления всех предусмотренных по бюджету доходов и финансирование всех запланированных расходов»[380]. А. Н. Романько обращает внимание на то, что «исполнение бюджета — это процесс мобилизации трудовых, материальных и финансовых ресурсов с помощью определенных механизмов и процедур»[381]. Однако, как представляется, отношения по поводу исполнения бюджета связаны прежде всего с процессом движения денежных средств в режиме как аккумуляции (исполнения бюджета по доходам), так и использования (исполнения бюджета по расходам). Отношения, связанные с движением трудовых, материальных и т. д. ресурсов носят производный от этого характер и вряд ли могут рассматриваться в качестве составляющего блока отношений в сфере бюджетно-правового регулирования.

Следует согласиться с тем, что «исполнение бюджета, как стадия бюджетного процесса, обособлено собственными задачами, кругом субъектов, сроками и порядком процедур. Исполнение бюджетов бюджетной

---

[378] Подробнее см.: Статья 190. Временное управление бюджетом.
[379] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 253.
[380] *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 189.
[381] *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 121.

системы полностью возложено на исполнительные органы государственной власти и местного самоуправления»[382]. Исходя из предписаний ст. 152, 158–162 БК РФ, обеспечение исполнения бюджета соответствующего уровня возлагается на: Правительство РФ — за федеральный бюджет; высший исполнительный орган государственной власти субъекта РФ — за бюджет субъекта РФ; местную администрацию — за исполнение местного бюджета[383]. В деятельности по исполнению бюджета участвуют исполнительные органы общей компетенции и все органы управления. Непосредственные полномочия по исполнению федерального бюджета закреплены за Минфином России и его структурными подразделениями, а в субъектах РФ и муниципальных образованиях — соответствующими финансовыми органами. Особое место и роль в исполнении бюджета принадлежит главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств; главным администраторам (администраторам) доходов бюджета; главным администраторам (администраторам) источников финансирования дефицита бюджета; получателям бюджетных средств.

В Российской Федерации режимно-правовое регулирование этой стадии бюджетного процесса предполагает казначейское исполнение бюджетов. На органы исполнительной власти возлагается организация исполнения бюджета, управления счетами бюджета и бюджетными средствами. Указанные органы являются кассирами всех распорядителей и получателей бюджетных средств и осуществляют платежи за счет бюджетных средств, от имени и по поручению бюджетных учреждений[384]. В исполнении бюджета участвуют органы как специальной компетенции в сфере режимного регулирования бюджетных отношений (органы Федерального казначейства), так и банковской системы, имеющие отдельные полномочия по управлению исполнением бюджетов. Федеральным казначейством осуществляется кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы РФ.

[382] *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 246, 247.
[383] Подробнее см.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 253.
[384] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 190–191.

В некоторых случаях указанные полномочия Федерального казначейства по соглашению могут быть переданы исполнительным органам государственной власти субъекта РФ, что возможно лишь при условии финансового обеспечения указанных полномочий за счет собственных доходов бюджета субъекта РФ и наличия в собственности (пользовании, управлении) субъекта РФ необходимого для их осуществления имущества[385].

Казначейское исполнение бюджета гарантирует единство нормативно-методической базы исполнения бюджета, целостность процедур исполнения бюджета по доходам и расходам, эффективное управление бюджетными средствами[386]. Единство казначейского исполнения бюджетов сочетается с гарантиями финансовой самостоятельности распорядителей и получателей бюджетных средств. При этом функции управления и контроля казначейскими органами не исключают самостоятельного принятия решений, определяющих направление и природу движения бюджетных средств их получателями.

Исполнение бюджета организуется на основе сводной бюджетной росписи и кассового плана[387]. Сводная бюджетная роспись представляет собой документ о поквартальном распределении доходов и расходов бюджета и поступлений из источников финансирования дефицита бюджета. Сводная бюджетная роспись формируется на основании бюджетных росписей главных распорядителей бюджетных средств. Ответственным за ее формирование является орган, устанавливающий распределение бюджетных ассигнований между получателями бюджетных средств. Под кассовым планом понимается прогноз кассовых поступлений в бюджет и кассовых выплат из бюджета в текущем финансовом году.

Режим исполнения бюджета обеспечивается рядом законодательных гарантий: а) наличием субъекта, обеспечивающего исполнение бюджета

---

[385] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 254.

[386] Подробнее см.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 191, 192.

[387] Подробнее см.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. 5-е изд., перераб. и доп. С. 254, 255 ; *Романько А. Н.* Указ. соч. С. 124.

(Правительства РФ, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ, местной администрации муниципального образования); б) наличием сводной бюджетной росписи и кассового плана, что обеспечивает подведомственность расходов. Кассовое обслуживание исполнения бюджетов осуществляется Федеральным казначейством, которое открывает в Банке России счета, через которые осуществляются все кассовые операции по исполнению бюджетов (ст. 215^1 БК РФ).

Эта разновидность бюджетно-правового режима характеризуется определенной двойственностью, что предполагает логичное и согласованное соединение порядка исполнения бюджета по доходам и исполнение бюджета по расходам. В соответствии со ст. 20 БК РФ классификация доходов должна включать в себя перечень всех без исключения доходов бюджета соответствующего уровня. Исполнение бюджета по доходам включает несколько этапов: а) перечисление и зачисление доходов на единый счет бюджетов; б) распределение регулирующих доходов в соответствии с утвержденным бюджетом; в) возврат излишне уплаченных в бюджет сумм доходов; г) учет доходов бюджета и составление отчетности о доходах соответствующего бюджета[388].

Анализируя научные категории «государственные доходы», «местные доходы», «доходы бюджета», «система государственных и местных доходов», С. Я. Боженок акцентирует внимание на целесообразности дифференциации всей совокупности бюджетных доходов и связывает их с природой государственных функций, разграничивая налоги и сборы. «…Цель взимания большинства сборов… заключается не в финансировании общих затрат публичной власти, вызванных осуществлением основных функций государства, а в возмещении расходов органам государственной и местной власти… связанных с реализацией неосновных функций государства…[389]. Принимая во внимание, что сборы взимаются в качестве платы при

[388] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 191. См. также: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 74 ; *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 147–151 ; *Афонина Е. В.* Указ. соч. С. 76–96.

[389] См.: *Боженок С. Я.* Указ. соч. С. 26.

осуществлении государством публичных услуг, размеры указанных платежей должны устанавливаться с учетом компенсационного принципа их взимания»[390]. Действительно, подобное положение четко отражает такой признак налогов, как безусловный характер. Если сборы характеризуют платежи, связанные с определенным условием (предоставление того или иного вида услуги со стороны публичного субъекта), то уплата налога не связывается с взаимовыгодными условиями плательщика и государства.

И. И. Кучеров обращает внимание на то, что «классификация доходов бюджета является группировкой доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы и основывается на законодательных актах Российской Федерации, определяющих источники формирования доходов»[391]. При этом подобная классификация имеет свой код — условное сокращенное обозначение в виде зашифрованных цифровых символов, используемое для группировки доходов, расходов и источников финансирования дефицита во взаимосвязи с субъектами бюджетных правоотношений. Код классификации доходов бюджетов имеет свою структуру, которая состоит из нескольких кодов:

а) код главного администратора доходов бюджета. В соответствии со ст. 6 БК РФ главный администратор доходов — это определенный законом (решением) о бюджете орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Банк России, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов доходов бюджета и (или) являющиеся администраторами доходов бюджета. Отличительной чертой администраторов доходов является то, что они вправе осуществлять в соответствии с законодательством РФ контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете)

---

[390] *Боженок С. Я.* Указ. соч. С. 15.

[391] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 41.

излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы РФ;

б) код вида доходов. Виды и подвиды доходов отражают те источники, из которых эти доходы получены. В классификации доходов учитываются только операции сектора государственного управления, относящиеся к доходам бюджетов, так как существуют и операции, относящиеся к расходам. Коды главных администраторов доходов бюджета, виды и подвиды доходов взаимосвязаны между собой, так как за главными администраторами доходов бюджета закрепляются определенные виды и (или) подвиды доходов. Элементы доходов устанавливаются единые для бюджетов бюджетной системы РФ. Код вида доходов включает группу, подгруппу, статью, подстатью и элемент дохода. Группа дохода — это наиболее укрупненная группировка доходов, отражающая виды доходов, которые установлены в БК РФ, такие как налоговые, неналоговые и безвозмездные поступления. Виды доходов можно разграничить в зависимости от компетенции органа, который их устанавливает: виды доходов, устанавливаемые Государственной Думой РФ в БК РФ (налоговые и не налоговые доходы, безвозмездные поступления) и виды доходов, устанавливаемые Минфином России;

в) код подвида доходов. Подгруппа доходов детализирует группу доходов и раскрывает виды налоговых доходов, виды неналоговых доходов и виды безвозмездных поступлений. Статьи, подстатьи и элементы доходов еще более подробно детализируют подгруппу доходов. В части кода вида доходов БК РФ закрепляет для всех уровней бюджетной системы РФ единую классификацию. Единство кодов бюджетных доходов не является абсолютным, поскольку у субъектов РФ и муниципальных образований есть право детализации доходов бюджета по всем кодам бюджетной классификации. Детализацию доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ осуществляют соответствующие органы государственной власти

и местного самоуправления в соответствии с разграничением своих полномочий;

г) код классификации операции сектора государственного управления[392].

Исполнение бюджетов по доходам предусматривает:

- зачисление на единый счет бюджета доходов от распределения налогов, сборов и иных поступлений, распределяемых по нормативам, действующим в текущем финансовом году, со счетов органов Федерального казначейства и иных поступлений в бюджет;

- перечисление излишне распределенных сумм, возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм;

- зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм;

- уточнение администратором доходов бюджета платежей;

- перечисление Федеральным казначейством излишне распределенных сумм, средств, необходимых для осуществления возврата (зачета, уточнения) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами (ст. 218 БК РФ).

При характеристике режима исполнения бюджета по доходам объективно возникает проблема согласования задач, способов бюджетного и налогового регулирования. Данная задача иллюстрирует как определенные тенденции в развитии отечественного законодательства, так и направление развития научных исследований. Перспективным, на наш взгляд, представляется рассмотрение фиска как базовой финансово-правовой категории[393]. «Фиск, являясь базовой юридической категорией фискального

---

[392] Подробнее см.: Комментарий к ст. 20 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-4/st-20-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

[393] См.: *Васякина Е. Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации : дис. … д-ра юрид. наук. М., 2016. С. 68–101, 267–280.

права, выступает важнейшим элементом финансового обязательства, являющегося основой формирования государственных доходов в целях обеспечения реализации основных направлений государственной политики, соответствующей социально-экономическим потребностям общества»[394]. В то же время важно учитывать, что фиск ассоциируется с таким историко-содержательным понятием, как «казна», определенная трансформировавшаяся форма бюджета. Именно поэтому фискальные отношения, видимо, есть определенная аналогия бюджетных отношений относительно и доходных, и расходных режимов его исполнения.

Анализируя режим исполнения бюджетов по доходам, важно обратить внимание на определенную коллизию бюджетного и налогового регулирования. «Доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством. В доходах бюджетов могут быть частично централизованы доходы, зачисляемые в бюджеты других уровней бюджетной системы, для целевого финансирования централизованных мероприятий, а также безвозмездные перечисления»[395]. Налоги — один из способов формирования доходной части бюджета и, соответственно, исполнения бюджета по доходам. Согласно ст. 8 НК РФ налог представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В то же время в бюджетно-правовом режиме среди доходов бюджетов фигурируют налоговые доходы, которые помимо непосредственно налогов, обязанность по которым реализуется в общем и специальном налоговом режиме, охватывают также штрафы и пени по ним (ст. 41 БК РФ). В данном случае речь идет о двух противоречиях, отражающих несогласованность в

[394] *Васякина Е. Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации. С. 68.

[395] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 43.

соотношении налогового и бюджетного законодательства. Во-первых, каким образом соотносится одна и та же конструкция, по сути, но порождающая два понятия в режиме налогово-правового и бюджетно-правового регулирования: налог и налоговый доход? Во-вторых, в какой момент можно считать налоговую обязанность выполненной: в момент передачи денежных средств плательщиком, списанием денежных средств со счета плательщика (в режиме налогового регулирования) или в момент зачисления денежных средств на казначейский счет соответствующего бюджета?

Видимо, следует согласиться с тем, что в соответствии с п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика[396]. Проблема в данном случае может связываться с определенным периодом запаздывания, когда денежные средства, будучи списанными со счета плательщика, остаются «замороженными» на корреспондентском счете банка, обслуживающего счет плательщика. Налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством (ст. 40 БК РФ). В то же время денежные средства являются зачисленными в доход соответствующего бюджета с момента совершения операции по зачислению денежных средств на счет органа, исполняющего бюджет. Следует учитывать, что бюджетное законодательство в режиме исполнения бюджета по доходам использует такое понятие, как «уплаченные доходы», которые представляют собой доходы бюджетов, зачисленные на счета органа, исполняющего бюджет.

Основным каналом формирования доходов бюджета являются налоги. С. Я. Боженок, рассматривая подобную проблему, подчеркивает, что «…налоги являются обязательным источником доходов бюджетов,

[396] См.: Статья 218. Исполнение бюджетов по доходам // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8/glava-24/st-218-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

образуемым за счет законом установленных безусловных денежных взносов, безвозмездно производимых налогоплательщиками в собственность государства для финансирования расходов, связанных с реализацией основных государственных функций»[397]. При этом хотелось бы обратить внимание на определенную дифференцированность налогов в контексте целевого направления средств. Ряду платежей четко присуща обезличенность, независимость от конкретной функции государства. Задача налогов — сформировать доходную часть бюджета. Каким образом будет происходить расходование собранных за счет налогов средств — это задача не налогово-правового регулирования. Например, определить каналы расходования денежных средств, собранных за счет налога на добавленную стоимость — невозможно. Он просто формирует доходы бюджета, за счет которых финансируются основные государственные функции.

Согласно ст. 7 БК РФ распределение доходов от федеральных налогов, иных доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы РФ относится к компетенции органов государственной власти РФ. Распределение регулирующих доходов бюджетов может существовать только на уровнях федерального бюджета и бюджета субъекта РФ. Доходы от регулирующих налогов первоначально в полном объеме должны зачисляться налоговыми органами на вышеуказанные счета органов Федерального казначейства, после чего производится перечисление соответствующих сумм в доходы нижестоящих бюджетов. В том случае, когда речь идет о неналоговых доходах бюджетов, порядок может быть нарушен. Средства, например, от административных штрафов, налагаемых органами местного самоуправления, могут первоначально зачисляться на счет местного бюджета, и лишь затем происходит их перераспределение в соответствующих долях в доход бюджета субъекта РФ[398].

---

[397] *Боженок С. Я.* Указ. соч. С. 28.

[398] См.: Статья 218. Исполнение бюджетов по доходам.

Анализируя режим исполнения бюджетов по расходам, следует согласиться с концептуальной позицией Н. А. Поветкиной относительно того, «что расходные обязательства бюджета обусловлены исключительно функциями государства»[399]. Логично при этом связывать расходные обязательства бюджетов с соответствующими государственными полномочиями, посредством которых выделяются приоритетные функции государства[400]. Следует согласиться с обусловленностью сущности расходов бюджета их признаками. Н. А. Поветкина в качестве подобных признаков выделяет: а) обусловленность публичными функциями государства (муниципальных образований); б) обоснованность расходов бюджета; в) закон о бюджете как единственная форма расходов; г) постоянство (периодичность) расходов; д) эффективность расходов[401].

Дифференциация подходов к классификации бюджетных расходов и соответствие особенностей их режимно-правового регулирования обусловливает выделение нескольких оснований разделения расходов: а) функциональная классификация предполагает группировку расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы и определяет направление бюджетных средств на выполнение основных функций государства; б) экономическая классификация расходов формирует группы бюджетных расходов на основании характера отдельных видов финансовых операций, направленных на реализацию государственных функций и отражающих их экономическое содержание[402].

Понятие бюджетных расходов и, соответственно, режимно-правовое обеспечение исполнения расходных показателей характеризуются определенной иерархией, наличием соподчиненной системы. К примеру, режим исполнения бюджетов по расходам связывается с понятиями

---

[399] *Поветкина Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности. С. 65.

[400] См.: *Шевелева Н. А.* Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб. : Изд. дом. СПбГУ, 2004. С. 8.

[401] См.: *Поветкина Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности. С. 66, 67.

[402] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 44–47 ; *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 81–88 ; *Афонина Е. В.* Указ. соч. С. 96–113.

расходных обязательств, обоснования расходов главными распорядителями. Именно этими конструкциями и характеризуется механизм расходования бюджетных средств в целом. «Законодательно установленное требование по составлению главными распорядителями средств федерального бюджета соответствующих обоснований бюджетных ассигнований является одним из способов обеспечения финансовой устойчивости РФ»[403].

Исполнение бюджетов по расходам осуществляется в рамках фактического наличия бюджетных средств на едином счете бюджета. При этом бюджетный режим исполнения бюджета по расходам предполагает согласование и сочетание процедур санкционирования и финансирования. Прежде чем остановиться на характеристике этих процедур, хотелось бы затронуть несколько проблем, связанных с характеристикой расходов бюджетов в целом.

Режимное регулирование исполнения бюджета по расходам связывается с деятельностью специальных субъектов[404]. Особенностью их правового статуса является наличие специальных прав и обязанностей, обусловленных участием именно в процедурах расходования бюджетных средств. Так, главный распорядитель бюджетных средств наделен правом распределять средства бюджета по распорядителям и получателям, исходя из ведомственной классификации расходов бюджета. В качестве главного распорядителя бюджетных средств выступают орган государственной власти, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, наделенное правом распределять бюджетные средства по подведомственным распорядителям и получателям. Распорядитель бюджетных средств — орган государственной власти, орган местного самоуправления, бюджетное учреждение, наделенное правом распределять бюджетные средства по подведомственным получателям бюджетных средств. Получатель бюджетных средств — бюджетное учреждение или иная организация,

[403] *Поветкина Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности. С. 66.
[404] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.

имеющие право на получение бюджетных средств в соответствии с бюджетной росписью.

Анализ бюджетно-правового режима расходования предполагает концептуальное уяснение содержания категории «расходы бюджета», на чем акцентирует внимание А. В. Ильин и с чем мы безусловно соглашаемся. Однако несколько ниже он обращает внимание на то, что отсутствие «понимания правового смысла данного понятия… не позволяет ни эффективно анализировать с правовой точки зрения общественные отношения, возникающие в сфере распределения и использования публичных фондов денежных средств, ни соответственно выдвигать какие-либо предложения по улучшению правового регулирования названной сферы общественных отношений»[405]. Если связывать правовое регулирование с адекватным отображением в действующем бюджетном законодательстве, то содержание расходов бюджетов раскрывается в ст. 6 БК РФ. Если же иметь в виду уровень научной разработки данного понятия, то ее тоже не обошли вниманием ведущие финансисты-правоведы[406]. Достаточно сделать ссылку на работу И. И. Кучерова, где он связывает расходы бюджета с денежными средствами, направляемыми на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления[407].

В то же время с рядом положений, касающихся отношений в связи с расходованием бюджетных средств, сложно однозначно согласиться. Так, О. Н. Горбуновой государственные расходы определяются как «урегулированная нормами финансового права деятельность государства по расходованию разнообразных фондов денежных средств для реального обеспечения денежными средствами, финансовыми ресурсами выполнения задач и функций, стоящих перед государством в каждый данный период времени»[408]. Во-первых, таким образом можно было бы определить предмет

---

[405] *Ильин А. В.* Правовые основы расходов бюджета. М. : Статут, 2014. С. 10.
[406] См., напр.: *Пешкова Х. В.* Бюджетное право России : учебник. М. : ИНФРА-М, 2012. С. 293.
[407] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 95.
[408] Финансовое право : учебник / отв. ред. О. Н. Горбунова. 3-е изд. М., 2006. С. 459.

института государственных расходов или непосредственно сам подобный институт, тогда как государственные расходы представляют собой совокупность средств или непосредственно деятельность соответствующих субъектов по осуществлению расходования этих средств. Во-вторых, вряд ли государственные расходы можно связывать исключительно с деятельностью государства. Государственные расходы предполагают наделение денежными средствами и субъектов местного самоуправления, поскольку целый ряд государственных функций реализуется на местах, и с этой целью государство передает денежные средства в местные бюджеты. В-третьих, поверхностной представляется и оценка «каждого данного периода времени». Бюджетно-правовое регулирование связывается с совершенно определенным, четким финансовым периодом.

А. В. Ильин, анализируя содержание категории «расходы бюджета», ссылается на абз. 6 ст. 6 БК РФ, где они характеризуются как выплачиваемые из бюджета денежные средства. На основании этого делается вывод, что основной акцент в подобном подходе законодателя делается на выплате[409]. Представляется, что основной акцент в данном случае сосредоточен именно на том, что расходы бюджета связываются с денежными средствами бюджета, сформированными за счет поступлений в доходную часть и возможными для выделения на определенные задачи и цели. Если же говорить о «выплате», то, на наш взгляд, акцент приобретает процедурный характер. В данном случае характеризуются процедуры расходования бюджетных средств, а не непосредственно расходы бюджетов как совокупность денежных средств.

Анализируя природу режима исполнения бюджета, несколько выше мы затрагивали проблему налогового обязательства в конструкции исполнения бюджета по доходам. Исполнение бюджета по расходам также характеризуется категорией обязательства, которое приобретает

[409] См.: *Ильин А. В.* Указ. соч. С. 10.

подотраслевое содержание. Так, под бюджетным обязательством И. И. Кучеров понимает признанную органом, исполняющим бюджет, обязанность совершить расходование средств соответствующего бюджета в течение определенного срока, основаниями для которого являются закон о бюджете и сводная бюджетная роспись[410]. При этом определенными ограничителями бюджетного обязательства являются их лимиты. В качестве последних выступает объем бюджетных обязательств, определяемый и утверждаемый для распорядителя и получателя бюджетных средств органом, исполняющим бюджет. В данном случае объем бюджетных обязательств связывается с периодом, который не может превышать три месяца. Расходование бюджетных средств осуществляется путем списания бюджетного обязательства с единого бюджетного счета.

Классификация расходов бюджетов (ст. 21 БК РФ) так же, как и классификация доходов, имеет свой код, структура которого состоит из нескольких кодов:

а) код главного распорядителя бюджетных средств. В соответствии со ст. 6 БК РФ участников режимно-правового регулирования данной разновидности отношений можно дифференцировать на: 1) главных распорядителей бюджетных средств, которыми являются орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, а также наиболее значимое учреждение науки, образования, культуры и здравоохранения, указанное в ведомственной структуре расходов бюджета, имеющие право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств. При этом определение статуса главных распорядителей бюджетных средств является прерогативой законодательных (представительных) органов государственной

[410] См.: *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 193.

власти соответствующего уровня; 2) распорядителей бюджетных средств в случае, если они имеют право распределять бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств между подведомственными распорядителями и (или) получателями бюджетных средств; 3) получателей бюджетных средств, которые должны находиться в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств бюджетного учреждения и иметь право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств за счет средств соответствующего бюджета.

Анализируя режим расходования бюджетных средств, следует согласиться с тем, что анализу подлежит классическая разновидность бюджетных правоотношений (абз. 2 п. 1 ст. 1 БК РФ). В то же время, характеризуя процедуру исполнения бюджетов по расходам, А. В. Ильин подчеркивает, что «легко заметить, что при ней правоотношения возникают между участниками этого процесса еще до осуществления выплат. Соответственно, осуществление расходов бюджета может происходить еще до фактической выплаты средств из бюджета»[411]. При этом следует иметь в виду, что режим расходования бюджетных средств, непосредственно исполнение бюджета по расходам не следует связывать непосредственно с движением денежных средств из бюджета к их получателям. Исполнение бюджета по расходам предполагает и ряд процедур, в ходе которых формируется сложный юридический факт (п. 2–5 ст. 219 БК РФ), порождающий правоотношение по непосредственной передаче средств, тогда как непосредственное движение средств будет только одной из частей в элементах динамической конструкции режима исполнения бюджета по расходам;

б) код раздела, подраздела, целевой статьи и вида расходов. А. В. Ильин считает, что «расходы бюджета, как составная часть бюджета, появляются вместе с ним, т. е. еще до стадии его исполнения, когда никаких выплат не

[411] *Ильин А. В.* Указ. соч. С. 11.

производится»[412]. Видимо, данное положение следовало бы уточнить. Непосредственно до стадии исполнения бюджета по расходам расходы бюджета существуют не как составная часть бюджета, а в качестве предполагаемого показателя, в качестве показателя акта, закрепляющего бюджет. Одним из признаков бюджета является предположительный характер исчисления показателей. Поэтому естественно, что в той или иной форме показатель расходов бюджета появляется уже на первой стадии (составления проекта бюджета) и впоследствии присутствует при утверждении и акта, и отчета об исполнении. Однако «показатель расходов бюджета» и непосредственно «расход бюджета» — это различные понятия.

Наиболее укрупненными в классификации расходов бюджетов являются разделы, а подразделы, целевые статьи и виды расходов более подробно детализируют разделы классификации расходов бюджетов. Если исходить из того, что природа бюджета связывается с формой образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления, то это основание ложится и в основу детализации подразделов классификации расходов бюджета, которые составляют следующие группы: 1) общегосударственные вопросы; 2) национальная оборона; 3) национальная безопасность и правоохранительная деятельность; 4) национальная экономика; 5) жилищно-коммунальное хозяйство; 6) охрана окружающей среды; 7) образование; 8) культура, кинематография, средства массовой информации; 9) здравоохранение, физическая культура и спорт; 10) социальная политика; 11) межбюджетные трансферты. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе детализировать расходы бюджета, но только в части целевых статей и видов расходов бюджета. Право на детализацию целевых статей и видов расходов относится к компетенции законодательных

[412] Там же. С. 10.

(представительных) органов государственной власти и утверждается законом (решением) о бюджете;

в) код классификации операций сектора государственного управления, относящихся к расходам бюджетов. Целевые статьи и виды расходов бюджетов формируются в соответствии с расходными обязательствами, подлежащими исполнению за счет средств соответствующих бюджетов. При этом следует разграничивать различные уровни определения расходов бюджетов. Бюджетно-правовой режим исполнения бюджетов по расходам сочетает как понимание выплат из бюджета, не учитывающие отраслевой квалификации[413], так и детализацию бюджетных расходов по главным распорядителям бюджетных средств, распорядителям и получателям[414].

«Понятие “расходование бюджетных средств” может трактоваться, как предоставление получателю бюджетных средств права по принятию и (или) исполнению бюджетных обязательств в определенном объеме за счет соответствующего публично-правового образования, а сами расходы бюджета — как совокупность прав по принятию и (или) исполнению бюджетных обязательств за счет публично-правового образования)»[415]. Реализация права получателя бюджетных средств в режиме расходования, на первый взгляд, действительно осуществляется за счет соответствующего публично-правового образования. Однако если исходить из того, что подобные средства появляются у этого публично-правового образования вследствие исполнения бюджета по доходам, то, видимо, необходимо учитывать и то, что непосредственными субъектами, за счет которых формируется возможность реализации расходов бюджетов, являются те участники бюджетных отношений, за счет средств которых формируются доходные части бюджетов. Кроме того, при характеристике расходов бюджета необходимо подходить системно и взвешенно к тому, за счет чьих средств

---

[413] См.: *Ильин А. В*. Указ. соч. С. 11.

[414] Подробнее см.: Комментарий к ст. 21 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-4/st-21-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

[415] *Ильин А. В*. Указ. соч. С. 13.

они реализуются. В этом случае важно иметь в виду совместное обеспечение финансирования бюджетных расходов на уровне субъектов РФ, местного самоуправления, при котором сочетаются расходование денежных средств федерального бюджета, бюджета субъектов РФ и местных бюджетов.

Современный этап характеризуется также определенными тенденциями в корректировке не только видов бюджетных расходов, но и целей, на которые выделяются бюджетные средства. Е. Г. Беликов, анализируя проблему реструктуризации бюджетных расходов, выделил несколько направлений этого процесса. Во-первых, это задача последовательного снижения дефицита. Во-вторых, принципиальное значение приобретает также задача максимального повышения эффективности расходования бюджетных средств, отслеживания результатов, соответствия их ожидаемому эффекту. В-третьих, процесс реструктуризации бюджетных расходов предопределил и корректировку приоритетных направлений увеличения бюджетных расходов[416].

Исполнение бюджета по расходам осуществляется в порядке, установленном соответствующим финансовым органом, что предполагает: а) принятие и учет бюджетных и денежных обязательств; б) подтверждение денежных обязательств; в) санкционирование оплаты денежных обязательств; г) подтверждение исполнения денежных обязательств. В этом случае финансовый орган направляет финансовому органу публично-правового образования, бюджету которого предоставляются межбюджетные трансферты, уведомления о предоставлении субсидий, субвенций, иных межбюджетных трансфертов, имеющих целевое назначение[417]. Получатель бюджетных средств принимает бюджетные обязательства (в пределах доведенных до него лимитов бюджетных обязательств) посредством заключения государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров с физическими и юридическими лицами. Таким образом он подтверждает

[416] См.: *Беликов Е. Г.* Указ. соч. С. 139–141.
[417] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 199 ; *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 260, 261.

обязанность оплатить за счет средств бюджета денежные обязательства в соответствии с платежными и иными документами. Оплата денежных обязательств осуществляется в пределах доведенных до получателя бюджетных средств лимитов бюджетных обязательств. По публичным нормативным обязательствам она может осуществляться в пределах доведенных до получателя бюджетных средств бюджетных ассигнований.

Режим исполнения бюджетов по расходам включает в себя два взаимосвязанных, но самостоятельных порядка: санкционирование и финансирование[418]. Главным в процедуре санкционирования расходов бюджетов является последовательное выполнение всех стадий в законодательно определенном порядке. Режим санкционирования включает ряд отдельных этапов: а) этап составления и утверждения бюджетной росписи (ст. 217 БК РФ); б) этап утверждения и доведения уведомлений о бюджетных ассигнованиях (ст. 220 БК РФ); в) этап утверждения и доведения уведомлений о лимитах бюджетных обязательств (ст. 223 БК РФ); г) этап принятия получателями денежных средств денежных обязательств (ст. 225 БК РФ); д) этап подтверждения денежных обязательств (ст. 222, 226 БК РФ).

Порядок финансирования является понятием более широким, чем кассовый расход, производимый со счета бюджета. В соответствии со ст. 227 БК РФ финансирование рассматривается только как расходование бюджетных средств, которое заключается в списании средств с единого счета бюджета в размере подтвержденного бюджетного обязательства. В то же время порядок финансирования так же, как и порядок санкционирования, состоит из ряда самостоятельных этапов: получение разрешения на осуществление платежа; операция по кассовому расходованию.

В основе процесса финансирования лежит принцип единства кассы, исходя из которого все кассовые выплаты осуществляются с единого бюджетного счета (ст. 38^2 БК РФ). В данном случае следует согласиться с

[418] См.: Статья 219. Исполнение бюджета по расходам // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8/glava-24/st-219-bk-rf (дата обращения: 28.06.2022).

утверждением А. В. Ильина, что «процесс наделения получателя указанными правами является его финансированием. <…> Сам факт такого отражения означает, что бюджетные средства в заданном объеме и с заданным целевым назначением уже зарезервированы за таким получателем и само публично-правовое образование… лишается возможности направлять указанные средства на иные цели»[419]. При этом важно разделять отношения по финансированию из бюджета и отношения по фактическому использованию бюджетных средств[420]. Безусловно, данные виды отношений будут разделяться как по субъектному составу, так и по объекту регулирования. Более того, второй тип отношений может носить не только не бюджетный характер, но даже не публично-правовой, когда получатель бюджетных средств будет вступать в хозяйственно-правовые или гражданско-правовые отношения в связи с их использованием.

Режим составления, внешней проверки, рассмотрения и утверждения бюджетной отчетности.

Специальный правовой режим бюджетной отчетности регулирует порядок поведения на заключительной стадии бюджетного процесса. Согласимся с О. В. Болтиновой в том, что концептуальная основа существования этой стадии бюджетного процесса имеет конституционные корни. В соответствии с подп. «а» п. 1 ст. 114 Конституции Российской Федерации Правительство РФ представляет Государственной Думе РФ отчет об исполнении федерального бюджета[421]. Бюджетный процесс завершается составлением и утверждением отчета об исполнении бюджета, что является важной формой контроля за исполнением бюджета.

Примечательно, что долгое время эта заключительная стадия бюджетного процесса не имела самостоятельного выражения, а ассоциировалась у законодателя с финансовым контролем[422]. В то же время

---

[419] *Ильин А. В*. Указ. соч. С. 12, 13.
[420] См.: Там же. С. 19.
[421] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 201.
[422] См.: Там же. С. 201, 202.

положительные изменения затронули и бюджетное законодательство, исходя из логичного положения, в основе которого лежал подход к определению финансового контроля как родовой категории, характеризующей деятельность уполномоченных участников бюджетных отношений на всех стадиях бюджетного процесса, а не исключительно на последней. Следует согласиться с тем, что подобная стадия, в основе которой лежит отчетность в бюджетном процессе, характеризуется своими отличительными признаками и свойствами, позволяющими выделить ее в качестве отдельной, самостоятельной стадии[423].

Минфин России составляет отчеты об исполнении федерального и консолидированного бюджета за истекший год и представляет их в Правительство РФ[424]. Бюджетная отчетность в режиме реализации последней стадии бюджетного процесса представляет собой совокупность данных о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований. Кроме того, она включает также сведения об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства. Необходимо учитывать, что непосредственного определения бюджетной отчетности БК РФ не содержит. В то же время в нем содержится закрытый перечень документов и информации, которые могут входить в бюджетную отчетность. Таким образом, бюджетная отчетность представляет собой комплексное бюджетно-правовое понятие, охватывающее целый ряд документов, содержащих информацию о финансовых и нефинансовых активах, обязательствах и операциях с бюджетными средствами.

Непосредственно бюджетный учет и бюджетная отчетность связаны с процедурами на заключительной стадии бюджетного процесса, характеризующей порядок поведения по составлению, обсуждению и принятию решения по выполнению бюджетных показателей за прошедший

---

[423] См.: *Зуев В. М.* Указ. соч. С. 270, 271.
[424] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.

финансовый период[425]. Е. Е. Уварова обращает внимание на то, что «бюджетный учет и отчасти бюджетную отчетность формально можно отнести даже не к отчетной стадии бюджетного процесса, а к материальным нормам бюджетного права наряду с институтом бюджетной классификации Российской Федерации»[426]. Анализируя соотношение бюджетного учета и бюджетной отчетности, видимо, следует исходить из того, что, во-первых, бюджетная отчетность может быть реализована только на основании бюджетного учета и, во-вторых, если бюджетная отчетность выражает прежде всего порядок поведения, связанный с последней стадией бюджетного процесса, то бюджетный учет присутствует не только на этой стадии, но характеризует также поведение участников режимно-правового регулирования и при исполнении бюджета. «Только качественная система бюджетного учета представляет собой необходимое условие для формирования достоверной и полной бюджетной отчетности, которая выступает объектом внешней проверки и предоставляется впоследствии законодательным (представительным) органом»[427].

В состав документов, выражающих и опосредующих порядок действий в режиме бюджетной отчетности, входят: 1) отчет об исполнении бюджета, который содержит данные об исполнении бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета в соответствии с бюджетной классификацией РФ; 2) баланс исполнения бюджета, включающий данные о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований; 3) отчет о финансовых результатах деятельности, аккумулирующий данные о финансовом результате деятельности в отчетном периоде, составляется по кодам классификации операций сектора государственного управления; 4) отчет о движении денежных средств отражает операции по счетам бюджетов

---

[425] См.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 204.

[426] *Уварова Е. Е.* Правовое регулирование бюджетного учета и бюджетной отчетности в Российской Федерации // Вопросы современной экономики. 2013. № 3. С. 37.

[427] *Уварова Е. Е.* Указ. соч. С. 37.

по кодам классификации операций сектора государственного управления, т. е. сведения об операциях по поступлению и выбытию денежных средств; 5) пояснительная записка содержит анализ исполнения бюджета и бюджетной отчетности, а также сведения о выполнении государственного (муниципального) задания и (или) иных результатах использования бюджетных ассигнований[428].

Отчет об исполнении бюджета должен составляться по всем основным показателям доходов и расходов в установленном порядке с необходимым анализом исполнения доходов и расходования средств. По результатам рассмотрения отчетов об исполнении бюджетов представительные органы власти принимают решения об их утверждении либо не утверждении. После принятия решения об утверждении бюджета на следующий год и отчета об исполнении бюджета за предыдущий год на очередной сессии представительного органа власти рассматривается информация о консолидированном бюджете на следующий год и об исполнении консолидированного бюджета за предыдущий год с учетом принятия нижестоящими представительными органами власти решений об утверждении бюджетов и отчетов об их исполнении[429].

Естественно, в этом случае речь идет о детализации, уточнении как объекта правового режима (порядок поведения участников в связи с разработкой, рассмотрением и утверждением акта об исполнении бюджета за истекший финансовый период), так и состава участников, порядок поведения которых определяется в данном случае. Безусловно, одним из основных участников данного режима является Минфин России. Такой вывод можно сделать не только исходя из того, что основной круг полномочий в условиях этого вида режимно-правового регулирования приходится именно на него, но и на том основании, что единая методология и стандарты бюджетного учета

---

[428] Подробнее см.: Комментарий к ст. 264.1 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-1-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.20022).

[429] См.: *Павленко Н. Э.* Указ. соч. С. 82.

и бюджетной отчетности устанавливаются Минфином России (ст. 264[1] БК РФ).

В последние годы процессы реформирования коснулись непосредственно как бюджетной системы РФ, так и бюджетного законодательства. Естественно, ряд принципиальных моментов коснулся не только общей конструкции бюджетного процесса, но и отдельных его стадий, в том числе и режима бюджетного учета[430]. До подобных процессов реформирования бюджетный учет рассматривался как разновидность бухгалтерского учета, реализующегося в бюджетных учреждениях. На сегодня бюджетный учет приобрел определенное системное оформление, что предполагает объединение таких его элементов, как бюджетный учет исполнения бюджета и бюджетный учет получателей бюджетных средств. В соответствии

со ст. 264[1] БК РФ бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований. Кроме того, бюджетный учет распространяется также на операции указанных участников, которые изменяют эти активы и обязательства. В основе реализации порядка поведения участников в режиме бюджетного учета лежит план счетов, включающий в себя бюджетную классификацию РФ. Таким образом, бюджетный учет представляет собой определенную систему сбора информации. Имея общее сходство с бухгалтерским учетом, бюджетный учет в то же время отличается целым рядом принципиальных особенностей:

а) осуществляется в ходе финансовой деятельности государства; б) целью его является контроль за расходованием бюджетных средств; в) соответствие

[430] См.: Комментарий к ст. 264.1 БК РФ.

расходуемых бюджетных средств утвержденным лимитам бюджетных обязательств[431].

Бюджетный учет как разновидность учетной системы принципиально отличается от бухгалтерского учета, осуществляемого в коммерческих организациях. Задачей последнего является не только контроль, но и оценка эффективности работы организации, и прежде всего со стороны внутренних пользователей бухгалтерского учета. В то же время основным назначением бюджетного учета является контроль за порядком реализации полномочий соответствующими государственными органами в связи с целевым и эффективным расходованием получателями бюджетных средств. При этом в основе подобного целевого использования должно находиться соответствие такого расходования утвержденным сметам. Бюджетный учет, как и бухгалтерский учет, осуществляется на основе плана счетов, который содержит и бюджетную классификацию РФ. Фактически бюджетный учет реализуется через: а) план счетов бюджетного учета; б) порядок отражения операций по исполнению бюджетов бюджетной системы РФ на счетах бюджетного учета; в) порядок отражения органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, операций по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов на счетах бюджетного учета; г) корреспонденцию счетов бюджетного учета; д) иные вопросы организации бюджетного учета.

Характеризуя содержание бюджетного учета, необходимо иметь в виду, что деятельность, выражающая основы его реализации, базируется на родовой конструкции бухгалтерского учета. «Бюджетный учет, как вид бухгалтерского учета, должен, с одной стороны, базироваться на принципах бухгалтерского учета, а, с другой стороны, иметь присущие только ему принципы»[432]. Наличие единых принципов учетного регулирования объективно предполагает и выделение специфических учетных принципов,

---

[431] См.: Там же.

[432] *Колесников С. И.* К вопросу о принципах бюджетного учета // Современные проблемы науки и образования. 2008. № 1. С. 89.

характеризующих особенности реализации учета в условиях отдельных подотраслевых или институциональных отношений. В этом смысле порядок поведения при реализации учетных процедур относительно бюджетных средств отражает принцип бюджетного устройства государства, иерархию органов государственной власти, реализующих бюджетные полномочия, возможности формирования и перераспределения бюджетных средств.

На дискуссионных проблемах определения соотношения бухгалтерского учета и бюджетного учета останавливалась Е. Е. Уварова[433]. Действительно, отсутствие единства и согласованности в подходе законодателя относительно согласования конструкции бухгалтерского и бюджетного учета порождает ряд коллизий. В первую очередь характеристика бюджетного учета как упорядоченной системы сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций[434] ориентируя обязательства организаций, прежде всего в область частноправовых отношений. В то же время операции бухгалтерского учета не могут не касаться и учета движения денежных средств публично-правовых образований. При этом важно иметь в виду положение, закрепленное в ст. 7 БК РФ относительно того, что установление единого порядка ведения бухгалтерского учета относится к полномочиям Российской Федерации.

Бюджетная отчетность включает: 1) отчет об исполнении бюджета; 2) баланс исполнения бюджета; 3) отчет о финансовых результатах деятельности; 4) отчет о движении денежных средств; 5) пояснительную записку (п. 3 ст. 264^1 БК РФ).

Отчет об исполнении бюджета составляется на основании бюджетной классификации РФ и содержит данные об исполнении бюджета по доходам, расходам и источникам финансирования дефицита бюджета. Бюджетный

---

[433] См.: *Уварова Е. Е.* Указ. соч. С. 39, 40.

[434] См.: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

учет есть система данных об активах и обязательствах, которая представляется получателями бюджетных средств распорядителям и главным распорядителям, которые объединяют эту информацию и составляют единую бюджетную отчетность. Баланс исполнения бюджета содержит данные о нефинансовых и финансовых активах, обязательствах Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований. При этом подобный баланс ограничивается определенным периодом и содержит сведения на первый и последний день отчетного периода по счетам плана счетов бюджетного учета. Кроме баланса в режиме бюджетной отчетности составляются: а) отчет о финансовых результатах деятельности, который составляется по кодам классификации операций сектора государственного управления; б) отчет о движении денежных средств отражает операции по счетам бюджетов по кодам подвидов доходов, подгрупп и (или) элементов видов расходов, видов источников финансирования дефицитов бюджетов. Анализ исполнения бюджета и бюджетной отчетности, а также сведения о выполнении государственного (муниципального) задания и (или) иных результатах использования бюджетных ассигнований главными распорядителями (распорядителями, получателями) бюджетных средств в отчетном финансовом году содержится в пояснительной записке (п. 4 ст. 264^1 БК РФ).

Бюджетная отчетность РФ, субъектов РФ, муниципальных образований составляется соответственно Федеральным казначейством, финансовыми органами субъектов РФ, финансовыми органами муниципальных образований на основании сводной бюджетной отчетности соответствующих главных администраторов бюджетных средств. Полномочия по составлению бюджетной отчетности связываются с отношением к бюджетному финансированию, получению бюджетных средств. Так, обязанность составлять бюджетные отчеты законодатель делегирует субъектам, получающим бюджетные средства либо использующих государственную (муниципальную) собственность. Полномочия по составлению сводной

бюджетной отчетности возлагаются на главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета, главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета. В соответствии с этими полномочиями они составляют сводную бюджетную отчетность на основании представленной им бюджетной отчетности подведомственными получателями (распорядителями) бюджетных средств, администраторами доходов бюджета, администраторами источников финансирования дефицита бюджета (ст. 264^2 БК РФ).

Реализация полномочия по составлению отчета в режиме бюджетной отчетности предполагает определенную зависимую иерархию участников отношений, когда нижестоящий участник режимно-правового регулирования после составления отчета передает ее участнику данных режимных отношений, находящемуся на уровень выше в иерархии властного подчинения. Так, после составления бюджетной отчетности получатели бюджетных средств представляют бюджетную отчетность вышестоящим распорядителям бюджетных средств, которые передают объединенную бюджетную отчетность подведомственных получателей и свою бюджетную отчетность главным распорядителям, главным администраторам доходов бюджета и источников финансирования дефицита. На основании этой информации последние составляют сводную бюджетную отчетность.

В БК РФ отсутствует четкое определение понятия сводной бюджетной отчетности, однако, анализируя содержание норм действующего бюджетного законодательства, можно прийти к выводу, что сводная бюджетная отчетность охватывает совокупность данных о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств субъектов бюджетных правоотношений, сведений об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства. Главные администраторы средств федерального бюджета представляют сводную бюджетную отчетность в Федеральное казначейство, тогда как главные администраторы средств бюджета субъекта РФ представляют ее в финансовые органы субъектов РФ. Соответственно,

главные администраторы средств местного бюджета представляют сводную бюджетную отчетность в финансовые органы муниципальных образований[435].

Отчетность об исполнении бюджета выступает в форме оперативной, ежеквартальной, полугодовой и годовой. «Сбор, свод, составление и предоставление отчетности об исполнении бюджета осуществляется уполномоченным органом исполнительной власти или исполнительным органом местного самоуправления»[436]. Сроки предоставления сводной бюджетной отчетности устанавливаются соответствующими финансовыми органами государственной власти или местного самоуправления. Бюджетная отчетность составляется Федеральным казначейством или финансовыми органами в зависимости от вида отчетности и места субъекта, который составляет отчет, в системе административно-территориального построения государства. Режим бюджетной отчетности РФ, субъектов РФ и муниципальных образований сочетает два периода: годовой и ежеквартальный. Баланс исполнения бюджета, отчет о финансовых результатах деятельности, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка составляются один раз в год, а отчет об исполнении бюджета — ежеквартально.

Годовые отчеты об исполнении федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, местных бюджетов подлежат утверждению соответственно федеральным законом, законом субъекта РФ, муниципальным правовым актом представительного органа муниципального образования. В то же время отчет об исполнении федерального бюджета, бюджета субъекта РФ, местного бюджета за первый квартал, полугодие и девять месяцев текущего финансового года утверждаются соответственно Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией и направляется в соответствующий

[435] Подробнее см.: Комментарий к ст. 264.2 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-2-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

[436] *Кучеров И. И.* Бюджетное право России. С. 210.

законодательный (представительный) орган и созданный им орган внешнего государственного (муниципального) финансового контроля. Бюджетная отчетность составляется главными распорядителями, распорядителями, получателями средств бюджетов; органами, организующими исполнение бюджетов, органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, на следующие даты: квартальная — по состоянию на 1 апреля, 1 июля
и 1 октября текущего года, годовая — на 1 января года, следующего за отчетным, месячная — на первое число месяца, следующего за отчетным.

Отчеты об исполнении соответствующего бюджета утверждаются за первый квартал, полугодие и девять месяцев текущего финансового года в форме нормативных правовых актов органов исполнительной власти. После завершения процедуры утверждения данный отчет направляется в соответствующий законодательный (представительный) орган и созданный им орган государственного (муниципального) финансового контроля. Ежеквартальные отчеты об исполнении бюджета имеют, прежде всего, уведомительное значение и направляются в законодательные (представительные) органы, а также органы государственного (муниципального) финансового контроля в порядке информации. Годовые отчеты об исполнении бюджетов утверждаются в форме: а) федеральных законов; б) законов субъектов РФ; в) муниципальных правовых актов представительных органов муниципальных образований[437].

Годовой отчет об исполнении бюджета до его рассмотрения в законодательном (представительном) органе подлежит внешней проверке (ст. 264^4 БК РФ). В ходе данной проверки объединяются внешняя проверка бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств и подготовка заключения на годовой отчет об исполнении бюджета. Внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета проводится: а) Счетной

[437] Подробнее см.: Комментарий к ст. 264.2 БК РФ.

палатой РФ в отношении федерального бюджета; б) контрольно-счетным органом субъекта РФ в отношении субъекта РФ; в) контрольно-счетным органом муниципального образования в отношении местного бюджета. Высший исполнительный орган государственной власти субъекта РФ представляет отчет об исполнении бюджета субъекта РФ для подготовки заключения на него не позднее 15 апреля текущего года. Подготовка заключения на годовой отчет об исполнении бюджета субъекта РФ проводится в срок, не превышающий 1,5 месяца. Местная администрация представляет отчет об исполнении местного бюджета для подготовки заключения на него не позднее 1 апреля текущего года. Подготовка заключения на годовой отчет об исполнении местного бюджета проводится в срок, не превышающий один месяц (п. 3 ст. 264^4 БК РФ).

Особый порядок в условиях режимно-правового регулирования бюджетной отчетности связывается с представлением, рассмотрением и утверждением годового отчета об исполнении бюджета законодательным (представительным) органом[438]. Порядок поведения участников бюджетно-правового регулирования в этом случае устанавливается соответствующим законодательным (представительным) органом. Бюджетный кодекс РФ устанавливает только общие требования для представления и рассмотрения годового отчета об исполнении бюджетов для всех уровней бюджетной системы РФ. Наиболее принципиальные положения бюджетного законодательства, лежащие в основе режимного регулирования на этой стадии бюджетного процесса, сводятся к следующему: 1) годовой отчет об исполнении бюджета вносится в законодательный (представительный) орган соответственно в форме закона или правового акта местного самоуправления; 2) одновременно с отчетом об исполнении бюджета вносится и ряд других документов, детализирующих информацию об исполнении бюджета; 3) в перечень документов, подающихся вместе с

[438] См., напр.: *Болтинова О. В.* Бюджетное право. С. 209.

годовым отчетом, включаются иная бюджетная отчетность об исполнении соответствующего бюджета (баланс исполнения бюджета, отчет о финансовых результатах деятельности, отчет о движении денежных средств, пояснительная записка), бюджетная отчетность об исполнении соответствующего консолидированного бюджета; иные документы, предусмотренные бюджетным законодательством РФ.

Рассмотрение годового отчета законодательным (представительным) органом может привести к: а) утверждению решения (принятию закона) об исполнении бюджета; б) отклонению закона (решения) об исполнении бюджета. Решение об отклонении закона (решения) об исполнении бюджета может быть принято в случае выявления отклонений показателей отчета об исполнении бюджета от утвержденных показателей закона о бюджете на соответствующий год, фактов недостоверного или неполного отражения показателей исполнения бюджета. В случае отклонения законодательным (представительным) органом закона (решения) об исполнении бюджета он возвращается для устранения фактов недостоверного или неполного отражения данных и повторного представления в срок, не превышающий один месяц. Годовой отчет об исполнении бюджета субъекта РФ представляется в законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта РФ не позднее 1 июня текущего года, тогда как годовой отчет об исполнении местного бюджета представляется в представительный орган муниципального образования не позднее 1 мая текущего года. Для органов местного самоуправления предусмотрены более ранние сроки. Это объясняется тем, что необходим определенный период запаздывания, исходя из того что бюджетная отчетность органов местного самоуправления должна передаваться на вышестоящий уровень бюджетной

системы для составления бюджетной отчетности консолидированного бюджета РФ[439].

Отчет об исполнении бюджета за отчетный финансовый год утверждается законом (решением) об исполнении бюджета. Обязательными показателями, которые должны содержаться в этом отчете и утверждаться законом (решением), должен быть общий объем доходов, расходов и дефицита (профицита) бюджета. Еще ряд утверждаемых показателей содержится не непосредственно в акте, а в приложении к закону (решению) об исполнении бюджета за отчетный финансовый год. Бюджетный кодекс РФ предусматривает перечень показателей, который должен содержаться в законе (решении) об исполнении бюджета. Ранее такой перечень был установлен только для закона (решения) о бюджете. К данным показателям относятся: доходы бюджета по кодам классификации доходов бюджетов; расходы бюджета по ведомственной структуре расходов соответствующего бюджета; расходы бюджета по разделам и подразделам классификации расходов бюджетов; источники финансирования дефицита бюджета по кодам классификации источников финансирования дефицитов бюджетов.

Отдельными приложениями к закону (решению) об исполнении бюджета за отчетный финансовый год утверждаются следующие показатели: доходов бюджета по кодам классификации доходов бюджетов; доходов бюджета по кодам видов доходов, подвидов доходов, классификации операций сектора государственного управления, относящихся к доходам бюджета; расходов бюджета по ведомственной структуре расходов соответствующего бюджета; расходов бюджета по разделам и подразделам классификации расходов бюджетов; источников финансирования дефицита бюджета по кодам классификации источников финансирования дефицитов бюджетов; источников финансирования дефицита бюджета по кодам групп, подгрупп, статей, видов источников финансирования дефицитов бюджетов,

[439] Подробнее см.: Комментарий к ст. 264.5 БК РФ // Бюджетный кодекс Российской Федерации : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-5-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

классификации операций сектора государственного управления, относящихся к источникам финансирования дефицитов бюджетов[440].

4.3. Правовой режим бюджетных заимствований

Анализируя режимно-правовое регулирование бюджетных отношений, необходимо исходить из того, что «в теории выделяют три основных состояния бюджета, а именно, сбалансированное, дефицитное и профицитное. Сбалансированный бюджет свидетельствует о проведении в жизнь рациональной бюджетной политики, при которой весь объем предусмотренных расходов обеспечен доходами. Дефицит бюджета означает, что расходы бюджета превышают доходы, а профицит, наоборот, представляет собой превышение доходов над расходами»[441]. Естественно, в данном случае идеальная модель регулирования бюджетных отношений предполагает достижение баланса между доходной и расходной частями. В то же время профицит бюджета, к сожалению, очень часто рассматривается как идеальный, но сложно досягаемый вариант. Именно поэтому законодатель довольно четко урегулировал ситуацию, связанную с превышением расходов над доходами и, соответственно, детализировал соответствующие институты, связанные с этим (публичный долг, публичный кредит, публичные ценные бумаги, бюджетные заимствования и т. д.).

«Одним из способов привлечения дополнительных денежных средств в целях финансирования запланированных законом о бюджете расходов выступает государственный и муниципальный кредит, являющийся институтом финансовой системы. …В отличие от общественных отношений, возникающих при банковском кредитовании регулируемых нормами гражданского права, общественные отношения, складывающиеся в сфере

[440] См.: Комментарий к ст. 264.6 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. URL: http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-6-bk-rf/kommentarii (дата обращения: 28.06.2022).

[441] *Бездворных М. В.* Указ. соч. С. 209.

государственного (муниципального) кредита являются в значительной мере предметом правового регулирования финансового права»[442]. Важно иметь в виду, что финансово-правовое регулирование предполагает традиционное использование государственных займов на принципах возвратности с целью минимизации бюджетного дефицита. При этом особый правовой режим возникает впоследствии и у средств бюджета, которые используются для непосредственного погашения государственной задолженности.

Бюджетно-правовой режим предполагает использование и специфического институционального режима бюджетных заимствований. Особенностью данного бюджетно-правового режима является особая роль публичного образования, которые выступают в качестве заемщика денежных средств. При этом подобные займы осуществляются с определенными условиями и целями. В соответствии со ст. 103 БК РФ под государственными (муниципальными) заимствованиями понимается привлечение от имени публично-правового образования заемных средств в бюджет публично-правового образования путем размещения государственных (муниципальных) ценных бумаг и в форме кредитов, по которым возникают долговые обязательства публично-правового образования как заемщика.

Регулирование финансово-правовой природы государственного долга объективно обусловливает выделение целей (направлений) использования таким образом аккумулированных денежных средств. Исходя из ст. 103 и 104 БК РФ можно сделать вывод, что государственные внутренние и внешние заимствования используются либо для покрытия дефицита федерального бюджета, либо для погашения государственных долговых обязательств РФ (финансирование расходов бюджета в пределах расходов на погашение государственных долговых обязательств). Основываясь на этом, Е. В. Покачалова определяет государственный долг Российской Федерации как установленную либо санкционированную «…государством совокупность

[442] Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 274.

всех видов задолженностей в установленных бюджетным законодательством формах перед физическими и юридическими лицами, иностранными государствами, международными организациями и иными субъектами международного права, возникшая в ходе его кредитной деятельности, осуществляемой в качестве заемщика или гаранта в целях достижения сбалансированности бюджета, при полном и безусловном ее обеспечении всем находящимся в федеральной собственности имуществом, составляющим государственную казну»[443].

Классификация государственных займов может осуществляться по различным основаниям (срокам действия, субъектами эмиссии, субъектам-держателям ценных бумаг, формам выплаты доходов, методам размещения, формам займа и т. д.)[444]. Не останавливаясь детально на характеристике всех подходов к классификации, остановимся на подходе, который преимущественно использует законодатель относительно бюджетных заимствований. Режим бюджетных заимствований предполагает использование двух форм аккумуляции денежных средств через специфические конструкции долговых обязательств:

1. Внутренние заимствования. В условиях данного правового режима мы фактически сталкиваемся с согласованием двух институциональных режимов. С одной стороны, речь идет о режимно-правовом регулировании привлечения денежных средств в бюджеты публичными образованиями. С другой стороны, данные отношения предполагают режимно-правовое регулирование эмиссии публичных ценных бумаг через государственные внутренние заимствования. Внутренние заимствования можно дифференцировать в зависимости от субъекта:

а) государственные внутренние заимствования, под которыми понимается привлечение от имени Российской Федерации заемных средств в

---

[443] *Покачалова Е. В.* Государственный долг: концептуальные проблемы институциональной принадлежности // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2005. № 11. С. 182.

[444] Подробнее см.: Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 287–289.

федеральный бюджет путем размещения государственных ценных бумаг РФ и в форме кредитов из других бюджетов бюджетной системы РФ, от кредитных организаций и международных финансовых организаций, по которым возникают долговые обязательства Российской Федерации как заемщика, выраженные в валюте РФ[445]. Целью реализации режима государственных внутренних заимствований является формирование предпосылок и возможностей минимизации долговых обязанностей публичных образований. Государственные внутренние заимствования Российской Федерации осуществляются в целях в целях финансирования дефицита федерального бюджета, а также для погашения государственных долговых обязательств Российской Федерации, финансового обеспечения иных источников финансирования дефицита федерального бюджета, пополнения в течение финансового года остатков средств на счетах федерального бюджета[446];

б) государственные внутренние заимствования субъекта РФ предполагают привлечение от имени субъекта РФ заемных средств в бюджет субъекта РФ. Подобная аккумуляция денежных средств осуществляется путем размещения государственных ценных бумаг субъекта РФ и в форме кредитов из других бюджетов бюджетной системы РФ, от кредитных организаций, международных финансовых организаций и иностранных банков, по которым возникают долговые обязательства субъекта РФ как заемщика, выраженные в валюте РФ. В соответствии с ч. 11 ст. 103 БК РФ государственные внутренние заимствования субъекта РФ и муниципальные внутренние заимствования осуществляются в целях финансирования дефицита бюджета субъекта Российской Федерации и местного бюджета, погашения долговых обязательств субъекта Российской Федерации и муниципального образования, пополнения в течение финансового года остатков средств на счетах бюджета субъекта Российской Федерации и

[445] Ч. 2 ст. 103 БК РФ.
[446] Ч. 3 ст. 103 БК РФ.

местного бюджета соответственно, а также в целях предоставления бюджетных кредитов местным бюджетам из бюджета субъекта Российской Федерации, предусмотренных порядком предоставления бюджетных кредитов из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации;

в) муниципальные внутренние заимствования осуществляются от имени муниципального образования заемных средств в местный бюджет путем размещения муниципальных ценных бумаг и в форме кредитов из других бюджетов бюджетной системы РФ и от кредитных организаций, по которым возникают долговые обязательства муниципального образования как заемщика, выраженные в валюте РФ.

2. Государственные внешние заимствования. Под государственными внешними заимствованиями Российской Федерации понимается привлечение от имени Российской Федерации заемных средств в федеральный бюджет путем размещения государственных ценных бумаг РФ и в форме кредитов от кредитных организаций, иностранных государств, международных финансовых организаций и (или) иных субъектов международного права, иностранных юридических лиц, по которым возникают долговые обязательства Российской Федерации как заемщика, выраженные в иностранной валюте[447]. Цели государственных внешних заимствований практически совпадают с государственными внутренними заимствованиями и направлены на минимизацию дефицита федерального бюджета, погашение государственных долговых обязательств Российской Федерации и финансового обеспечения иных источников финансирования дефицита федерального бюджета.

Режим бюджетных заимствований ориентирован на определенные временные и количественные критерии. Основываясь именно на временных критериях, Е. В. Покачалова характеризует специфические черты

[447] Ч. 5 ст. 103 БК РФ.

государственных долговых отношений и делает вывод о принципиальных моментах, отличающих данный финансово-правовой институт от кредитно-долговых отношений, регулируемых частным правом. «…Под государственным долгом принято понимать сумму непогашенных долговых обязательств независимо от срока их погашения… Это отличает государственные долговые отношения не только от гражданско-правовых отношений, но и от иных финансово-правовых… Появление (точнее, констатация наличия) государственного долга абсолютно не связано с проблемой соблюдения сроков погашения государственных долговых обязательств».[448] Е. В. Покачалова абсолютно логично обращает внимание на то, что государственные долг в контексте финансово-правового регулирования не связывается с фактом несвоевременного или неполного погашения государством взятых на себя обязательств, что отличает его от конструкции гражданско-правового регулирования. При этом принципы, лежащие в основе образования долгов, такие как добровольность, срочность, возмездность, возвратность, необходимо рассматривать как родовые общеправовые принципы, лежащие в основе организации кредитных отношений, а не как принципы, выражающие исключительно частноправовую природу отношений.

Так, в соответствии с ч. 8 ст. 103 БК РФ Правительство РФ или уполномоченный им Минфин России вправе осуществлять внутренние (внешние) заимствования с превышением установленного на соответствующий финансовый год федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период. Подобное превышение касается верхнего предела государственного внутреннего (внешнего) долга Российской Федерации. Превышение допускается только в целях замещения внешних (внутренних) заимствований в рамках верхнего предела государственного долга Российской Федерации. Кроме того, оно

[448] *Покачалова Е. В.* Государственный долг ... С. 182.

может осуществляться с превышением верхнего предела государственного внутреннего долга Российской Федерации и верхнего предела государственного долга Российской Федерации.

Государственные внешние заимствования предполагают такой же принцип классификации по субъектному составу, как и государственные внутренние заимствования, когда речь идет о выделении в качестве субъектов заимствования непосредственно государства, субъекта РФ и муниципального образования. Не отличаются принципиально и цели подобных займов, хотя относительно заимствований субъектов федерации и муниципальных образований необходимо учитывать ориентированность участия таких субъектов в соответствующих государственных программах.

Принципиально важным моментом режима бюджетных заимствований является то, что размещение государственных ценных бумаг субъекта РФ (муниципальных ценных бумаг) осуществляется субъектом РФ (муниципальным образованием) при соблюдении следующих условий:

1) отсутствие просроченной задолженности по долговым обязательствам субъекта РФ (муниципального образования);

2) субъектом РФ (муниципальным образованием) получен кредитный рейтинг не ниже уровня, устанавливаемого Правительством РФ, от одного или нескольких осуществляющих рейтинговые действия юридических лиц, перечень которых определяется Правительством РФ[449].

Характеризуя правовой режим бюджетных заимствований, необходимо учитывать, что предпосылкой его возникновения является наличие государственного (муниципального) долга. Правовую природу государственного долга логично связывать с декларируемой и реально реализуемой государством финансовой и бюджетной политикой. Финансово-правовой институт государственного долга «…представляет собой сумму непогашенных долговых обязательств вне зависимости от срока их

[449] Ч. 18 ст. 103 БК РФ.

погашения… он не зависит от своевременности исполнения обязательств по государственным ценным бумагам либо иным видам долговых обязательств и возникает с момента размещения указанных ценных бумаг»[450].

Под государственным или муниципальным долгом 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 РФ или муниципальным образованием[451].

Примечательно, что, определяя федеральный долг в ст. 97 БК РФ через конструкцию обязательства, законодатель использует последнее понятие опять-таки не в контексте используемой конструкции частного права, а как общеродовое понятие с присущими ему особенностями публично-правового регулирования. Именно реализация отношений кредитования на основании подобных принципов «…несколько отграничивают средства, аккумулируемые посредством государственного кредита, от доходов государства в собственном смысле»[452].

Основываясь на подобных исходных началах С. Д. Цыпкин, определил место государственного кредита в финансовой системе: 1) государственный бюджет; 2) финансы социалистических предприятий, организаций отраслей народного хозяйства; 3) государственное социально страхование; 4) кредит (банковский и государственный). При этом совмещение кредита в режиме банковского регулирования и регулирования через публичные заимствования, не исключало важность последнего, когда автор подчеркивал, что «…государственный кредит связывается из норм, регулирующих

---

[450] *Бездворных М. В.* Указ. соч. С. 211.

[451] Ст. 6 БК РФ.

[452] *Цыпкин С. Д.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. М., 1983. С. 36.

отношения при выпуске государственных займов, а также… при привлечении вкладов в сберегательные кассы»[453].

На специфическое положение межотраслевого института законодательства в контексте соотношения публичного и частного права обращает внимание Е. В. Покачалова. Характеризуя публично-правовую природу государственного долга, отметим, что она логично исходит из природы конституционных норм, детализирующихся в отраслевом финансовом законодательстве. И обосновывает элементы концепции финансово-правовой природы государственного долга[454]. Следует согласиться с тем, что законодательный выбор в определении государственного долга Российской Федерации как долговых обязательств Российской Федерации перед физическими и юридическими лицами, иностранными государствами, международными государствами и иными субъектами международного права, включая обязательство по государственным гарантиям, предоставленным Российской Федерации [455], является не совсем корректным. Фактически подобно определение отражает традиционные исходные начала гражданско-правового подхода к конструкции обязательства и не содержит принципиальных особенностей публично-правового регулирования.

Следует согласиться с Е. В. Покачаловой в том, что публичный долг следует рассматривать как комплексную синтетическую категорию, объединяющую понятия государственного и муниципального долга. В то же время комплексность не исключает и специализации этого понятия, когда оно отражает характерные особенности концептуальных конструкций «финансовой деятельности», «публичных финансов», «бюджета» и т. д. Именно поэтому логичным представляется вывод о том, что публичный долг следует рассматривать как следствие кредитных отношений с участием публично-территориальных образований, с одной стороны, и как

[453] Там же.
[454] Подробнее см.: *Покачалова Е. В.* Государственный долг ... С. 180–181.
[455] Ст. 97 БК РФ.

комплексную (синтетическую) финансово-правовую категорию, содержание и определение которой обусловливается государственно-политическим устройством страны, — с другой[456].

С целью детализации особенностей подобного режимно-правового регулирования правовой режим бюджетных заимствований непосредственно связывается с процедурой реструктуризации государственного (муниципального) долга. Под реструктуризацией государственного (муниципального) долга в соответствии с ч. 1 ст. 105 БК РФ понимается основанное на соглашении изменение условий исполнения обязательств (погашения задолженности), связанное с предоставлением отсрочек, рассрочек исполнения обязательств, изменением объемов и (или) сроков уплаты процентов и (или) иных платежей, предусмотренных действующими договорами (соглашениями) и иными документами, из которых вытекают указанные обязательства. При этом реструктуризация долга может быть осуществлена с частичным списанием (сокращением) суммы основного долга[457].

Правовой режим бюджетных заимствований предполагает и определенные ограничения при возникновении долговых обязательств путем закрепления предельного объема заимствований. Так, в соответствии с ч. 1 ст. 106 БК РФ под предельным объемом заимствований субъекта РФ (муниципальных заимствований) на соответствующий финансовый год понимается совокупный объем привлечения средств в бюджет субъекта РФ (местный бюджет) по программам государственных внутренних и внешних заимствований субъекта РФ (программам муниципальных внутренних и внешних заимствований) на соответствующий финансовый год. Общая сумма привлечения средств в соответствующем финансовом году не должна превышать общую сумму средств, направляемых на финансирование

---

[456] Подробнее см.: *Покачалова Е. В.* Публичный кредит и публичный долг в составе элементов финансовой системы России и понятийно-категориального аппарата финансового права // Фин. право. 2004. № 10. С. 19–23.

[457] Ч. 2 ст. 105 БК РФ.

дефицита бюджета субъекта РФ (местного бюджета), и объемов погашения долговых обязательств субъекта РФ (муниципального образования).

Естественно, что обобщающим показателем ограничений возникновения долговых обязательств за счет внешних заимствований является установление верхнего предела внешнего долга. Подобные ограничения устанавливаются Законом субъекта РФ о бюджете субъекта РФ для субъекта РФ по состоянию на 1 января года, следующего за очередным финансовым годом. Подобный показатель фиксируется и по каждому году планового периода, с указанием верхнего предела долга по государственным гарантиям субъекта РФ. Муниципальным правовым актом представительного органа муниципального образования о местном бюджете (решением о местном бюджете) устанавливаются верхние пределы муниципального внутреннего долга, муниципального внешнего долга.

Статья 108^1 БК РФ предполагает возможности реализации программы государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте, которая представляет собой перечень государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте на очередной финансовый год и плановый период. При этом из подобного программного регулирования исключаются целевые иностранные кредиты (заимствования), привлеченные под государственные гарантии Российской Федерации. В программе государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте должно быть отдельно предусмотрено каждое направление (цель) гарантирования, объем которого превышает сумму, эквивалентную 50 млн. долларов США, с указанием категорий и (или) наименований принципалов. Указанные гарантии подлежат реализации только при условии их утверждения в составе программы государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте.

Программа государственных гарантий Российской Федерации в иностранной валюте предполагает указание на:

1) общего объема гарантий;

2) направления (цели) гарантирования с указанием объема гарантий по каждому направлению (цели);

3) валюты обязательств по гарантии;

4) наличия или отсутствия права регрессного требования гаранта к принципалу, а также иных условий предоставления и исполнения гарантий;

5) общего объема бюджетных ассигнований, которые должны быть предусмотрены в очередном финансовом году и плановом периоде на исполнение гарантий по возможным гарантийным случаям[458].

Правовой режим бюджетных заимствований включает также подобные программы для субъектов РФ и муниципальных образований. Так, Программа государственных внешних заимствований субъекта РФ на очередной финансовый год и плановый период представляет собой перечень государственных внешних заимствований субъекта РФ по видам долговых обязательств, осуществляемых и (или) погашаемых в очередном финансовом году и плановом периоде[459]. Программой государственных внешних заимствований субъекта РФ определяются:

1) объемы привлечения средств в бюджет субъекта РФ и предельные сроки погашения долговых обязательств;

2) объемы погашения государственных долговых обязательств субъекта РФ, выраженных в иностранной валюте, в очередном финансовом году и плановом периоде по видам долговых обязательств.

Программой муниципальных внешних заимствований определяются:

1) объем привлечения средств в местный бюджет и сроки погашения долговых обязательств, возникающих по бюджетным кредитам;

2) объем погашения долговых обязательств муниципального образования в очередном финансовом году и плановом периоде (очередном финансовом году), возникших по бюджетным кредитам, привлеченным в

---

[458] Комментарий к ст. 108 БК РФ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».
[459] Ст. 108^2 БК РФ.

местный бюджет из федерального бюджета в иностранной валюте в рамках использования целевых иностранных кредитов.

Программа государственных гарантий Российской Федерации, государственных гарантий субъекта РФ, муниципальных гарантий в валюте РФ представляет собой перечень предоставляемых государственных гарантий Российской Федерации, государственных гарантий субъекта РФ на очередной финансовый год и плановый период, муниципальных гарантий в валюте РФ на очередной финансовый год (очередной финансовый год и плановый период)[460]. В данной программе указываются :

1) общий объем гарантий;

2) направления (цели) гарантирования с указанием объема гарантий по каждому направлению (цели);

3) наличие или отсутствие права регрессного требования гаранта к принципалу, а также иных условий предоставления и исполнения гарантий;

4) общий объем бюджетных ассигнований, которые должны быть предусмотрены на исполнение гарантий.

Указанные гарантии подлежат реализации только при условии их утверждения в составе соответственно программы государственных гарантий Российской Федерации, государственных гарантий субъекта РФ, муниципальных гарантий в валюте РФ.

[460] Ст. 110^2 БК РФ.

ГЛАВА 5. НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ РЕЖИМЫ И ИХ ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

5.1. Содержание и особенности налогово-правовых режимов

Разновидность режимно-правового регулирования налоговых отношений, характеризуясь общими чертами, свойственными для финансовых режимов в целом, отличаются и определенными особенностями. Последние раскрываются в содержании признаков каждого подотраслевого или институционального режима. В то же время общность подобных конструкций связывается с достижением эволюционного эффекта в развитии и регулировании соответствующих отношений, определенной стабильности. Н. А. Поветкина логично подчеркивает важность финансовой устойчивости относительно всей финансовой системы. «В связи с этим можно сделать вывод, что принципы обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации обусловлены экономическими, политическими и социальными явлениями, потребностями и закономерностями общественного развития и требуют нормативного закрепления»[461]. Стабильность правового регулирования налоговых отношений достигается прежде всего через законодательное закрепление концептуальных начал правового упорядочения отношений, характеризующих исполнение налоговой обязанности. К подобным конструкциям необходимо отнести существование принципов налогообложения, закрепление таких конструкций, как налоговая обязанность, элементы налогового механизма и т. д.

Детализация особенностей налогово-правового регулирования обусловливает подход к характеристике налогово-правовых режимов как

[461] *Поветкина Н. А.* Принципы правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации ... С. 66.

разновидностей финансово-правовых. Именно поэтому имеет смысл остановиться на анализе признаков финансово-правового режима в условиях налогово-правового регулирования.

1. *Налогово-правовой режим, являясь разновидностью финансово-правового*, характеризуется определенной производностью как от основ финансово-правового регулирования, так и от исходных начал социального регулирования в целом. Налогово-правовые режимы отражают все родовые характеристики публично правовых режимов с особенностями отраслевого финансово-правового регулирования, вместе с тем отличаются видовыми особенностями подотраслевого или институционального режимно-правового регулирования. В науке отмечается, что стабильная финансовая система является необходимой основой для развития отечественной экономики, что предполагает как фискальные, так и стимулирующие механизмы регулирования. Одним из таких инструментов выступает создание особых экономических зон. Правовое регулирование этих зон включает в себя законодательно закрепленный режим наибольшего благоприятствования по трем основным направлениям: государственное финансирование инфраструктуры, снижение административных барьеров, а также предоставление налоговых и таможенных льгот[462].

Традиционно авторы рассматривают финансовую систему как: во-первых, совокупность финансовых институтов, каждый из которых способствует образованию и использованию соответствующих денежных фондов; во-вторых, совокупность государственных органов и учреждений, осуществляющих в пределах своей компетенции финансовую деятельность[463]. По сути, совпадает с подобной позицией подход Н. И. Химичевой и Е. В. Покачаловой, которые финансовую систему связывают с «объективно обусловленным внутренним строением финансов,

---

[462] См.: *Савосик Д. А.* Функционирование особых экономических зон на территории Российской Федерации: финансово-правовой аспект : автореф. дис. … канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 4.

[463] См.: Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 10.

выражающимся в совокупности входящих в них взаимосвязанных звеньев (институтов), каждое из которых представляет специфическую группу финансовых отношений»[464]. Разграничивая существующие подходы к пониманию финансовой системы как совокупности органов, осуществляющих финансовую деятельность, и как совокупност и фондов денежных средств, Е. Ю. Грачева и О. Н. Горбунова предлагают включать в финансовую систему: государственные финансы, финансы хозяйствующих субъектов, местные финансы, фонды страхования, кредит (государственный и банковский)[465]. Вместе с тем полагаем, что важно иметь в виду, необходимость наличия публичной природы у всех подобных составляющих финансовой системы. Так, банковский кредит именно поэтому будет рассматриваться как элемент финансовой системы только в том случае, если функционирует в режиме правового регулирования публичных отношений. Если вести речь о регулируемом частным правом банковском кредитовании, то его вряд ли можно отнести к элементам целостной публичной финансовой системы.

Сложным для понимания является также выделение фискальных и стимулирующих механизмов регулирования. Очевидно, что это понятия, которые имеют разное смысловое и целевое наполнение. Фискальность предполагает «бюджетоориентированность» (лат. *fiscus* — казна) отношений, в то время как стимулирование обеспечивает нацеленность воздействия способов организации поведения участников отношений. Полагаем, что связывать содержание финансовой системы точнее было бы с ее функциями или функциями финансов.

Налоговые и таможенные льготы часто выделяют в качестве комплектующих правового режима наибольшего благоприятствования. Надо думать, что последовательным подходом будет не концентрировать внимание единственно на налоговых льготах, но определять именно

[464] См.: Финансовое право / отв. ред. Н. И. Химичева. М. : Норма, 2005. С. 93.

[465] См.: Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 10.

специальный налогово-правовой режим функционирования особых экономических зон. Налоговые льготы выступают только одним из компонентов такого правового режима. Другими его составляющими элементами могут быть упрощенные процедуры налогового учета или отчетности и т. д., которые не являются классической льготой или освобождением, как это понимается в теории налогового права и норме законодательства о налогах и сборах.

По мнению А. П. Лиманской, «финансовое право также содержит ряд специальных правовых режимов. Наглядным примером выступает существование офшорных зон. <…> Страны… вынуждены находить дополнительный источник средств пополнения своего государственного бюджета. Самым распространенным способом в такой ситуации выступает институт регистрации иностранных субъектов предпринимательской деятельности на территории “налоговой гавани” с освобождением от уплаты налогов либо с обложением налогов, но по более низким ставкам, чем действуют в государствах с развитой экономикой»[466]. Соглашаясь с высказыванием указанного автора, можно определить наличие некоторых специальных правовых режимов в системе финансового-правового регулирования. Как и все режимы они объединены родовыми отраслевыми критериями, но различаются институциональной или подотраслевой спецификой. Особыми порядками регулирования разновидностей финансовых отношений выступают правовые режимы валютного регулирования, денежного обращения, обращения публичных ценных бумаг, специальные налогово-правовые режимы. Вместе с тем необходимо предостеречь от попыток смешивать отношения, входящие в область финансово-правового регулирования, с теми, которые, находясь на границе с ними, однако отличаются методами правового регулирования. Вызывает сомнение попытка включения в правовое режимное регулирование

[466] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 109.

совокупности норм, устанавливающих порядок регистрации иностранных хозяйствующих субъектов на территории «налоговой гавани». Предпочтительнее в данном случае говорить о наличии специального хозяйственно-правового режима, понимая, что в любом случае речь будет вестись о режиме на стыке публичного и частного права. В связи с этим специальный налогово-правовой режим как разновидность финансового будет иметь существенные особенности.

2. *Режимно-правовое регулирование налогообложения гарантируется налогово-правовыми нормами* с момента возникновения обязанности по постановке на учет, уплате, представления отчетности до момента исполнения налоговой обязанности. Уяснение момента появления налога и, соответственно, налоговой обязанности как предмета режимного регулирования вызывает к жизни иной вопрос: на основании каких принципов должно осуществляться регулирование налоговых отношений? Исследуя общие принципы налогообложения, С. Г. Пепеляев подчеркивает, что они ориентированы на ограничение свободы государства в области финансов. «Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения»[467].

Наиболее детально проблема принципов налогового права исследована в работах Д. А. Смирнова. Данный автор при анализе эффективности принципов налогового права обращает внимание на необходимость учета как духовных, так и материальных условий жизни общества, а также ценностных ориентиров и сложившихся социальных связей. Он пишет: «Основными целями принципов налогового права являются: 1) ориентирование налогово-правового регулирования с учетом конституционных ценностей Российского государства; 2) определение перспектив правотворческой и иной юридической практики, обеспечение ее логичности, непрерывности и

[467] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 100.

сбалансированности; 3) воздействие на функционирование массового и профессионального правосознания»[468]. Именно системой принципов определяется нацеленность налогово-правового регулирования и гарантируется формирование тех способов, с помощью которых оно будет реализовываться. Определенно принципами налогового регулирования гарантируется существование «общего базиса», опираясь на который формируется и функционирует вся система налогово-правовых норм. Определенные Конституцией Российской Федерации гарантии в налогообложении трансформируются в исходные начала, отражающие концептуальные предписания Общей части НК РФ, которые впоследствии детализируются либо по стадиям налоговых отношений, отражающих налоговую обязанность и контроль за ее исполнением, либо по разновидностям налогов или сборов.

Более того, надо учитывать, что общие принципы налогообложения закрепляют одинаковые конструктивные требования ко всем видам налогов и сборов как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов РФ и муниципальных образований. Д. А. Смирнов указывает, что «детализация общих принципов налогообложения предполагает выделение трех групп: принципов, обеспечивающих реализацию и соблюдение основ конституционного строя; принципов, обеспечивающих реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщика; принципов, обеспечивающих реализацию и соблюдение начал федерализма»[469]. Основой определения принципов выступает требование, что «при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других людей и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общественного благосостояния в демократическом обществе» (ч. 2 ст. 29 Всеобщей

[468] *Смирнов Д. А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации : автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 15.

[469] Подробнее см.: Там же. С. 105–117.

декларации прав и свобод человека). Основываясь на этом положении, Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 17.12.1996 № 20-П сделал вывод о том, что право частной собственности не является абсолютным и не подлежащим ограничению ни при каких условиях. Он определил налог как необходимое условие существования государства, в соответствии с которым обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков, как безусловное требование государства[470].

Подобные требования чаще всего реализуются через нормы-принципы, лежащие в основе законодательного регулирования налоговых отношений. Можно согласиться с выводом М. О. Минаевой, согласно которому: «Принципы налогообложения должны способствовать созданию налоговой системы, которая бы наиболее полно решала такие фундаментальные задачи, как: 1) увеличение объема продукции и услуг, необходимых населению; 2) обеспечение справедливого распределения производственных товаров и услуг среди индивидов и групп населения; 3) защита прав и свобод граждан при наличии представительной системы, ответственного правительства и правления закона; 4) сохранение и укрепление Федерации. <…> Таким образом, принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»[471].

Конституционное закрепление основных принципов налогообложения не является исключительным только для законодательного регулирования данных отношений в России. Конституционное закрепление принципов налогообложения характерно и для США, где «принципы, закрепляемые в конституциях штатов, во многом повторяют принципы, содержащиеся в

[470] Подробнее см.: *Денисаев М. А.* Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. М. : ИД «Юриспруденция», 2005. С. 8–15 ; *Карташов А. В.* Налоговое право : краткий курс лекций / под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Изд-во «Юрайт», 2013. С. 17–21.

[471] *Минаева М. О.* К вопросу о принципах налогообложения // Наука и общество. 2014. № 1 (16). С. 49.

федеральном основном законе, но при этом имеют самостоятельно значение для налогового права штатов»[472]. К подобным принципам относятся: взимание налогов исключительно в публичных целях; принцип справедливого налогообложения; принцип равной защиты; установление, изменение или отмена налога исключительно законом; принцип должной правовой процедуры[473].

Характеризуя конструкцию взимания налогов, хотелось бы обратить внимание на четкое разграничение понятия «взимание» и «взыскание». «Взимание налога предполагает фактическое наличие охранного правового ограничения, когда точное исполнение налоговой обязанности… обеспечивает законопослушное поведение плательщика. Взыскание налогов связывается уже с реализацией защитных ограничений в налогообложении. Оно отражает нарушение обязанности… и предполагает включение защитного механизма через принудительное взыскание как суммы неперечисленных средств, так и санкций»[474].

3. *Налогово-правовой режим устанавливает и гарантирует определенный порядок поведения участников налоговых правоотношений.* Для некоторых случаев характерным может быть взаимосвязь специального налогово-правового режима с отрицательной мотивацией в деяниях участников, которая «достигается путем угрозы применения наказания, либо ухудшения положения субъектов права. <…> Если налогоплательщик желает отказаться от определенных общественно полезных действий, перейдя на общую систему налогообложения, то законодатель путем угрозы лишения… льгот так или иначе опосредованно ограничивает эту тенденцию»[475]. Такое утверждение позволяет сделать вывод, что лицо, исполняющее обязанность в порядке специального налогового режима, при переходе на общий налоговый

---

[472] *Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г.* Налоговое право США: терминология. М. : Изд. центр «Анкил», 1996. С. 12.

[473] Подробнее см.: Там же. С. 12–17.

[474] Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М. : Харьков : Право, 2011. С. 429.

[475] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 71.

режим совершает правонарушение, поскольку государство определяет демотивирующие правила «путем угрозы применения наказаний либо ухудшения положения субъектов права».

Необходимо уточнить, что подобная конструкция подлежит более детальному аргументированию. Ограничительные меры в виде наказания или санкции являются неблагоприятными последствиями для субъекта, допустившего нарушение законодательной нормы. Вместе с тем переход с одного вида налогово-правового режима на другой (с общего на специальный или наоборот) в соответствии с законодательно определенными правилами, условиями и процедурой не являются правонарушением, поэтому в таком случае не существует угрозы применения наказания. Специальные налоговые режимы позволяют налогоплательщику получать преференции при переходе на него, связанные с особенностями предпринимательской деятельности, которые и будут определять выбор данного лица по исполнению налоговой обязанности по правилам общего или специального налогового режима.

При исследовании принципов российского налогового права Д. А. Смирнов делает акцент на на сочетание общей природы принципов права и особенностей, отображающих основополагающую идею налогообложения. Автор выделяет справедливость в качестве таковой. Д. А. Смирнов пишет: «Справедливость в сфере налогового права необходимо рассматривать как: 1) историческую категорию, наполненную правовым содержанием; 2) принцип юридической деятельности; 3) принцип налогового права; 4) практический критерий правоприменительной деятельности в области налогообложения; 5) цель всего налоготворческого и правоприменительного процесса в налогообложении»[476]. Справедливость налогообложения, раскрывающаяся через указанную систему категорий, влияет на формирование и построение конструкции нормотворчества и правоприменения в налоговой сфере.

[476] *Смирнов Д. А.* Принципы Российского налогового права ... С. 12.

4. *В основе целевой определенности налогово-правовых режимов лежит обеспечение своевременного и полного поступления денежных средств от уплаты налога в соответствующие бюджеты наиболее эффективным способом.* Природа налогово-правового регулирования отражается в содержании налогово-правовых режимов, что означает специфическую конкретизацию предметного регулирования. Предметом налогового права выступает регулирование отношений, определяющих исполнение налоговой обязанности, обеспечивающих поступление налогов и сборов бюджеты бюджетной системы. Так, Д. В. Винницкий разделяет отношения, которые относятся к предмету налогового права, на: отношения по установлению и введению налогов и сборов в Российской Федерации; отношения по взиманию налогов и сборов; отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля; отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения[477]. Конечно, предмет налогового права можно детализировать за счет включения отношений в сфере применения способов обеспечения налоговой обязанности, либо выделяя процедуры оспаривания актов налоговых органов и т. д, вместе с тем применительно к налогово-правовому режиму определение предмета концентрируется на закреплении процедуры исполнения налоговой обязанности.

Отношения власти и подчинения лежат в основе метода режимного регулирования налоговых правоотношений Направление конкретных команд от властного субъекта к обязанным (плательщикам) составляет основу осуществления управления поведением. Не вызывает сомнения, что порядок регулирования налоговых отношений осуществляется императивным методом, являющимся традиционным для публичных отраслей права. Нельзя

[477] См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб. : Изд-во «Юридический центр «Пресс»», 2003. С. 130–151.

пренебречь позицией А. П. Лиманской, которая пишет: «В то же время императивный порядок упорядоченности общественных отношений вовсе не исключает возможности применения договорных форм между субъектами права. К примеру, регулирование налоговых правоотношений базируется на административно-правовых методах воздействия. Вместе с тем, в сфере налогообложения возможно применение соглашений об изменении сроков уплаты налогов и сборов, использование институтов залога и поручительства, как средств обеспечения исполнения налоговой обязанности»[478]. Вместе с тем необходимо сделать некоторые пояснения. Во-первых, разумнее осуществлять правовое регулирование именно общественных отношений, но не правоотношений. Под правоотношением понимается отношение, в отношении которого уже осуществляется регулирование правом, поэтому регулировать то, что уже имеет регулирование, — значит выступать против логики. На данном этапе развития науки финансового права уже можно признать правомерными выводы Н. А. Саттаровой и Ю. В. Бабановой о том, что категория «налоговые правоотношения» представляет собой уже достаточно изученное явление в теории налогового права[479]. И. И. Кучеров указывает на то, что налоговые правоотношения являются разновидностью финансово-правовых отношений, урегулированных нормами налогового права[480]. Представляется, что это является их существенной характеристикой. Сказанное позволяет сделать вывод о наличии внутренней структуры финансово-правовой отрасли, в которой налоговое право можно определить как сложный институт либо подотрасль. С. Г. Пепеляев акцентирует внимание на том, что «стержнем налоговых правоотношений являются отношения по взиманию налогов. Это

[478] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 18.

[479] См.: *Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В.* Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики) : монография. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 33.

[480] См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 87.

самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы — всеобщая»[481].

Во-вторых, представляется нарушающим последовательность взаимосвязи метода, регулирующего налоговые отношения, с административно-правовым. Отсутствие самостоятельного метода правового регулирования как следствие признания исключительности административно-правового метода регулирования налоговых отношений провоцирует нас сделать вывод, что совокупность налоговых норм является институтом административного права. Не оспаривая наличие единства и схожих моментов, обусловленных использованием однотипного императивного метода, необходимо сделать несколько ремарок и об их различии. Основу административно-правового метода регулирования составляет организационное подчинение, формирующееся по вертикали органов власти, однако именно такое явление отсутствует в налоговом регулировании. Необходимо понимать, что налогоплательщик не только не является подчиненным контролирующему органу, но он даже не включен в общую вертикаль органов, наделенных властными полномочиями.

В-третьих, законодательство о налогах и сборах допускает заключение отдельных соглашений, способов обеспечения исполнения обязанности. Представляется необходимым в этой связи подчеркнуть, что содержание этих институциональных конструкций находится в зависимости от метода правового регулирования, поэтому они не могут выходить за рамки, обусловленные отраслевой природой отношений. Сказанное позволяет сделать вывод, что существующие в режиме налогово-правового регулирования соглашения обеспечивают реализацию императивного предписания, имеют целью в полной мере и в надлежащий срок исполнить обязанность по уплате налога, а не являются результатом согласования позиций или интересов сторон на основании равенства. Конечно, в

[481] См.: Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2007. С. 199 ; Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 177.

некоторых случаях эффективным будет использование именно договорных конструкций, которые, однако, направлены на выполнение предписания как заплатить быстрее и точнее, но не предполагают предоставление выбора между платить или не платить. Фактически соглашение просто позволяет создать гарантии и упрощения для выполнения императивного предписания. Даже традиционные конструкции, заимствованные из частного права, получают императивное содержание в налогово-правовом режиме. Залог и поручительство имеют в налоговой сфере иную цель, чем та, которая существует гражданском обороте.

Юридические средства управления поведением в тех или иных типах правоотношений определяются типом правового регулирования. В отличие от публичного регулирования, которое основывается на превалировании разрешительных или ограничительных средств управления поведением участников отношений, частное основывается на общедозволительных, стимулирующих. Основываясь на этом А. П. Лиманская отмечает, что «при этом в ряде случаев участникам правоотношений (например, налоговых, семейных) законодателем представляется право самим определять условия режимного регулирования правовой деятельности»[482]. Вместе с тем применительно к налогообложению акцент необходимо делать на самом режиме регулирования, а не на условиях режимного регулирования. Определенно, некоторую свободу выбора стоит связывать с этапом, на котором субъект определяет какой из режимов (общий или специальный) ему использовать. После этого свобода выбора заканчивается и условия режима уже не могут быть изменены, именно эти условия и составляют предмет императивного регулирования

Система принципов налогового права гарантирует стимулирующею составляющую в налогообложении, выраженную в определенном выше аспекте. Так, С. Д. Смирнов указывает на взаимосвязь реализации принципов

[482] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 21.

налогового права и категории эффективности, а также цели этих принципов: «Эффективность принципов налогового права во многом зависит насколько полно и точно при постановке цели законодатель учитывает духовные и материальные условия жизни общества, ценностные ориентиры субъекта права, сложившиеся социальные связи и другие объективные факторы, условия их формирования и функционирования»[483]. Автор отмечает, что эффективность принципов налогового-правового регулирования гарантируется целями последних, которые отражают учет конституционных ценностей государства, определение перспектив правотворческой и правоприменительной практики, воздействие на формирование и функционирование правосознания[484].

5. *Налогово-правовой режим, устанавливая определенный порядок поведения участников налоговых отношений, исходит из достижения оптимального учета их интересов и формирования конструкции их сбалансированности.* Некоторыми авторами специальные налогово-правовые режимы, при их определении в качестве существующего порядка правового регулирования, связываются с сочетанием средств включающих особенности определения элементов налогообложения для целей формирования определенной степени благоприятности для удовлетворения интересов некоторой категории субъектов налоговых правоотношений[485]. Представляется, что в таком контексте правильным будет акцентировать внимание не на удовлетворении интересов некоторой категории субъектов налоговых правоотношений, но на достижении именно баланса существующих интересов. Не должно быть иллюзий относительно интересов участников налоговых правоотношений, которые в большей степени являются противоположными, нежели общими. По сути, властный субъект заинтересован в максимально возможном поступлении денежных средств от

---

[483] *Смирнов Д. А.* Принципы российского налогового права ... С. 15.

[484] Подробнее см: Там же. С. 15.

[485] См.: *Матинов А. С.* Специальные налоговые режимы : автореф. дис. … канд. юрид. наук. М., 2005. С. 18.

уплаты налогов и сборов, а обязанные лица напротив хотят уменьшить суммы налогов и сборов, насколько это возможно. Такое положение дел не позволяет стремиться к удовлетворению интересов только некоторой категории участников, поэтому возможным может быть только поиск и достижение баланса.

Равенство является важным условием в налогообложении, однако оно не всегда способствует достижению баланса интересов. Представляется верной позиция А. П. Лиманской о том, что «равноправие не всегда предполагает равенство прав и возможностей всех субъектов. В этой связи применительно к специальным правовым режимам следует исходить из формального равенства. Формальное равенство выражается в том, что по отношению ко всем участникам режимных отношений устанавливаются и применяются единые правовые средства специальных правовых режимов: специальные нормы права, юридические факты, специальные акты реализации прав и обязанностей и т. д. … Поэтому принцип равенства в условиях действия специальных правовых режимов может обеспечиваться лишь в рамках групп участников общественных отношений, имеющих одинаковый правовой статус»[486].

Одинаковость не отражает сущности равенства и равноправия в условия налогово-правовых режимов. Напротив, условия публичного регулирования, устанавливающие границы для властвующих и обязанных сторон налоговых правоотношений, изначально не предполагает взаимодействия равноправных или равных участников. Указанное регулирование определяет, что представители властвующей стороны являются источником команд по отношению к действиям обязанных лиц — плательщиков. Вместе с тем представляется возможным определить равенство, во-первых, в контексте обязательности предписаний закона для всех участников налоговых отношений, а во-вторых, примерно схожих правил поведения для

[486] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 90, 91.

определенных категорий участников режимно-правового регулирования. Так, не должно быть разницы в порядке предоставления и использования налоговых льгот для всех лиц специальных налогово-правовых режимов независимо от отнесения их к тем или иным категориям плательщиков, необходимо исключать индивидуализацию в предоставлении налоговых освобождений.

В таком аспекте представляется необходимым согласиться с А. П. Лиманской, которая подчеркивает, что «целью правовых льгот в регулировании специфических общественных связей является согласование интересов личности, общества и государства. Тем самым, льготы позволяют сбалансировать различные интересы субъектов, распределяя те или иные социальные блага, содействуя нормальному развитию, как отдельного гражданина, так и общества в целом»[487]. Нормативное урегулирование порядка предоставления льгот направлено на определение круга лиц, категорий плательщиков, на которых направлены преференции. Вместе с тем чуть ниже[488], определяя природу правовых привилегий, она обращает внимание на наличие у них персонифицированных черт. В этой части уместно будет высказать позицию, что привилегии можно рассматривать как разновидность преференций, а также предполагать возможность их совпадения в некоторых случаях.

Противоречивость условий специальных налоговых режимов может порождать необходимость межотраслевого регулирования. Данные обстоятельства дают повод некоторым авторам сделать следующий вывод: «Например, в НК РФ (части 1) термин “налоговый режим” применяется не только к налоговым правоотношениям, но и правоотношениям в области таможенного дела. Более того, п. 4 ст. 11 названного акта гласит о том, что в отношениях, возникающих в связи с взиманием налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ, используется понятие, определенные

[487] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 95.
[488] См.: Там же. С. 96.

действующим законодательством в области таможенного дела»[489]. На наличие путаницы в правильном соотнесении терминов «налоговый режим» и «таможенная процедура» указывают также другие авторы[490].

На наш взгляд, данную ситуацию необходимо проанализировать, чтобы выработать более взвешенный и обоснованный подход. Вызывает сомнения попытка применения налогово-правового режима к правоотношениям в области таможенного дела, при его применении это будут уже налоговые правоотношения. Хотелось бы предложить более последовательный подход, в рамках которого необходимо отграничить определенную совокупность общественных отношений в сфере таможенного дела, при этом исходя из предметной определенности выделить для каждой отрасли свой сектор регулирования, осуществляемого соответствующим правовым режимом. Таким образом, если в сфере регулирования таможенных отношений произойдет взаимодействие с отношениями по поводу уплаты таможенной пошлины[491], акциза, налога на добавленную стоимость, то это будет относиться к предмету регулирования налоговыми режимами, хотя и в сфере таможенной деятельности. Попытки расширения налогово-правового режима на таможенные правоотношения не имеют под собой разумных причин. В качестве дополнительного аргумента необходимо указать, что при соотношении понятий «налоговый режим» и «таможенные процедуры» правильнее исходить из соотношения парных категорий: «налоговый режим» — «таможенный режим»; «налоговые процедуры» — «таможенные процедуры». Попытки соединить «налоговый режим» — «таможенные процедуры» представляются искусственными. Сущность режима составляет порядок, который необходимо рассматривать через систему процедур реализации цели режимного регулирования. В таком

---

[489] Там же. С. 45.

[490] См., напр.: *Барзилова И. С.* Теоретико-отраслевые основания исследования понятия правового режима // Правовые режимы: общетеоретический и отраслевые аспекты / под ред. А. В. Малько, И. С. Барзиловой. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 29.

[491] Полагаем возможным называть таможенную пошлину разновидностью обязательного платежа налогового характера.

контексте предложенное нами соотношение представляется единственно верным.

6. Налогово-правовой режим гарантируется обеспечением процедурными нормами материальных предписаний. Правовое обеспечение налогового регулирования предполагает рациональное сочетание материальных предписаний и их процедурного обеспечения. Практически ни одна из материальных налоговых норм не может существовать без соответствующей процедуры, на основании которой она приобретает соответствующее правовое значение. На разграничении материальных и процедурных налогово-правовых режимов мы остановимся ниже, а в этом случае хотелось бы сконцентрироваться на моменте «появления налога», моменте возникновения налоговой обязанности, исходя из специального установления закона. К примеру, закрепление понятия налога в материальном предписании (ч. 1 ст. 8 НК РФ) обеспечивается соответствующей процедурой введения данного платежа. Налогом, таким образом, является только тот платеж, относительно которого реализовано полномочие по его введению соответствующим органом. Именно это основание и использует законодатель при разграничении видов налогов и сборов на федеральные, региональные и местные (ст. 12–15 НК РФ). В контексте подобного положения хотелось бы обратить внимание на целесообразность разграничения понятий «установление» и «введение» налогов и сборов. Представляется более точным при разграничении налогов на федеральные, региональные и местные основываться на второй конструкции. Фактически все разновидности налогов устанавливаются через нормативные предписания федерального акта — НК РФ, но обязанность по их уплате возникает после появления соответствующего нормативного акта на уровне региона или муниципального образования. Таким образом, установленные НК РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы вводятся актами

Государственной Думы РФ, законодательными органами субъектов РФ и актами представительных органов муниципальных образований.

С. Г. Пепеляев в результате анализа особенностей законодательного установления налогов и сборов выделил ряд конституционных требований, которым должна соответствовать процедура установления налогов и сборов: а) федеральные налоги и сборы должны устанавливаться федеральным законодательным органом, а региональные и местные — соответствующими представительными органами субъектов РФ и местного самоуправления; б) налоги и сборы должны быть установлены в надлежащей форме соответственно федеральным законом, законом субъекта РФ, актом представительного органа местного самоуправления; в) закон (акт о налоге) должен быть принят с соблюдением установленного порядка принятия[492].

В контексте этого следует согласиться с важностью определения взаимосвязанности момента возникновения обязанности по уплате налога или сбора и момента реализации полномочия субъекта налоговых отношений, которому делегирована подобная возможность. «Процессы по установлению и введению налогов, отражающие первичную фиксацию налога в налоговой системе и последующее его применение в сфере налогообложения, относятся к разным уровням власти, каждый из которых наделен определенным объемом полномочий по реализации общих принципов налогообложения и сборов в РФ»[493]. Вместе с тем нельзя не учитывать и определенную иерархию полномочий. Речь идет о том, что фундаментальное полномочие по определению содержания налоговой системы, а также элементный состав налогов и налоговых механизмов принадлежит исключительно Государственной Думе РФ. При установлении региональных и местных налогов и сборов реализуются полномочия иных субъектов, однако это

[492] См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 263, 264.

[493] *Березин М. Ю.* Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М. : Волтерс Клувер, 2006. С. 55.

происходит на основе реализованного полномочия Государственной Думой РФ.

Трехуровневость налоговой системы РФ связывает реализацию полномочий относительно установления отдельных налогов и сборов с взаимодействием центральной власти и административно-территориальных образований. Подобное взаимодействие охватывает широкий круг общих принципов налогообложения, формирования исчерпывающего перечня платежей, входящих в налоговую систему, исходя из общефедеральных стандартов налогово-правового регулирования. На основании этого «установление налога» связывается с принятием федерального закона о налоге, которым данный налог устанавливается с одновременным обязательным раскрытием в этом законе экономико-правового содержания всех существенных (императивных) элементов устанавливаемого налога. В то же время под «введением налога» следует понимать выбор органом законодательной (представительной) власти субъекта РФ или представительным органом муниципального образования из закрытого перечня налогов и сборов конкретного налога и принятие соответствующего закона или решения о введении этого налога в действие на соответствующей территории[494].

Применительно к установлению региональных и местных налогов, учитывая правовые позиции Конституционного Суда РФ, необходимо подходить довольно деликатно, учитывая особенности распределения полномочий между Российской Федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением по вопросам определения основных элементов региональных и местных налогов (ст. 17 НК РФ)[495]. Конституционный Суд РФ в своем Постановлении от 21.03.1997 № 5-П отмечал, что регулирование региональных налогов федеральным законодательством носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых

[494] Подробнее см.: *Березин М. Ю.* Указ. соч. С. 58, 59.
[495] См.: ст. 17 НК РФ.

институтов конкретным содержанием осуществляется региональным законодательством о налогах. Данная правовая позиция была высказана еще до принятия НК РФ.

Кодификация законодательства о налогах и сборах затронула объем и характер полномочий по установлению региональных и местных налогов и сборов, которыми наделяются законодательные органы государственной власти субъектов РФ и представительные органы муниципальных образований соответственно. Указанные органы определяют в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, налоговые ставки, а также порядок и сроки уплаты региональных и местных налогов соответственно, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Данное правило распространяется также на полномочия по установлению особенностей определения налоговой базы, а также налоговых льгот, оснований и порядка их применения.

Таким образом, налогово-правовой режим, являясь разновидностью финансово-правового, характеризуется определенной производностью как от финансово-правового режима, так и от исходных начал социального регулирования в целом, гарантируя налогообложение через систему налогово-правовых норм с момента возникновения обязанности по постановке на учет, уплате, предоставлению отчетности до момента исполнения налоговой обязанности и устанавливая определенный порядок поведения участников налоговых отношений, в основе которого лежит задача достижения полноты и своевременности поступления денежных средств от налогов и сборов наиболее эффективным способом и оптимальный учет интересов участников налоговых отношений в условиях сбалансированности материального и процедурного регулирования.

Субъекты налогово-правового режима.

Безусловно, режимно-правовое регулирование налоговых отношений предполагает регулирование поведения участников отношений. В полной мере раскрыть подобное регулирование можно только в соотношении

реализации прав и обязанностей, полномочий одних субъектов по отношению к другим. В то же время даже приобретение определенных прав и обязанностей, полномочий связывается с соответствующими процедурами (например, постановка на учет плательщиков, осуществление налоговой проверки и т. д.). Именно поэтому необходимо разграничивать режимы приобретения и осуществления прав и обязанностей соответствующими участниками налоговых отношений.

Анализируя содержание любого правового режима, в том числе и налогово-правового, абсолютно естественно исходить из того, что он представляет собой определенный порядок урегулирования поведения участников. Анализ налоговых правоотношений являлся предметом исследований многих авторов, выводы которых во многом совпадают[496]. Так, С. Г. Пепеляев подчеркивает, что «стержень налоговых правоотношений составляют отношения по взиманию налогов. Это — самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей… обязанность платить налоги имеет публично-правовой. А не частноправовой характер»[497].

Результатом правового воздействия на общественные отношения в сфере налогообложения являются налоговые правоотношения. «Налоговые отношения как разновидность финансовых связаны, с одной стороны, с отчуждением принадлежащих гражданам и организациям на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, а с другой — с необходимостью формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации»[498]. Видимо, при регулировании налоговых отношений не совсем уместен акцент на гражданстве, поскольку с целью налогообложения применяется принцип не гражданства, а резидентства. В публичных интересах важно, чтобы налоги

---

[496] См., напр.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб и доп. М. : Юрист, 2001. С. 394 ; *Карташов А. В*. Указ. соч. С. 23, 24.

[497] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 177, 178.

[498] *Смирнов Д. А., Зотов С. А.* О понятии правового статуса налогоплательщика // Вестник Северо-Кавказского фед. ун-та. 2013. № 2 (35). С. 232.

уплачивали все находящиеся необходимый период времени на территории государства и пребывающие за его пределами, как граждане данного государства, так и иностранцы и лица без гражданства. По мнению некоторых исследователей, налоговые отношения — это отношения, которые могут существовать только в правовой форме; это отношения по распределению бремени публичных расходов; это отношения, участниками которых, с одной стороны, являются субъекты публичного права, с другой — частного; это организационно-имущественные отношения; это отношения, строящиеся на принципах равенства, всеобщности, соразмерности[499].

Не останавливаясь подробно на их характеристике, хотелось бы уточнить несколько моментов. Во-первых, вряд ли налоговые отношения целесообразно связывать с распределением «бремени публичных расходов». Целью налоговых отношений является обеспечение поступлений в доходы бюджетов, а не распределение расходов. Последнее является предметом иного финансово-правового института — института публичных расходов, который чаще всего регулируется бюджетно-правовыми нормами. Во-вторых, сложно согласиться с разграничением субъектов налоговых правоотношений на субъектов публичного права и субъектов частного права. Все участники налоговых правоотношений являются субъектами публичного права, поведение которых регулируется методами, присущими именно публичному праву, методами власти и подчинения. То, что при характеристике обязанных лиц (плательщиков налогов и сборов) используются традиционные для частного права понятия юридических и физических лиц, вовсе не делает последних участниками частноправовых отношений в режиме налогово-правового регулирования. В-третьих, весьма условно к регулированию налоговых отношений можно отнести «принципы равенства, всеобщности, соразмерности». С этим можно согласиться, но

[499] См.: *Юнусов М. А.* Налоговые правоотношения в системе реализации конституционных обязанностей субъектов права // Вестник общественной науч.-исслед. лаборатории «Взаимодействие уголовно-исполнительной системы с институтами гражданского общества: историко-правовые и теоретико-методологические аспекты». 2016. № 7. С. 184–185.

только относительно применения этих принципов к однотипным участникам отношений (властвующим субъектам или обязанным субъектам). Отношения же между субъектами, представляющими разные стороны налогового правоотношения, вряд ли могут быть организованы на основании принципов равенства, соразмерности и т. д.

В основе этого лежит прежде всего субъектный состав соответствующего правоотношения. Налоговое правоотношение предполагает соотнесение действий (и бездействия) двух сторон правоотношения: обязанной и властвующей. Исходя из этого, детализация состава субъектов, представляющих одну из этих сторон, и есть предпосылка дифференциации налогово-правовых режимов.

Критерий налоговой обязанности лежит в основе определения и формирования правового статуса налогоплательщиков. В литературе отмечается, что «налогоплательщик (субъект налогообложения) — это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог собственными средствами»[500]. Следует иметь в виду, что действительно исполнение налоговой обязанности налогоплательщиков связывается с реализацией ее за счет собственных средств обязанного лица. В то же время к обязанным лицам относятся также налоговые представители, налоговые агенты. Последние исполняют обязанность налогоплательщика за счет не собственных средств, а обязанного лица, представляя его интересы и таким образом реализуя его обязанность[501].

Выделение круга обязанных участников налоговых правоотношений опирается на требование конституционной нормы об обязанности по уплате налогов и сборов. Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации налогоплательщиками и плательщиками сборов могут быть как граждане (физические лица), так и организации, на которых возлагается обязанность по уплате налогов и сборов. В этой связи полагаем важным обратить

[500] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 202.

[501] Подробнее см.: Налогообложение адвокатов в Республике Казахстан : науч.-метод. пособие / под общ. ред. Е. В. Порохова. Алматы : ТОО «Налоговый эксперт», 2012. С. 8–12, 24–32.

внимание на два обстоятельства. Во-первых, закрепление среди элементов налогового механизма плательщиков есть обязательное условие относительно возникновения налоговой обязанности (ст. 17 НК РФ). При этом непосредственная обязанность по уплате налога или сбора у отдельного налогоплательщика возникает на основании соответствующего раздела НК РФ, закрепляющего элементы налогового механизм по конкретному платежу. Во-вторых, даже закрепление соответствующей нормы, определяющей плательщика налога или сбора, имеет потенциальный, предположительный характер. Для возникновения реальной необходимости перечисления денежных сумм в счет налоговой обязанности необходимо, чтобы налоговая обязанность у такого лица определялась объектом налогообложения, на основании которого формировалась возможность определить базу налогообложения, по отношению к которой можно было бы применить ставку налога.

Абсолютно естественно, что в этом случае режимно-правовое регулирование налоговых отношений мы связываем с налогоплательщиком. Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Налогоплательщиками могут признаваться также иностранные структуры без образования юридического лица (ст. 19 НК РФ).

Особый порядок реализации налоговой обязанности может быть связан со специфическим характером деятельности обязанных лиц. Подтверждение тому — специальный режим налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. В соответствии со ст. 346^1 НК РФ единый сельскохозяйственный налог применяется наряду с иными режимами

налогообложения. Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога. Переход на специальный налоговый режим означает также освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за некоторым исключением), налога на имущество организаций (в части имущества, используемого при производстве сельскохозяйственной продукции, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями). Индивидуальные предприниматели — налогоплательщики единого сельскохозяйственного налога освобождаются от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, первичной и последующей (промышленной) переработке и реализации этой продукции, а также при оказании услуг сельскохозяйственными товаропроизводителями).

Возможности применения рассматриваемого специального налогового режима взаимоувязаны не просто с субъектами организациями и индивидуальными предпринимателями, но через установление дополнительных требований к характеру деятельности хозяйствующих субъектов, путем введения понятия «сельскохозяйственный товаропроизводитель», которым признаются: а) организация и индивидуальный предприниматель, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию. В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции должна составлять не менее 70 %; б) организации и индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги

сельскохозяйственным товаропроизводителям. В общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность по оказанию услуг сельскохозяйственным товаропроизводителям, доля дохода от реализации перечисленных в настоящем подпункте услуг должна составлять не менее 70 %; в) сельскохозяйственные потребительские кооперативы, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70 %. Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога: а) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров; б) организации, осуществляющие деятельность по организации и проведению азартных игр; в) казенные, бюджетные и автономные учреждения (ст. 346^2 НК РФ).

Однако круг обязанных лиц не исчерпывается исключительно отдельными налогоплательщиками. Налоговое законодательство подходит к этой проблеме, выделяя определенных консолидированных субъектов, когда налоговая обязанность связывается непосредственно не с налогоплательщиком, а с участниками налоговых отношений, которые имеют определенное, иногда опосредованное отношение к налогоплательщику.

С 2012 г. в Российской Федерации функционирует новый для нашего законодательства механизм налогового регулирования — консолидированная группа налогоплательщиков. Принцип функционирования последней подразумевает объединение на добровольной основе участников группы и выбор ответственного участника группы, на которого и возлагаются обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль. При этом каждый участник остается самостоятельным юридическим лицом, сохраняет все права и обязанности налогоплательщика. Взаимодействие налоговых органов с консолидированной группой налогоплательщиков через ответственного

участника значительно упрощает налоговое администрирование со стороны государства в части правильности и полноты уплаты налога на прибыль. Наиболее существенным плюсом для взаимосвязанных компаний в данной форме консолидации является отсутствие налогового контроля со стороны государства в части трансфертного ценообразования[502].

Следует иметь в виду, что в условиях налогово-правовых режимов сложились две формы консолидации. Вышеуказанная консолидация субъектного характера предполагает объединение в качестве единого плательщика нескольких обязанных лиц и рассмотрение их впоследствии в качестве единого обязанного лица. Однако это не исключает применения объектной консолидации, когда объединение касается совокупной налоговой обязанности, совмещающей налоговые обязанности по отдельным налоговым платежам. Подобный вид консолидации связан с использованием специальных налоговых режимов.

Подобными участниками отношений по исполнению налоговой обязанности выступают взаимозависимые лица. Определение взаимозависимых лиц содержится в ст. 105^1 НК РФ, применяемой к отношениям с 1 января 2012 г., а к отношениям, которые возникли до указанной даты, применяется ст. 20 НК РФ. Общее определение взаимозависимых лиц включает в себя правило, согласно которому в силу сложившихся между лицами отношений происходит влияние на результаты их деятельности. При этом основания для признания лиц взаимозависимыми выделяются как в отношении организаций, так и физических лиц. Нет специального порядка признания лиц взаимозависимыми, вместе с тем в норме указывается, что перечень оснований не является исчерпывающим, поэтому по иным основаниям лица могут сами признать себя таковыми или по решению суда.

---

[502] См.: *Кирсанова В. В.* Налоговая консолидация: плюсы и минусы создания и функционирования в условиях российской действительности // Известия СПбГЭУ. 2016. № 5 (101). С. 122–123.

Круг налогоплательщиков включает граждан РФ, иностранных граждан, лиц без гражданства. Хотелось бы подчеркнуть, что в данном случае при формировании налоговой обязанности в соотношении принципа гражданства и территориальности предпочтение отдается принципу территориальности. В этом случае возникновение налоговой обязанности связано со всеми лицами, пребывающими на территории государства, независимо от того, являются ли они гражданами его или нет. Естественно, объем, особенности реализации налоговой обязанности корректируются при этом в зависимости от резидентства налогоплательщика. В круг налогоплательщиков входит также и специфическая категория субъектов налогообложения — индивидуальных предпринимателей (физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), самостоятельно определяющих свой статус в соответствии с избираемым ими налоговым режимом и несущих риск правомерности применения того или иного выбранного ими режима. Схожий режим действует в отношении иных категорий самозанятых граждан — частных нотариусов, адвокатов, частных детективов и др.[503].

К налогоплательщикам-организациям относятся: а) юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ; б) иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации; в) филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ. Относительно статуса подобной категории налогоплательщиков необходимо учитывать определенную корреляцию налогового и гражданского законодательства. Понятия «юридическое лицо» и «гражданская правоспособность» при регулировании налоговых отношений заимствованы из гражданского

[503] См.: Определения Конституционного Суда РФ от 06.06.2002 № 116-О, от 05.07.2002 № 188-О.

законодательства. Так, согласно п. 1 ст. 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. При этом важно разграничивать понятия «организация» и «юридическое лицо»[504]. Понятие «организация», применяемое в режиме налогового регулирования, не совпадает с понятием «юридическое лицо». В контексте этого к организациям мы можем относить также и иностранные организации, не имеющие статуса юридического лица, но обладающие гражданской правоспособностью.

Следует согласиться с необходимостью осторожного, взвешенного подхода в области применения налоговой терминологии[505]. «Главная семантическая особенность налоговой терминологии русского языка, отличающая ее от англоязычной, заключается в разновидности ее состава. Она включает два семантически и этимологически различных пласта: лексику, обозначающую реалии экономической системы, существовавшей до начала 90-х гг. XX в., и лексику, новой России. Первая группа — это термины, выражающие универсальные правовые понятия (орган, кодекс, юрисдикция). Другой, новый пласт, образует лексика новой экономической формации РФ (факторинг, овердрафт, дефлятор)»[506]. Представляется, что при этом необходимо опираться на согласованность в построении многоуровневой конструкции используемых терминов. В основе ее должны лежать конституционные нормы (на базе которых формулируются терминологические конструкции Общей части НК РФ, детализируемые специальными нормами налогового законодательства. При этом использование традиционных для права конструкций (правонарушение, юридическое лицо, физическое лицо и т. д.) обязательно необходимо

---

[504] Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2012 № А27-7872/2012.

[505] Подробнее см.: *Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г.* Указ. соч. С. 12.

[506] См.: *Ивановская И. П.* Сопоставительно-типологический анализ налоговой терминологии в современном русском и английском языках // Известия РГПУ им. А. И. Герцена. 2008. № 58. С. 135.

детализировать соответствующим для налогово-правового значения смыслом и содержанием.

Специфическим субъектом, представляющим обязанное лицо в налоговых отношениях, выступают и определенные уполномоченные лица, у которых возникает ряд прав и обязанностей в связи с исполнением налогоплательщиками обязанности по уплате налога или сбора. Речь идет прежде всего о налоговых агентах. Согласно п. 4 ст. 24 НК РФ при перечислении налога налоговым агентом считается, что его уплата производится самим налогоплательщиком. Налоговое законодательство закрепляет также и особые случаи реализации налоговой обязанности налогоплательщика иными лицами (п. 1 ст. 45 НК РФ): а) обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (ст. 50 НК РФ); б) обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства (ст. 51 НК РФ); в) обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица (ст. 51 НК РФ); г) банк наделен правом бесспорного списания со счета налогоплательщика средств на основании инкассового поручения налогового органа о взыскании недоимки, пени и штрафов (ст. 46 НК РФ); д) судебный пристав-исполнитель осуществляет взыскание недоимки по налогу на основании решения суда за счет денежных средств и иного имущества налогоплательщика.

Стороной, противостоящей обязанным лицам (налогоплательщикам, налоговым агентам и т. д.), являются участники налоговых отношений, представляющие властную сторону правоотношения. «В процессе применения форм налогового контроля налоговые органы активно взаимодействуют с полицией, таможенными органами, входящими в систему исполнительной власти, органами специальной компетенции — министерствами, службами, ведомствами. <…> В качестве форм

взаимодействия выступают: издание совместных приказов, соглашений и инструкций; плановый и оперативный обмен информацией; создание и организация совместных рабочих групп; подготовка совместных аналитических материалов; подготовка предложений по совершенствованию законодательства; согласование и утверждение планов совместной работы; проведение совместных служебных расследований»[507].

Систему органов, которые уполномочены осуществлять контроль за поступлением налогов и сборов в доходы бюджетов, образуют как орган, имеющий исключительные полномочия в этой сфере, так и органы, которым предоставлены подобные полномочия наряду с другими. Подобные органы являются одними из основных участников контрольно-налоговых правоотношений. В. Ю. Шатов, анализируя проблемы развития подобного института в Республике Казахстан, обосновывает наличие ряда уникальных признаков подобных отношений: а) регулирование исключительно налогово-правовыми нормами; б) обусловленность функциональным назначением; в) управленческое начало, основанное на властных взаимоотношениях субъектов[508].

Следует иметь в виду, что налогово-правовой режим в этих условиях сосредоточен на регулировании порядка деятельности контролирующих органов через детализацию императивных предписаний, сосредоточенных на осуществлении властных полномочий. Полномочия властвующих субъектов охватывают преимущественно их права относительно контроля за поведением обязанных лиц. Характеризуя особенности порядка деятельности субъектов властных полномочий, вряд ли последовательной будет их единая оценка, независимо от характера и правовой природы органов. Все органы, представляющие властвующую сторону в налоговых правоотношениях,

---

[507] *Чухнина Г. Я.* Взаимодействие налоговых, таможенных органов и полиции при осуществлении налогового контроля // Вестник Волгоградского гос. ун-та. Сер. 3 «Экономика. Экология». 2012. № 2 (21). С. 176.

[508] См.: *Шатов В. Ю.* Налоговый контроль в Республике Казахстан (вопросы теории и практики) : монография. Алматы : ТОО «Издательство “Норма-К”», 2010. С. 82–89.

можно разделить на две группы: непосредственно налоговые и опосредованно налоговые.

Первая группа практически совпадает с налоговыми органами, органами, все полномочия которых сводятся к контролю за соблюдением законодательства по реализации налоговой обязанности плательщиками. В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. Данная система включает в себя федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы. Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и иными нормативными правовыми актами РФ.

Считаем важным внести ясность в следующие моменты. Во-первых, точнее акцентировать внимание на поступлении, уплате налогов и сборов не в бюджетную систему РФ, а в доходные части бюджетов, составляющих эту систему. Во-вторых, абсолютно логично и последовательно в этом случае делается акцент на осуществлении функций налоговых органов и взаимодействии их с иными органами исполнительной власти. Это важно иметь в виду, поскольку процедура движения денежных средств от плательщика в доходные части бюджетов связана не только с реализацией полномочий налоговых органов, но также и с определением порядка

деятельности органов казначейства, иных органов, осуществляющих принудительное взыскание налогов и сборов либо задолженностей по ним.

Вторую группу составляют органы, аккумулирующие более широкий спектр полномочий, из которых налоговые полномочия представляют только часть (причем не самую основную в компетенции подобных органов). Одним из наиболее ярких представителей опосредованно налоговых органов являются таможенные органы. Таможенные органы взимают таможенные платежи, среди которых не только таможенная пошлина и таможенные сборы, отнесенные действующим бюджетным законодательством РФ к неналоговым доходам. Однако их компетенция распространяется также и на особые разновидности налогов, а именно — НДС и акцизы, которые взимаются таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию. Следует согласиться с тем, что разграничение предметов налогового и таможенного права произведено в ст. 2 НК РФ.

Наряду со своими основными функциями таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами (ст. 34 НК РФ). Таким образом, среди полномочий таможенных органов оказывается круг прав и обязанностей, которые связаны с контролем за соблюдением законодательства по уплате платежей императивного характера. Важно иметь в виду, что речь идет об уплате исключительно налогов и сборов. Определенная разновидность обязательных платежей, имеющих условный характер (таможенные сборы), также входит в компетенцию этих органов, но не связана с их налоговой составляющей.

Органами с опосредованно налоговой компетенцией являются также финансовые органы в области налогов, сборов, страховых взносов. В соответствии со ст. 34^2 НК РФ Минфин России дает письменные

разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам. Компетенция финансовых органов по предоставлению подобных письменных разъяснений ставится в зависимость от вида налогов и сборов: а) на федеральном уровне Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах; б) финансовые органы субъектов РФ дают письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов РФ о налогах и сборах; в) финансовые органы муниципальных образований дают письменные разъяснения по вопросам применения нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Минфин России, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. Разъяснения, принимаемые финансовыми органами, не содержат налоговой нормы и, следовательно, не являются источниками налогового права в формальном смысле. Однако такие акты имеют особую юридическую силу, непосредственно влияющую на правоприменение в налоговой сфере. При реализации налоговой обязанности налогоплательщиками необходимо учитывать содержание ст. 111 НК РФ. Эта статья предусматривает, что выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым или другим уполномоченным органом государственной власти, признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Определенные контролирующие функции закреплены за органами внутренних дел, которые по запросу налоговых органов принимают участие вместе с налоговыми органами в проводимых последними выездных

налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел, следственные органы обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (ст. 36 НК РФ).

Налоговыми органами органы внутренних дел привлекаются для участия в проводимых ими выездных налоговых проверках в следующих случаях: а) в случае обнаружения обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза или при наличии признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению; б) при выявлении обстоятельств, свидетельствующих о применения схем для уклонения от уплаты налогов, подпадающего под признаки преступлений, предусмотренных статьями УК РФ; в) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика. Налоговые органы вправе принимать решения о привлечении к налоговой ответственности на основе доказательств, полученных органами внутренних дел. Передача материалов выездной налоговой проверки в органы внутренних дел и приостановление проверки возможны также при неисполнении налогоплательщиком требования об уплате налога в размерах, позволяющих судить о признаках состава преступления (ст. 32 НК РФ).

5.2. Состав налогово-правовых режимов

Можно выделить несколько оснований для классификации налогово-правовых режимов, которые обусловлены особенностями правового

регулирования налоговых отношений, детализацией налоговых процедур и производств. Выделим следующие.

Классификация налогово-правовых режимов в зависимости от консолидации налоговой обязанности.

Дифференциация налогово-правовых режимов в зависимости от подобного обстоятельства может осуществляться исходя из содержания налоговой обязанности, возникающей по видам платежей составляющих систему налогов и сборов. Так, в этом случае есть основания среди налогово-правовых режимов выделять общие и специальные.

1. *Общий налогово-правовой режим*. Определяющим признаком общего налогово-правового режима является исполнение обязанности налогоплательщика по уплате налога обособленно по каждому налогу или сбору, входящему в состав системы налогов и сборов, по которому такая обязанность возникает. Общий налогово-правовой режим предполагает конкретную индивидуализацию налоговых обязанностей по платежам. Общий налогово-правовой режим объединяет материальные и процессуальные предписания, которые создают условия для уплаты каждого отдельного налога или сбора.

В основе характеристики содержания налогово-правового режима лежит понятие налоговой обязанности. Концептуальная конструкция налогово-правового регулирования основывается на требовании ст. 57 Конституции Российской Федерации: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Необходимо согласиться с мнением И. И. Кучерова, что «…появление подобной обязанности у налогоплательщиков связано с реализацией права установления и введения налогов и сборов, что является для налогообложения исходным, поскольку его реализация приводит к возникновению обязательных платежей как таковых»[509]. Указанный автор выделяет количественную определенность (уплата налога в полном объеме в

[509] См.: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов ... С. 188–195.

соответствии с положениями налогового законодательства) и временную определенность (обязанность по уплате должна быть исполнена в строго определенные сроки, установленные законодательством) в качестве критерии для возникновения обязанности по уплате налога[510].

Общие налогово-правовые режимы определяют порядок исполнения налоговой обязанности плательщика на общих основаниях, без учета каких-либо особенностей, характеризующих отдельные элементы налогового механизма. В соответствии со ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Уплата налога или сбора выделяется в качестве основного способа прекращения обязанности по уплате налога или сбора. Как подчеркивается в Определении Конституционного Суда РФ от 22.01.2004 № 41-О, в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно, т. е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму в бюджет. Подобное положение основывается на п. 1 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Неверным было бы отождествление понятия и правовых последствий категорий «налоговая обязанность», «обязанность по уплате налога» и «налоговое обязательство». Последовательнее, видимо, рассматривать соотношение этих понятий парами: «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство»; «налоговая обязанность» и «обязанность по уплате налога». Регулирование налоговых отношений осуществляется путем применения

[510] См.: *Кучеров И. И.* Теория налогов и сборов ... С. 105–116.

метода власти и подчинения, именно поэтому конструкция обязательства, предполагающего основы равенства в построении правового статуса противостоящих друг другу участников налогового правоотношения, вряд ли уместно. «Понятие “налоговое обязательство”… противоречит положениям общей теории права, а также не может быть оправдано потребностями правоприменительной практики. <…> Обязанность по уплате налога представляет собой структурный элемент налогового правоотношения, а обязательство в теории и законодательстве понимается как собственно правоотношение. <…> Несмотря на наличие в научной среде позиции, связанной с возможностью применения понятия “обязательство” к сфере налогово-правовых отношений, все же следует подчеркнуть, что категория “обязательство”, гражданско-правовая по своей сути, неприменима к публично-правовым отношениям»[511]. При этом следует все-таки учитывать, что категория «обязательство», включая гражданско-правовую составляющую, является родовой конструкцией, которая используется многими отраслями права. Природу налогово-правовых режимов точнее передает именно понятие обязанности. Более того, это имеет и формальное основание, поскольку конституционная норма ст. 57 Конституции Российской Федерации, формируя основы налогово-правового регулирования в целом, исходит именно из налоговой обязанности.

Понятия «налоговая обязанность» и «обязанность по уплате налога» соотносятся, по-нашему мнению, как общее с частным. Цельная конструкция налоговой обязанности включает обязанность по налоговому учету, по уплате налога и по налоговой отчетности. Поэтому, акцентируя внимание на обязанности уплаты налога, мы затрагиваем только одно из составляющих целостной конструкции налоговой обязанности. Общность налоговой обязанности порождает соответствующее требование к формированию правового статуса участников налоговых отношений, при котором у

[511] *Печенкина А. А.* Обязанность по уплате налога как правовая категория // Научный вестник Омской академии МВД России. 2014. № 2 (53). С. 56.

обязанных лиц (плательщиков) он формируется преимущественно за счет субъективных обязанностей, тогда как правовой статус властвующего субъекта сосредоточивается на правах.

Сложно согласиться с мнением Н. О. Цибизовой, указывающей, что «обязанность по уплате налога, на которой построен современный Налоговый кодекс Российской Федерации, касается только одной стороны налогового правоотношения — налогового должника. Следовательно, государство, используя термин “налоговая обязанность”, регулирует налоговые обязательственные отношения односторонне, устанавливая только обязанности налогоплательщика и иных лиц и не определяя круг прав и обязанностей другой стороны правоотношения — самого государства»[512]. Во-первых, вряд ли обязанность по уплате налога последовательно связывать с таким субъектом налогового правоотношения, как «налоговый должник». Налоговая обязанность по уплате налога существует и у налогоплательщика, у которого отсутствует налоговая задолженность. Во-вторых, сложно понять, что автор имеет в виду под «налоговыми обязательственными отношениями», тогда как конструкция обязательства в данном случае неуместна. В-третьих, государство определяет права и обязанности (полномочия) другой стороны правоотношения, закрепляя правовой статус контролирующих органов и т. д. в налоговом законодательстве. В-четвертых, вряд ли можно настаивать на определении круга прав и обязанностей государства как стороны правоотношений. Интересы последнего в налоговых отношениях представлены через делегируемые полномочия государственным органом, компетенция которых есть управление и контроль за поступлением налогов и сборов в доходные части бюджетов.

Исполнение налоговой обязанности урегулировано п. 3 ст. 45 НК РФ, где оно связывается с рядом обстоятельств. Не останавливаясь на этом подробно, вместе с тем необходимо учесть, что моментом исполнения

[512] *Цибизова Н. О.* Трактовка налоговой обязанности по уплате налогов как конституционной // Вестник Пензенского гос. ун-та. 2013. № 3. С. 52.

обязанности по уплате налога и сбора является фактически происшедшее изъятие части имущества налогоплательщика (плательщика сбора), предназначенной для уплаты в бюджет в качестве налога в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика соответствующих средств в уплату налога (Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П). Подобный акцент, на наш взгляд, имеет принципиально важное значение. Может возникнуть ситуация, когда плательщик своевременно передал денежные средства для уплаты налога банку, но банк не перечислил их на соответствующий счет бюджета. Возникает принципиальный вопрос относительно правовых последствий для обязанного лица. Деньги в счет налога государству, субъекту РФ или иному территориальному образованию не поступили, налоговая обязанность не исполнена. Каковы должны быть последствия для плательщика, может ли в данном случае он рассматриваться как субъект правонарушения? Ответ на подобный вопрос отрицателен, прежде всего потому, что в данной ситуации отсутствует субъективная сторона правонарушения — соответственно, не могут быть применены и санкции как последствие противоправного поведения обязанного лица.

В то же время иногда в подобной ситуации предлагается плательщику уплатить налог снова, а затем в порядке регресса взыскивать их с банка, не исполнившего платежное поручение. Представляется, что данная позиция недостаточно аргументирована. Во-первых, плательщик, обращаясь в банк для передачи средств в счет налоговой обязанности, основывается на том, что последний имеет формализованную государственную легализацию (лицензию), т. е. государство определило и гарантировало его как надежного участника отношений по реализации императивной налоговой обязанности. Во-вторых, если исходить из повторной уплаты налога, то это также будет формой неблагоприятных последствий для субъекта, не нарушившего законодательное предписание и исполнившего свою налоговую обязанность своевременно и в полном объеме.

Императивное требование исполнения налоговой обязанности, закрепленное в ст. 57 Конституции Российской Федерации, гарантировано государственным принуждением, которое охватывает предупредительные, пресекательные, правовосстановительные, обеспечительные и карательные способы, гарантирующие исполнение намерения государства обеспечить именно такой порядок поведения плательщиков и итоговый результат такого поведения — поступление налогов и сборов в доходные части бюджетов бюджетной системы РФ. Меры государственного принуждения С. Г. Пепеляев и Е. В. Овчарова связывают с определенной системной конструкцией, охватывающей:

а) предупредительные меры — меры, направленные на предотвращение правонарушений, их профилактику;

б) пресекательные меры — меры, создающие возможность приостановления действий, которые могут вызвать или уже привели к правонарушениям;

в) правовосстановительные меры — меры, обеспечивающие исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности, включая возмещение ущерба от неполного или несвоевременного ее выполнения;

г) карательные меры — меры, предполагающие применение к плательщику санкций за нарушение налогового законодательства[513].

«При изучении взаимосвязи между финансовой и налоговой ответственностью единственным общим для них элементом является сфера применения, тогда как различия двух видов ответственности очевидны: финансовая ответственность выполняет право-восстановительную функцию, а налоговая — карательную или “штрафную”. В редких случаях ответственность за налоговые правонарушения имеет правовосстановительный характер, что не является основанием для

[513] См.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 495–499.

рассмотрения ее как элемента финансовой ответственности»[514]. На наш взгляд, соотношение между финансовой и налоговой ответственностью в условиях режимного регулирования финансовых отношений можно представить как соотношение родового и видового понятия. Финансовая ответственность охватывает всю совокупность последствий нарушений предписаний финансово-правовых норм. Следует согласиться с тем, что основания отождествлять финансовую и налоговую ответственность как два идентичных понятия отсутствуют. Об этом свидетельствует даже субъектный состав, когда у двух подотраслевых разновидностей финансовой ответственности (бюджетной и налоговой) могут быть различные системы субъектов. Если, к примеру, одним из основных видов субъектов правонарушений в сфере налогообложения являются физические лица, то в бюджетно-правовом регулировании они отсутствуют как участники бюджетных отношений вообще.

В соответствии со ст. 45 «Исполнение обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов» НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, что не исключает возможности для налогоплательщика исполнить эту обязанность досрочно. Исполнение обязанности по уплате налога или сбора имеет четкую персонификацию, что гарантируется самостоятельностью в его уплате плательщиком. От исполнения подобной обязанности невозможно уклониться. Императивное веление относительно исполнения данной обязанности относится к одной из основополагающих обязанностей, имеющих конституционное закрепление (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Исполнение налоговой обязанности должно выражать не только реально перечисление средств от плательщика в

[514] *Смагина А. Ю.* Налоговая ответственность как вид юридической ответственности // Вектор науки Тольяттинского гос. ун-та. Сер. «Юридические науки». 2016. № 3 (26). С. 101.

доходную часть бюджета, но и соблюдение соответствующей процедурной формы этого перечисления.

Согласно позиции Конституционного Суда РФ положения п. 1 и 2 ст. 45 НК РФ в их взаимосвязи свидетельствуют о том, что в целях надлежащего исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом критерий самостоятельности предполагает, что данный платеж осуществляется: а) от собственного имени плательщика; б) за счет собственных средств обязанного лица. Важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. В соответствии с указанной позицией Конституционного Суда РФ иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком.

Содержание налогово-правового режима необходимо связывать с порядком исполнения налоговой обязанности. А. П. Лиманская приходит к выводу, что «одним из обязательных условий возникновения общей обязанности по уплате любого налога служит юридический факт наличия объекта налогообложения. Иными словами, обязанность по уплате налога появляется у налогоплательщика с момента приобретения предмета (имущество) либо совершения определенного действия, признаваемого объектом налогообложения. <…> Сам факт наличия объекта налогообложения не порождает юридической обязанности уплатить налог… ввиду того, что сумма налога должна быть исчислена по истечении налогового периода либо срока…»[515]. Считаем необходимым согласиться с

[515] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 85.

указанным подходом автора, обращая внимание на то, что налоговая обязанность порождается в большем количестве случаев не одним юридическим фактом, а именно их совокупностью и (или) юридическим фактом, имеющим сложный состав. Во-первых, выделим в качестве такого основания правосубъектное лицо. Во-вторых, необходимо появление отношения к объекту налогообложения (например, возникновение права собственности обязанного лица на имущество). В-третьих, необходимо истечение установленного периода времени или наступление момента (например, пересечение таможенной границы), которые приводят к возникновению обязанности по уплате налога.

Поддержка нами указанной позиции А. П. Лиманской не означает согласия с ее позицией что «специфическое статусное правоотношение само выступает еще одним юридическим фактом, порождающее правоотношение по уплате налога в связи с применением специальных налоговых режимов»[516], которая была высказана ей при характеристике специальных налогово-правовых режимов и анализе особенностей субъектного состава, прав и обязанностей налогоплательщиков. Природа юридических фактов в регулировании финансовых отношений не является новой проблемой современной науки. В конце 60-х гг. прошлого столетия в учебнике финансового права обращалось внимание на то, что, «…как и в других отраслях права, к юридическим фактам в финансовом праве относятся действия (правомерные либо неправомерные) и события. Но наиболее типичным юридическим фактом для основной массы финансово-правовых отношений служит такое правомерное действие, как индивидуальный акт. Это односторонний властный акт финансового органа или иного органа, осуществляющего руководство финансовой деятельностью в пределах своей компетенции»[517].

---

[516] *Лиманская А. П.* Указ. соч. С. 86.

[517] Финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1967. С. 48.

Использование в налоговом праве тех же походов к характеристике юридических фактов, что и в финансовом праве, является следствием их взаимосвязи и взаимообусловленности. Можно привести следующее высказывание Н. А. Саттаровой и Ю. В. Бабановой: «Возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений обеспечивается так называемыми юридическими фактами. Следовательно, можно сделать вывод, что юридические факты в налоговом праве — это действия и события, закрепленные государством в нормах налогового права, влекущие соответствующие правовые последствия для субъектов налоговых правоотношений, а также воздействующие на правовой режим налогообложения»[518]. В своей динамике (изменении и прекращении) правоотношение, возникнув на основании определенного события или действия, корректируется другими событиями или действиями, поэтому не вполне корректным будет сведение сложной конструкции правоотношения к юридическому факту как основанию, приводящему к его возникновению.

2. *Специальный налогово-правовой режим*. В отличие от общего режима содержание специального налогово-правового режима связано со сплочением и объединением налоговых обязанностей плательщика по отдельным налогам и сборам в одну. В условиях реализации специальных налогово-правовых режимов устанавливается особый порядок исполнения налоговой обязанности. Детализация этого порядка связана с уточнением элементов налогообложения. Так, в соответствии со ст. 18 НК РФ специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Специальные налогово-правовые режимы касаются всего комплекса налогов и сборов, которые обязательны к уплате на территории РФ (федеральные, региональные и местные налоги). При этом в условиях специального режимно-правового

[518] *Саттарова Н. А., Бабанова Ю. В.* Указ. соч. С. 40–41.

регулирования могут оказаться как налоговые механизмы отдельных налогов в целом, так и их отдельные элементы. Благодаря специальным налогово-правовым режимам создаются соответствующие экономические и финансовые условия для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, относящихся к малому бизнесу, являющихся сельскохозяйственными товаропроизводителями или участниками соглашений о разделе продукции. Указанное позволяет специальный налогово-правовой режим определить как совокупность налогово-правовых норм, предусматривающих особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Законодатель исчерпывающе закрепил перечень специальных налоговых режимов и отнес к ним (ст. 18 НК РФ):

1) систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенную систему налогообложения;

3) систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

4) патентную систему налогообложения;

5) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента).

Проблем регулирования отношений, связанных с применением специальных налогово-правовых режимов, законодатель касается как в части первой, так и в части второй НК РФ. В части первой НК РФ закрепляется как непосредственно исчерпывающий перечень разновидностей специальных налоговых режимов (ст. 18), так и предписания, регулирующие эти отношения опосредованно, т. е. перечень видов федеральных, региональных и местных налогов и сборов (по которым корректируется налоговая обязанность плательщика) (ст. 13–15) и элементы налогового механизма, корректирование которых и предполагается в условиях отдельных налогово-правовых режимов (ст. 17).

В части второй НК РФ аккумулированы нормы, которые и определяют законченный набор элементов налогового механизма по каждой разновидности специального налогово-правового режима (гл. 26^1–26^5). Таким образом, в НК РФ определяется модифицирование налоговой обязанности при использовании специального налогово-правового режима в сравнении с общим налогово-правовым режимом. Так, налогоплательщики-организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, а также НДС, кроме ряда случаев, например при перемещении товаров через таможенную границу. Однако иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим налоговым режимом, установленным законодательством о налогах и сборах.

Применение специальных налогово-правовых режимов не приводит к полному освобождению от налоговой обязанности. Речь идет о замене, при которой определение налоговой обязанности производится по специальным правилам свойственным данному налоговому режиму, в отличие от общережимного регулирования. Так, при переходе индивидуальных предпринимателей на патентную систему налогообложения, они будут уплачивать налог в размере 6 % от налоговой базы, которая определяется как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода, устанавливаемого на календарный год законом соответствующего субъекта РФ.

Процесс перехода на специальный налогово-правовой режим сочетает в себе уведомительное и императивное регулирование. Переход на отдельные режимы (упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения) осуществляется на основании заявления обязанного лица. Вместе с тем в истории развития системы налогов и сборов РФ можно встретить примеры наличия обязательного законодательного предписания. Например, такой порядок был предусмотрен для применения системы

налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до 2013 г. (с 1 января 2013 г. переход на ЕНВД также стал осуществляться по заявлению налогоплательщика- в настоящее время утратил силу).

Переход на специальные налогово-правовые режимы приводит также к изменению в сторону упрощения и других составляющих налоговой обязанности в связи с переходом к единому учету, уплате и отчетности. Существующие отдельные налоговые обязанности, которые возникали по конкретным налогам и сборам общей системы, трансформируются в одну. Такая трансформация происходит, например, при реализации налоговой обязанности по уплате единого сельскохозяйственного налога, на что мы обращали внимание ранее[519].

Общий налогово-правовой режим предполагает определенную индивидуализацию, устанавливая общие правила применительно ко всем налогам и сборам (например, указание на участие в налоговых отношениях правосубъектного плательщика налогов происходит независимо от вида налога или сбора). Не только характер юридических средств лежит в основе индивидуализации предписаний общего налогово-правового режима но и цель. Цель определяет возможность и перспективность наступления потенциальных правовых последствий, в то время как юридические средства обусловливают эти последствия для участников налоговых отношений. Учитывая это представляется необходимым разграничить индивидуализацию предписаний общего налогового режима и изменение его в специальный. Детализация обязанности налогоплательщика по налогам, по которым

[519] Согласно ст. 346[1] НК РФ организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога (далее — ЕСХН), освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций. Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками ЕСХН, освобождаются от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности). Иные налоги, сборы и страховые взносы уплачиваются индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах.

существует его обязанность, связана с индивидуализацией общего налогово-правового режима.

Общий налогово-правовой режим приводит к возникновению потенциальной возможности возникновения налоговой обязанности по налогам и сборам, включенным законодателем в состав системы налогов и сборов.

Как уже ранее отмечалось, система налогов и сборов РФ имеет трехуровневую конструкцию и включает:

а) федеральные налоги и сборы, к которым 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; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (ст. 13 НК РФ);

б) региональные налоги, включающие: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог (ст. 14 НК РФ);

в) местные налоги и сборы, к которым относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц; торговый сбор (ст. 15 НК РФ).

Переход налогоплательщика с общего налогово-правового режима на специальный и объединение обязанностей по определенной совокупности налогов и сборов в одну, общую обязанность приводит к замене одного режима на другой.

Можно различить цели общего налогово-правового режима и специального налогового режима. В первом случае в качестве нее можно определить обеспечение своевременной и полной уплаты налогов и сборов, а также создание условий и гарантий стабильного поступления платежей в доходные части бюджетов, во втором случае цель — это выбор наиболее удобной формы, способствующей полному и своевременному поступлению налогов и сборов в бюджеты.

Реализация задачи формирования доходной части бюджетов бюджетной системы выражается в потенциальных последствиях для обязанных лиц в общем налогово-правовом режиме. Указанное позволяет нам утверждать, что потенциально возможно на теоретическом уровне все отношения налогообложения урегулировать через конструкцию общих налоговых режимов. Вместе с тем введение специальных налогово-правовых режимов имеет целью выбор и закрепление оптимальных способов реализации налоговой обязанности по ряду платежей, которые входят в конструкцию общего налогового режима. Общий налогово-правовой режим является самостоятельной конструкцией, которая существует отдельно, в отличие от него специальный налогово-правовой режим существует только при наличии общего и определяется в сравнении с ним. Справедливое разделение налоговых обязательств между собственниками материальных благ в соответствии с их платежеспособностью является целью реализации общих норм права[520].

При введении специального налогово-правового режима возможно установление некоторых исключений, которые направлены на корректировку общего налогово-правового режима. Такая востребованность специальных норм-исключений[521] или исключительных норм[522] обусловлена тем, что общая норма не может достичь необходимой цели регулирования. Такого типа нормы обычно характеризует специальная направленность, предполагающая выделение особой приоритетности в регулировании отдельных видов налоговых отношений. Специальными налогово-правовыми режимами возможно достичь исключительного и тонкого влияния на регулирование поведения определенных категорий участников налоговых отношений, указанное не означает смену общего порядка распределения налоговых обязательств. Соединение отдельных видов налоговых

---

[520] См.: *Винницкий Д. В.* Налоги и сборы ... С. 85.

[521] См.: *Синякин И. Н.* Специальные нормы советского права / под ред. М. И. Байтина. Саратов, 1987. С. 77.

[522] См.: *Коренев А. П.* Нормы административного права и их применение. М., 1977. С. 52.

обязанностей в общую налоговую обязанность при уплате ЕСХН в упрощенной системе налогообложения не приводит к изменениям налогов и сборов, составляющих налоговую систему. Изменяется порядок учета, исполнения обязанностей по ним, а также происходит объединение и поглощение налоговых обязанностей, являющееся выгодным для государства и для плательщика.

Отсутствие некоторой индивидуализации предписаний при применении общего налогово-правового режима относительно регулирования поведения участников налоговых отношений приводит к тому, что такие предписания начинают представлять собой довольно абстрактную конструкцию. Необходимость учета нюансов обстоятельств, порождающих налоговую обязанность, а также особенностей правового статуса конкретного налогоплательщика объективно приводит к необходимости уточнения общего предписания налоговой нормы применительно к конкретным особенностям. Указанное порождает возникновение дифференцированных налоговых последствий для участников налоговых отношений. Например, исчисление налога на доходы физических лиц даже в условиях общего налогового режима и в случае одинакового размера сумм дохода, одинаковых ставках тем не менее может привести к различным объемам налогового оклада. Данное обстоятельство обусловлено наличием возможностей для уменьшения налоговой базы путем применения налоговых льгот, вычетов и т. д.

Необходимо обратить внимание, что при использовании специальных налогово-правовых режимов происходит изменение подходов в определении и закреплении субъектного состава участников налоговых правоотношений. Статья 9 НК РФ определяет, что участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются: 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов; 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с

НК РФ налоговыми агентами; 3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы); 4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы РФ). Системно оценивая нормы законодательства о налогах и сборах, можно отметить, что в данном случае указаны основные участники отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах, в то время как их действительный круг значительно шире и многообразнее.

Для общих налогово-правовых режимов характерно определение налоговой обязанности для лиц с общей налоговой правосубъектностью, в то время как в специальных налогово-правовых режимах учитываются принципиальные особенности, корректирующие правосубъектность участника налоговых отношений. Например, одним из обязательных условий для возникновения налоговой обязанности при уплате ЕСХН является отнесение плательщика к категории сельскохозяйственного товаропроизводителя (ст. 346^1 НК РФ). Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога. Ранее мы уже обращали внимание на особенности определения перечня плательщиков, относящихся к категории сельскохозяйственных производителей в порядке ст. 346^2 НК РФ. В данном случае нам бы хотелось отдельно обратить внимание на то, что, вводя данный перечень, законодатель закрепляет не только особый статус налогоплательщика данного налога, но и определенные условия, выполнение которых необходимо, чтобы им стать (к таковым можно, например, отнести необходимость соблюдения доли дохода от реализации сельскохозяйственной продукции в общем доходе и т. д.).

Указанное выше приводит к возникновению дополнительных субъективных прав и юридических обязанностей. В связи с этим еще раз хочется подчеркнуть, что целью установления специальных налогово-правовых режимов является не просто пополнение бюджета, а создание условий, которые позволят осуществить это в не только в максимально удобных формах, но обеспечивающие соблюдение установленных законодательством сроков. Кроме фискальной функции налога в данном случае проявляется эффект также и от стимулирующей функции.

Разграничение налогово-правовых режимов в зависимости от природы правовых предписаний.

Неразрывная связь материально-процедурного регулирования позволяет выделить как разновидность материальных правовых режимов в налоговом праве, так и особые процедурные налогово-правовые режимы. Принципиально важным в данном случае является не просто их неразрывная связь, а опосредованность, когда любое материальное требование должно быть обязательно гарантированно соответствующим процедурным обеспечением.

Процедурное регулирование налоговых отношений довольно многоаспектно и особенно. Можно ставить вопрос об особенностях процедурного регулирования нормотворчества в сфере налоговых отношений, когда реализация полномочий органов власти на трех уровнях налоговой системы государства объективно требует особой процедуры учета и согласования процедуры реализации полномочия по введению налога каждого органа. Специфические процедуры характеризуют также действия субъектов властных полномочий и обязанных лиц. «Упорядочение деятельности властных субъектов налогового права и четкая регламентация налоговых процедур позволят ограничить свободу усмотрения отдельных должностных лиц налоговых органов, обеспечить налогоплательщику более защищенный статус. Четкое закрепление в налоговом законодательстве налоговых процедур позволит налогоплательщику уяснить последствия для

него решений налогового органа, а также определить способы защиты своих прав»[523]. Важность четкого закрепления налоговых процедур в этом случае позволяет, во-первых, сформировать определенность в возможном поведении участников налоговых отношений, во-вторых, установить жесткие границы дискреции в принятии решений властвующими субъектами и, в-третьих, сформировать возможности для ограничения произвола властвующими субъектами. «Налоговые процедуры — это законодательно установленный порядок реализации конкретных властных полномочий налоговых органов, направленных на достижение юридически значимого результата как составной части конкретных производств налогового процесса»[524].

Материально-процедурное регулирование налогово-правовых режимов имеет своей целью правовое обеспечение реализации налоговой обязанности. Фактически содержание налогово-правовых режимов как раз и сводится к процедурному обеспечению исполнения налоговой обязанности. На этом основании налогово-правовое регулирование осуществляется через совокупность материальных и процедурных режимов.

1. *Материальные режимы* выступают необходимым условием для возникновение налоговой обязанности. Конечно, по общему правилу, которое мы рассматривали ранее, именно юридический факт является основанием возникновения налоговой обязанности, вместе с тем в данном случае речь идет о существовании обязательного предписания, определенной конструкции, которая порождает налоговую обязанность. Налоговая обязанность возникает не только вследствие упоминания наименования налога в законе, но именно при наличии закрепленной законодательно юридической конструкции налога, совокупности материальных норм, которые не только определяют существование того или иного налога или сбора в налоговой системе, но и структурируют его элементы. Статьей 17 «Общие условия установления налогов и сборов» НК РФ установлен такой

[523] См.: *Абрамчик Л. Я., Черникова Е. В.* Налоговые процедуры в деятельности налоговых органов Республики Беларусь // Современное право. 2012. № 2. С. 123–124.

[524] Там же. С. 124.

обязательный перечень элементов. Согласно нормативным предписания данной статьи налог может считаться установленным, только если определены налогоплательщики и элементы налогообложения, к которым относятся следующие: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Не вызывает сомнений и возражений, что базис материальных налоговых режимов находится не только в налогово-правовом регулировании. Основа, которая порождает необходимость налогового регулирования, содержится в конституционных предписаниях: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют» (ст. 57 Конституции Российской Федерации). На основе указанной конституционной нормы формируется взаимосвязанная конструкция норм налогового законодательства, определяющих и конкретизирующих порядок реализации обязанностей в сфере налогообложения.

Приведенная выше конституционная норма обусловливает конструкцию налогово-правового регулирования для физических лиц. Некоторыми допускается возможность распространения подобного требования и в отношении юридических лиц. Однако нам трудно с данным подходом согласиться. Прежде всего отметим, что ст. 57 находится в гл. 2 «Права и свободы человека и гражданина» Конституции Российской Федерации. Это определяет и ее направленность. Нельзя, однако, отрицать существование обязанности уплачивать налоги и сборы у юридических лиц. Во-первых, юридические лица являются фикцией, которая возникает в результате и в

связи с действиями физических лиц, поэтому можно отметить, что обязанность уплачивать налоги в опосредованной форме касается и их. Во-вторых, установление конституционного базиса в отношении физических лиц не мешает урегулировать налоговую обязанность юридических лиц налогово-правовыми нормами.

Согласно ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. По общему правилу обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается: 1) с уплатой налога и (или) сбора; 2) со смертью физического лица-налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством РФ; 3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ; 4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Налоговые правоотношения являются разновидностью однородных общественных отношений, связанных с реализацией налоговой обязанности и урегулированные налогово-правовыми нормами. А. А. Копина определяет налоговое правоотношение как «общественное отношение, модель которого заложена в законодательстве о налогах и сборах в соответствии с волей государства, направленной на установление, введение и взимание налогов и сборов, осуществление налогового контроля, обжалование актов налоговыхорганов и действий или бездействия их должностных лиц и

привлечение к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах»[525].

Налоговые правоотношения признаются разновидностью финансовых отношений большинством специалистов финансового права. Действительно налоговое право представляет собой неотъемлемую составную часть отрасли финансового права. Не вдаваясь в детальный анализ содержания налоговых правоотношений, хотелось бы поддержать оценку отличительных признаков налоговых правоотношений, предложенную И. И. Кучеровым. Автор относит к ним следующие: а) отношения возникают исключительно в сфере налогообложения; б) они возникают, прекращаются и изменяются на основании именно норм налогового права; в) такие отношения носят публичный характер; г) складываются по поводу денежных средств; д) обязательной стороной в них выступает государство (муниципальные образования) в лице налоговых или финансовых органов[526]. Данные признаки, несомненно, являются наиболее значимыми, отражающими их основное содержание. Вместе с тем необходимо добавить, что эти отношения складываются по поводу только таких денежных средств, но которые трансформируются в объекты собственности публичных образований, становятся доходами бюджетов.

Концептуально соответствует вышеуказанной позиции И. И. Кучерова и позиция В. А. Яговкиной, выделяющей следующие признаки налоговых правоотношений: «…оно возникает в особой сфере финансовой деятельности государства, является публичным правоотношением; имеет властно-имущественный характер; существует только в правовой форме; отражает объективно существующие экономические отношения, что обусловливает единство экономического содержания и правовой формы налогового отношения; налоговым правоотношением, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов и сборов и с реализацией прав и обязанностей

---

[525] *Копина А. А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юрлитинформ, 2013. С. 36.

[526] См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право : курс лекций. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. С. 87.

налоговых органов государства, присущ организационный характер; для налоговых правоотношений характерен специфический субъектный состав, заключающийся в том, что государство может выступать непосредственно или опосредованно через уполномоченные им налоговые или иные органы или организации»[527].

Хотелось бы концептуально согласиться с данной позицией, однако после уточнения отдельных вопросов. Так, понятие финансовой деятельности государства достаточно широкое, в отличие от него непосредственно налогообложение и связанные с ним налоговые правоотношения используется применительно к более узкой части указанной деятельности. В связи с этим позиция И. И. Кучерова выглядит более аргументированной, поскольку указанный автор связывает налоговые правоотношения «исключительно со сферой налогообложения». Кроме того, обозначенный признак существования налоговых правоотношений только в правовой форме с трудом можно отнести к особенным отличиям исключительно налоговых правоотношений. Очевидно, что в правовой форме существует любое правоотношение, в противном случае оно не получило бы правового оформления. Также необходимо более точное определение организационного характера налоговых правоотношений, о чем пишет В. А. Яговкина. Представляется, что организационный характер правоотношений наиболее характерен для административно-правового регулирования, поскольку в нем четко выражается вертикаль властного регулирования, а также организационное подчинение нижестоящих органов вышестоящим. Полагаем, что указанное можно было бы отнести и к организационному построению органов налогового контроля. Вместе с тем не совсем верно будет указывать и определять какие-либо формы организационного подчинения налогоплательщиков налоговым органам. Необходимо согласиться с тем, что в налоговых правоотношениях

[527] См.: *Яговкина В. А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект. М. : Граница, 2004. С. 23, 24.

существует специфический субъектный состав, однако выделение содержания правосубъектности государства как отдельного, самостоятельного участника налоговых правоотношений без делегирования соответствующих полномочий государственному органу представляется затруднительным.

На основании изложенного можно сказать, что основания возникновения, изменения и прекращения налоговых отношений обусловлены системой неоднородных, но в то же время взаимообусловленных юридических явлений. Сохраняет актуальность замечание Е. А. Ровинского о том, что в процессе реализации налоговых обязанностей изменения происходят не в связи с волеизъявлением их участников, но в силу иных объективных обстоятельств. К такого рода изменениям относятся факты и события, влияющие на условия и характер финансовых правоотношений. Так, увеличение или уменьшение размера дохода, оборота, прибыли, имущества вызывают соответствующее изменение налоговых правоотношений[528]. К указанному хотелось бы добавить и ситуации, связанные с изменением размера дохода, оборота и т. д., которые обусловлены в том числе и волеизъявлением участников налоговых отношений.

Материальные режимы концентрируются на существующих материальных предписаниях, таких как понятие плательщика, объекта, ставки и т. д., при этом связаны определенными процедурными режимами. Таким образом, нам бы хотелось обратить внимание на процедуры нормотворчества, дифференциация которых осуществляется в зависимости от вида налога или сбора. Так, процедурные режимы по общефедеральным и местным налогам и сборам будут существенно различаться.

Для установления федеральных налогов и сборов необходимо говорить об одном виде нормотворческих процедур, которые связаны прежде всего с

[528] См.: *Ровинский Е. А*. Финансовый контроль в СССР. М. : Госюриздат, 1947. С. 160.

деятельностью Государственной Думы РФ, относительно региональных и местных налогов и сборов в нормотворческие процедуры включаются и законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ (ст. 12 НК РФ). Так, региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются именно НК РФ. Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с настоящим НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах. Местные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов (внутригородских районов) о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных

территориях), городских округов (внутригородских районов). Местные налоги и сборы вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов (внутригородских районов) в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов (внутригородских районов) о налогах и сборах.

2. *Процедурные режимы* взаимоувязываются с динамикой реализации налоговой обязанности. Именно благодаря им создаются гарантии для реализации материального предписания. Например, категория плательщика, закрепленная в материальной норме, является неким слоганом, правовой рекомендацией. Вместе с тем правовые последствия уже для непосредственного участника налоговых отношений — плательщика возникают только после ряда процедур, к которым относятся в том числе постановка на налоговый учет, легализация юридического или физического лица как субъекта, которому государство, субъект Федерации, муниципальное образование может делегировать императивное исполнения налоговой обязанности.

Значение процедурных налогово-правовых режимов обусловлено также необходимостью обеспечения последовательности стадий исполнения налоговой обязанности, динамики поведения обязанного участника налоговых отношений. Процедуры налогового учета, уплаты, отчетности не только позволяют раскрыть содержание налоговой обязанности, но и закрепить логичность, поэтапность действий как плательщика, так и контролирующих органов. Очевидно, что процедура налоговой отчетности не возникает раньше налогового учета или уплаты налога. Однако нельзя исключать некоторые случаи, при которых процедуры налогового учета и отчетности реализуются одномоментно и соединяются в одном действии. Сравнивая материальные и процедурные режимы, логично учитывать, что первые порождают предписания о том, какой должна быть налоговая обязанность (у кого возникать, при наличии какого объекта или действия,

какую часть полученных средств плательщик должен уплатить и т. д.), в то время как вторые в условиях данной классификации определяют то, как именно данная налоговая обязанность должна реализовываться.

Разграничение национального законодательства и международных договоров как основания дифференциации налогово-правовых режимов.

Правовое регулирование налоговых отношений обеспечивается через реализацию режимных предписаний на нескольких уровнях. Дифференциация налогово-правовых режимов по отдельным уровням осуществляется на основании нескольких критериев, которые охватывают как соотношение законодательных норм, так и элементов налогового механизма. Учитывая данное, можно разграничить налогово-правовые режимы на основании характера предписания, устанавливающего особенности режимно-правового регулирования. В этом случае речь может идти о характеристике налогово-правовых режимов, обеспечивающих регулирование нормами национального законодательства, нормами международных договоров.

1. *Налогово-правовые режимы, устанавливаемые нормами национального законодательства*. При осуществлении характеристики налогово-правовых режимов, основанных на нормах национального законодательства, необходимо учитывать существующую иерархию, определяемое соотношение как законодательных актов между собой, так и среди отдельных норм. Содержание общего налогово-правового режима формируется несколькими уровнями, которые реализуются в соответствующих законодательных нормах.

На первый уровень необходимо поместить нормы Конституции Российской Федерации. Конституционные предписания, служащие основанием построения общего налогового режима, можно разделить на два типа. К первому типу необходимо отнести непосредственно нормы, касающиеся налоговых отношений. Это прежде всего ст. 57 Конституции Российской Федерации: «Каждый обязан платить законно установленные

налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». Ко второму типу относятся опосредованные нормы Конституции Российской Федерации, которые не имеют исключительно налогового содержания, но вместе с тем оказывают существенное влияние на регулирование налоговых отношений. Например, конституционная норма, которая закрепляет административно-территориальное строение государства, также определяет и содержание налоговой системы РФ. Согласно ст. 5 Конституции Российской Федерации «Российская Федерация состоит из республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов — равноправных субъектов Российской Федерации».

Исходя из данных положений налоговая система РФ может быть только трехуровневой. В соответствии со ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Кодифицированный закон поместим на второй уровень основ общего налогового режима. В НК РФ содержится несколько ключевых положений, которые обуславливают не только существование общего налогового режима, но и в целом правовое регулирование налоговых отношений. К ним относятся:

- установление оснований для возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора, исполнение этой обязанности (ст. 44, 45 НК РФ);

- закрепление понятий платежей, обязанность по уплате которых составляет сущность налоговой обязанности (ст. 8 НК РФ);

- определение закрытого перечня обязательных платежей, которые включаются в налоговую систему и с которыми связывается возникновение налоговой обязанности (ст. 12–15 НК РФ);

- установление обязательного перечня элементов налогового механизма, без установления которого невозможно возникновение налоговой обязанности (ст. 17 НК РФ);

- определение юридической конструкции налога, а именно конкретизация основных и факультативных элементов каждого налога или сбора, входящего в налоговую систему РФ (разд. VIII–X НК РФ). Учитывая особенности строения налоговой системы РФ, необходимо отметить, что непосредственное закрепление требований относительно налогов по федеральным налогам осуществляется федеральном законодательстве о налогах и сборах, а именно в НК РФ, а их отсылочное назначение по региональным и местным налогам, поскольку налоговая обязанность по подобным платежам возникает на основании законов субъектов РФ и нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований.

К третьему уровню будут относиться, соответственно, акты, регулирующие исполнение налоговой обязанности по региональным и местным налогам и сборам (разд. IX, X НК РФ).

2. *Налогово-правовые режимы, устанавливаемые нормами международных договоров*. Статья 7 «Международные договоры по вопросам налогообложения» НК РФ устанавливает, что если международным договором РФ установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные

НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров РФ.

Указанное правило необходимо для конкретизации определения критериев резидентства и территориальности при реализации налоговой обязанности. Целью данного предписания является создание условий для достижения компромисса во взаимодействии национального законодательства и международных договоров при детализации и определении условий налоговой обязанности. Необходимо осознавать, что налоговая обязанность прежде всего связывается с действиями налогоплательщика применительно к уплате тех обязательных платежей, в отношении которых государство установило режим налогов и сборов, таким образом она ориентирована на нормы национального законодательства. Однако такая логика применима к обществу, развивающемуся в исключительно замкнутом цикле, без связей с другими экономиками, живущего абсолютно изолированно. В настоящее время представить подобное достаточно сложно. В связи с этим ныне происходящее регулирование налоговых отношений предполагает их наличие в межгосударственных экономических отношениях с наличием и необходимого правового обеспечения. Указанное происходит как через внутреннее (национальное) налоговое законодательство, так и с использованием международно-правовых договоров и соглашений.

Установление налоговой обязанности и порядка ее исполнения взаимосвязано с определением соотношения критериев резидентства и территориальности. Например, авторами учебника по налоговому праву отмечается, что «определение территории государства имеет значение, во-первых, для квалификации лиц в качестве налоговых резидентов или нерезидентов, во-вторых, для квалификации объектов налогообложения, как возникающих или не возникающих на территории соответствующего

государства»[529]. При детализации данного положения необходимо учитывать, что существует два подхода для определения налоговой территории государства: согласно первому подходу ей признается только внутренняя государственная территория, согласно второму — это территория континентального шельфа и исключительной экономической зоны[530]. А. А. Шахмаметьев указывает, что через принцип территориальности закрепляется экономическая связь налогообязанного лица с фискальной территорией: «Территориальность в налогообложении характеризует связь лиц или объектов с территорией государства вследствие наличия которой на указанных лиц возлагаются обязанности по уплате налогов в этом государстве либо в нем облагаются налогами данные объекты»[531].

Налоговая юрисдикция государства взаимосвязана не только с конкретной территорией, обусловливающей возникновение обязанности по уплате налогов и сборов, но и также ориентацией на субъектов этой обязанности. Для целей налогово-правового регулирования в данном случае необходимо закрепить такие институты как: институт налогового резидентства, институт налогового домицилия, институт постоянного представительства. Институт налогового резидентства устанавливает взаимообусловленную связь возникновения и порядка исполнения налоговой обязанности с определением фактического нахождения субъекта в стране на протяжении установленного периода времени (не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев) (п. 2 ст. 207 НК РФ). М. А. Денисаев указывает, что «термин “резидент” обычно употребляется в налоговых соглашениях об избежании двойного налогообложения для обозначения правовой принадлежности лица к тому или иному договаривающемуся государству»[532]. Таким образом, понятие резидента имеет важное значение не только для международного права, оно и в

[529] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 439.
[530] Подробнее см.: Там же. С. 439–441.
[531] *Шахмаметьев А. А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов. М. : Юрлитинформ, 2010. С. 31.
[532] *Денисаев М. А*. Указ. соч. С. 49.

национальном законодательстве связывает формирование и корректировку внутренней налоговой обязанности, которая регулируется нормами законодательства о налогах и сборах (НК РФ, законами субъектов РФ и т. д.). Институт налогового домицилия определяет создание системы оценки критериев места постоянного пребывания (проживания) физических лиц, места расположения органов управления юридических лиц или места регистрации. Рассматриваемый институт не является исключительно налоговым, но в случае определения налоговой обязанности нередко используется наряду с критерием гражданства[533].

Отдельные стороны соотношения принципов резидентства и территориальности рассматривал Д. А. Смирнов при оценке перспектив имплементации в российское налоговое законодательство принципов международного налогового права. Данный автор обращал внимание на важность учета различий налоговой юрисдикции, «под которой находятся налогоплательщик, его имущество либо получаемый доход. <…> Сложности возникают, когда вопрос налогообложения выходит за пределы одного государства. <…> Таким образом, раскрывается потенциал двойного налогообложения, потому как одно государство облагает налогом плательщика, основываясь на критерии резидентства (гражданства или времени пребывания на территории государства для физических лиц), а другое — основываясь на критерии территориальности (местонахождения объекта обложения). <…> Первый критерий предусматривает, что имущество и доход резидентов, находящихся как на территории данной страны, так и за ее пределами, подлежит обложению в этой стране. <…> Критерий территориальности основывается на национальной принадлежности источника обложения. Он устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежит только имущество,

[533] Подробнее см.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 459–461 ; *Шахматьев А. А.* Указ. соч. С. 33–35.

находящееся на его территории либо доход, получаемый на этой территории, т. е. объект налогообложения определяет субъект налога»[534].

Указанные в ч. 1 ст. 7 НК РФ предписания имеют производный характер, основывающийся на детализации ст. 15 Конституции Российской Федерации применительно к налоговым отношениям. В указанной статье Конституции Российской Федерации определено, что общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ становятся составной частью российской правовой системы. Благодаря этому создается возможность для прямого действия и применения норм международного права органами государственной власти, включая органы правосудия. Лица, имеющие интерес в разрешении споров, могут ссылаться на нормы международного права непосредственно. В ней также содержится следующее предписание: «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора». Это правило нашло отражение и в рассматриваемой нами ст. 7 НК РФ.

История создания первых соглашений насчитывает не так много времени, как международные соглашения в иных сферах взаимодействия государств, так первые соглашения об устранении двойного налогообложения появились только в начале XX в., а в 1963 г. Организация экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) создала первую модель налогового соглашения. Эта модель стала основой большинства существующих сейчас на планете налоговых соглашений. Модель соглашения подвергается изменениям, обусловленным развитием налогового регулирования, а также экономических взаимосвязей. Так, версия ОЭСР была обновлена в 1977 г., а изменения в нее вносились более десяти раз, а в 2017 г. конвенция была пересмотрена в связи с «планом БЕПС» (план действий по борьбе с эрозией налоговой базы и выводом

[534] *Смирнов Д. А.* Вопросы применения принципа определения налоговой юрисдикции Российской Федерации в зависимости от резидентства или территориальности // Вестник Воронежского гос. ун-та. Сер. «Право». 2011. № 1 (10). С. 320.

прибыли из-под налогообложения, BEPS). Кроме того, основное модельное соглашение случаях дополняется также официальными комментариями ОЭСР, хотя как по содержанию, так и по структуре подобная модель соглашения остается неизменной, а изменения затрагивают только некоторые институты. Содержание же договора об устранении двойного налогообложения раскрывается уже в самом названии, где акцентируется внимание, относительно каких налогов достигается соглашение об устранении двойного налогообложения[535].

Международные налоговые соглашения являются способом урегулирования процедур исполнения налоговой обязанности субъектом, у которого она возникает как в государстве, в котором он является налоговым резидентом, так и в государстве, в котором отсутствует у него такой статус, но возникает объект налогообложения. Анализ такой проблемы позволяет М. А. Денисаеву, выделить черты, свойственные процессу применения соглашений[536]. Среди них можно выделить такие, как опосредованность применения международного договора с проблемой разграничения регулирования национальных налоговых законодательств и международных налоговых соглашений; нюансы «приоритета» норм международного договора над нормами национального законодательства и т. д.

Использование налогово-правовых режимов на границе национального законодательства и норм международных налоговых договоров должно учитывать и определенные особенности в «приоритете» норм международного договора. В данном контексте необходимо учитывать и правильно разграничивать существующие национальные подходы: а) признание приоритета норм международного права по отношению к нормам национального законодательства (как это происходит, например, в Российской Федерации); б) равная юридическая сила норм международных

[535] Подробнее см.: *Пелькова С. В., Седов И. А.* Соотношение национального и международного законодательства в целях избежания двойного налогообложения // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2015. № 2-1. С. 142–144.

[536] См.: *Денисаев М. А*. Указ. соч. С. 56–59.

договоров и национального законодательства (в соответствии со ст. VI абз. 2 Конституции США нормы международных договоров и национального права имеют равную юридическую силу). Необходимо учитывать, что все страны стремятся выполнять взятые на себя обязательства, вытекающие из международных соглашений, однако если приоритет явным образом не обозначен, то существуют национальные правила, которые срабатывают в случае коллизий. Например, в США при несоответствии положений договора об избежании двойного налогообложения статьям Кодекса внутренних доходов или любого другого закона США будет действовать норма, принятая по времени последней[537].

Акцент на преимуществе международных налоговых соглашений часто ставится при характеристике соотношения норм международных налоговых соглашений и национального законодательства. А. А. Шахмаметьев пишет следующее: «В налоговой сфере данный принцип приобрел особое значение. <…> Необходимым юридическим условием многостороннего сотрудничества государств по налоговым вопросам является обеспечение выполнения международно-правовых обязательств, приведение в соответствие с ними внутреннего законодательства»[538]. Конечно, сегодня налогово-правовому регулированию тесно в национальных рамках, поскольку экономики государств не существуют замкнуто и зажато в определенных границах, обеспечивать себе саморазвитие в ограниченных условиях практически невозможно. Разделение труда привело к созданию устойчивых взаимосвязей между национальными экономиками и оформлению соответствующего соотношения налоговых последствий такой деятельности. В связи с этим общественные отношения в сфере налогообложения выходя за рамки национального, требуют и соответствующего нормативного регулирования за счет применения норм как национальных законов, так и международных договоров.

---

[537] См.: *Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г.* Указ. соч. С. 30.
[538] *Шахмаметьев А. А*. Указ. соч. С. 46.

Необходимо поддержать позицию Г. П. Толстопятенко и И. Г. Федотовой о том, что место таких договоров в системе источников налогового права определяется значением внешней торговли для развития национальной экономики и участия государства в международном разделении труда. Авторы пишут: «Предметом двусторонних договоров прежде всего является проблема двойного налогообложения, которую договаривающиеся государства и решают, закрепляя в соглашениях соответствующие принципы, понятия и механизм взаимного учета налоговых платежей»[539]. Важно обратить внимание на то, что основной задачей будет не сам механизм взаимного учета налоговых платежей, а определение суммы налога, подлежащего к уплате на территории конкретного государства резидентства плательщика на основании такого учета.

Международным договором РФ по вопросам налогообложения может быть предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы. Вместе с тем такое лицо не должно обладать ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами и осуществлять в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица (ч. 3 ст. 7 НК РФ).

В случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

1) в случае, если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается налоговым резидентом РФ, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится без удержания

---

[539] *Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г.* Указ. соч. С. 30.

соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации — источника выплаты доходов;

2) в случае, если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора РФ по вопросам налогообложения, положения указанного международного договора РФ применяются в отношении лица, которое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть) (ч. 4 ст. 7 НК РФ).

Порядок заключения, выполнения и прекращения международных договоров РФ установлен в Федеральном законе от 15.07.1995 № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации». Необходимо учитывать положения Венской конвенции 1969 г. (относительно участия иностранных государств) и Венской конвенции 1986 г. (относительно участия иностранных государств и международных организаций) при применении отдельных норм данного Закона. Конкретизация положений указанных актов носит особый характер и может включаться как в налоговые соглашения, посвященные исключительно регулированию сферы налогообложения, так и в договоры, которые регулируют налоговые проблемы наряду с другими отношениями.

Налогово-правовые режимы, создающиеся с учетом и путем включения норм международных договоров, формируют некий общий знаменатель под национальными налоговыми законодательствами на границе резидентства и нерезидентства одного и того же обязанного лица, которым является налогоплательщик. Поддерживаем позицию В. А. Кашина отмечающего, что «налогоплательщикам — гражданам и предприятиям — они дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойными налогами, и представляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом; для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков; для

государства налоговые соглашения являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализуемых налогоплательщиками в сфере международной экономической деятельности»[540].

Двойное налогообложение обычно рассматривают в двух формах, а именно как внутреннее и внешнее (международное). Внутреннее двойное налогообложение противоречит самой природе налогообложения и его предотвращение происходит при реализации принципа однократности налогообложения, в отношении внешнего или международного двойного налогообложения необходимо отметить, что оно является абсолютно реальным элементом налогового регулирования. Так, В. В. Полякова и С. П. Котляренко при анализе данной проблемы, обращают внимание на возникновение конфликтных ситуаций, связанных с многократным налогообложением.

В учебнике под редакцией С. Г. Пепеляева международное юридическое многократное (двойное и более) налогообложение определяется как «обложение сопоставимыми налогами в двух (и более) государствах одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за один и тот же период времени»[541]. Таким образом, международное двойное налогообложение может возникнуть у одного и того же субъекта, у которого существует налоговая обязанность, как на территории государства резидентства, так и на территории другого государства, где он резидентом не является. О двойном налогообложении речь можно вести тогда, когда обязанности формируются в отношении однотипных и схожих налогов (налог на доходы и подоходный налог, налог на прибыль и корпоративный налог

и т. д.). Л. П. Ануфриева и И. В. Подчуфарова указывают: «Двойное налогообложение является «юридическим», когда одно и то же лицо

---

[540] *Кашин В. А.* Налоговые соглашения России. М. : Юнити, 1998. С. 5.

[541] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 474.

облагается налогом дважды по поводу того же самого дохода более чем одним государством. Экономическое двойное налогообложение имеет место, если налог взимается более чем с одного лица в отношении одного и того же объекта»[542]. Методы устранения многократного налогообложения, связаны с реализацией принципа однократности налогообложения, исходя из которого и формируется система методов, направленных на устранение многократного налогообложения (позитивный метод освобождения; метод негативного освобождения; метод кредита и т. д.)[543].

Дифференциация налогово-правовых режимов в зависимости от уровня налогового давления.

Разграничение налогово-правовых режимов по данному основанию предполагает сопоставление условий реализации налоговой обязанности как в общем порядке, так и в специальных условиях. Общие налогово-правовые режимы обусловливают исполнение налоговой обязанности по всем видам обязательных платежей, указанных в законодательстве и закрепленных за соответствующей категорией плательщиков. В то же время применение ряда освобождений может трансформировать общие условия исполнения налоговой обязанности в специальные для определенной, льготной категории налогоплательщиков.

1. *Общие налогово-правовые режимы.* В основе общего налогового режима подобного типа лежит и определенное требование к законодателю. Оно раскрывается содержанием ст. 17 «Общие условия установления налогов и сборов» НК РФ: налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Значимо, что данное требование основывается на конституционной обязанности каждого платить налоги и сборы, учитывая, что данное требование распространяется исключительно в отношении тех налогов и сборов, которые являются законно установленными. При этом если будет определено, что налог (сбор)

[542] *Ануфриева Л. П., Подчуфарова И. В.* К вопросу о понятии «международное двойное налогообложение» // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11 (72). С. 198.

[543] Подробнее см.: Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 476–483.

не был установлен законным образом, то обязанность его уплачивать не может возникнуть. Таким образом, налогоплательщик не будет в данном случае испытывать на себе налогового давления и налогового бремени от налоговой повинности.

Хотелось бы обратить внимание на то, что что Конституционный Суд РФ уже не раз принимал решение о незаконности установления некоторых обязательных платежей публично-правовой природы, среди которых сбор за пограничное оформление (Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 16-П), лицензионные сборы за производство, розлив и хранение алкогольной продукции, за оптовую продажу алкогольной продукции (Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П), сбор за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства (Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.1997 № 6-П), лицензионный сбора за поселение в Московской области (Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.1997 № 11-П) и т. д. Можно выделить следующие требования, которые были отмечены Судом для признания обязательного платежа законно установленным: во-первых, налоги и сборы могут быть установлены только представительными органами государственной власти и местного самоуправления и должны быть облечены в соответствующие законодательные акты; во-вторых, их принятие должно быть обеспечено и реализовано через определенные нормотворческие процедуры; в-третьих, все основные элементы налога или сбора, без которых оказывается невозможным исчислить и уплатить налог должны быть четко определены; в-четвертых, налог необходимо ввести в действие.

Это означает императивное условие к законодателю установить определенную совокупность элементов налогообложения. Данную совокупность элементов рассматривают в качестве определенной системы. В некоторых случаях речь идет об «элементах закона о налоге», в некоторых — об «элементах правового механизма налога» или «элементах

юридического состава налога»[544] и т. д. Налоговый механизм нередко характеризуют как инструмент реализации налоговой политики. «…Налоговый механизм — это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечиваются достижения целей налоговой политики… совокупность закрепленных нормами налогового права форм, методов и инструментов государственного налогового планирования, организации исполнения налоговых бюджетов, государственного налогового регулирования и налогового контроля, реализуемую в рамках принятой концепции, стратегии и тактики государственной налоговой политики»[545].

Очевидной является взаимосвязь налогового механизма с осуществлением налоговой политики, поскольку именно через закрепление его элементов, фактически, и рождается налоговая обязанность. Однако в данном случае необходимо обратить внимание на наличие опосредованной связи налогового механизма как инструмента реализации общих предписаний и принципов, выражающих налоговую политику. Вместе с тем сложно согласиться с позицией о том, что налоговый механизм связан с организацией исполнения налоговых бюджетов. Налоговое и бюджетное регулирование, хотя и связаны друг с другом, выражают непосредственно граничащие финансово-правовые подотрасли, однако не порождают комплексной конструкции под названием «налоговый бюджет».

Причем данная совокупность, во-первых, должна быть оформлена в виде исчерпывающего перечня элементов, и, во-вторых, только в таком случае она порождает императивную налоговую обязанность. Конструкция закрытого перечня элементов налогообложения содержит как основные элементы, без которых невозможно возникновение требования реализовывать налоговую обязанность, так и факультативные. Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал, что установление

---

[544] Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 118–121.

[545] *Калашникова И. В., Малинин С. А., Резвушкин С. В.* Налоговый механизм и его влияние на экономику Российской Федерации // Инновационная наука. 2015. № 10-2. С. 61.

налога означает не только закрепление земель определенного названия, но и четкую фиксацию всех существенных элементов налогообложения, которые должны быть определены четко и однозначно.

К первому типу относятся: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. К факультативным — только один элемент — льготы, поскольку так это определено в ч. 2 ст. 17 НК РФ: «В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком». Примечательно, что законодатель акцентирует внимание на необходимости законодательного регулирования не исключительно налоговых льгот, а двух моментов: а) непосредственно налоговой льготы, т. е. специального налогового освобождения, исключающего индивидуальный характер; б) оснований их применения, т. е. обстоятельств, порождающих возможность использования налоговой льготы определенной категорией налогоплательщиков.

Принципиальным назначением использования налогово-правовых режимов является согласование интересов участников налоговых отношений. Именно в условиях налоговых режимов формируются объективные возможности для снижения налогового давления на плательщиков, установления такого баланса интересов, который в таких условиях гарантировал бы если не увеличение, то хотя бы не снижение поступления средств от уплаты налогов и сборов в доходные части бюджетов. В качестве одного из показателей баланса интересов в условиях налоговых режимов можно определить налоговую нагрузку как инструмент оценки влияния налоговых платежей на финансовое состояние обязанного лица. Синонимами этого понятия являются такие слова, как «налоговое давление», «налоговое бремя», «тяжесть налогообложения» и т. д.

Относительно оценки содержания подобных понятий существуют несколько подходов. Ряд авторов рассматривают налоговую нагрузку

предприятия как долю доходов отдельного субъекта, взимаемую в бюджет в виде налогов и сборов, при которой налоговое давление сводится к одному универсальному показателю — усредненному и недостаточно информативному (А. В. Брызгалин, В. Г. Пансков и др.). Другие исследователи определяют налоговую нагрузку как комплексную характеристику влияния налогообложения на хозяйствующий субъект, измеряемый несколькими показателями (Б. М. Сабанти, Е. В. Чипуренко и др.). В отдельных публикациях налоговая нагрузка характеризуется как часть совокупной финансовой нагрузки предприятия. При этом подчеркивается, что налоговая нагрузка должна рассматриваться во взаимосвязи с прочими составляющими финансового давления: инфляцией, ставкой по кредитам, тарифами естественных монополий и т. п. Отдельная группа исследователей характеризует налоговую нагрузку как инструмент налогового менеджмента, анализа или налогового планирования на предприятии, как способ контроля и планирования финансовой деятельности хозяйствующего субъекта в целом[546].

Действительно, налоговое давление или налоговую нагрузку, видимо, уместно рассматривать как соотношение общих доходов (или выручки) плательщика с суммой налогов. Таким образом, оно может выражать соотношение полученных средств и той их части, которую плательщик обязан передать в форме налоговой обязанности. Представляется, что налоговое давление в условиях налогово-правовых режимов необходимо рассматривать на нескольких уровнях: 1) давление исключительно налогов; 2) давление всех разновидностей обязательных платежей, которые законодатель включил в налоговую систему; 3) давление налогов и сборов с учетом налоговых преференций, предоставляемых иным категориям плательщиков (что объективно будет предполагать увеличение налоговой нагрузки на тех плательщиков, которые не используют налоговых

[546] См.: *Кудрявцева Н. Н., Гребенюк Н. С.* Сущность и содержание налоговой нагрузки // Конкурентоспособность. Инновации. Финансы. 2012. № 1 (7). С. 79.

преференций);

4) увеличение налоговой нагрузки вследствие применения особых режимов исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (применение авансовой уплаты налогов), что увеличивает налоговое давление на плательщиков.

2. *Преференционные налоговые режимы*. Подобный тип режимов предполагает наличие специальных особенностей, характеризующих определенную категорию лиц или территорий. Исполнение налоговой обязанности в условиях подобных режимов характеризуется наличием налоговых льгот. В соответствии со ст. 56 «Установление и использование льгот по налогам и сборам» НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

«Налоговая льгота — это совокупность способов и мер поощрения налогоплательщика, которая осуществляется в соответствии с законодательством и направлена на решение определенных социально-экономических задач, стимулирование некоторых видов деятельности, поддержку низкооплачиваемых слоев населения и другие аналогичные цели»[547]. Оценивая содержание налоговой льготы, важно иметь в виду не просто ее нацеленность на установление преференциальных режимов для налогоплательщиков, но и ориентацию при этом на определенную категорию плательщиков, исключающую возможность предоставления индивидуальных льгот отдельным налогоплательщикам.

Характеристика содержания налоговой льготы осуществляется в отдельных исследованиях через выделение ее существенных признаков, к которым Д. В. Баязитова относит:

---

[547] *Липатова И. В.* К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. 2016. № 7-1 (21). С.112.

«1) представляет собой преимущество, данное налогоплательщику по сравнению с другими налогоплательщиками, позволяющее не уплачивать налог или уплачивать его в меньшем размере;

2) является правом налогоплательщика и применяется в добровольном порядке;

3) не имеет штрафных санкций за неприменение;

4) устанавливается только актами законодательства о налогах и сборах;

5) предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков, удовлетворяющим обозначенные признаки;

6) носит целевой характер: льгота вводится с целью государственного регулирования экономики и решения социальных задач»[548].

Соглашаясь в целом с указанными выше отличительными чертами налоговой льготы, хотелось бы дать пояснения по некоторым вопросам. Во-первых, налоговая льгота как преимущество касается не отдельного налогоплательщика, а определенной категории налогоплательщиков. Во-вторых, вряд ли уместно сводить налоговую льготу исключительно к возможности «не платить налог или платить его в меньшем размере». Налоговая льгота может предоставлять преференции определенным категориям плательщиков не только по обязанности уплаты налога, но и по обязанности налогового учета и налоговой отчетности. В-третьих, вряд ли имеет смысл акцентировать внимание на отсутствии штрафных санкций за неприменение налоговых льгот, поскольку несколько выше обращается внимание на добровольный порядок их применения. В-четвертых, действительно идеальным вариантом введения или изменения налоговых льгот является ситуация, когда соответствующие нормы содержатся исключительно в налоговом законодательстве. Вместе с тем иногда возникает необходимость закрепления определенных налоговых освобождений в актах бюджетного законодательства, которое к

[548] *Баязитова Д. В.* Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Вестник Саратовского гос. соц.-экон. ун-та. 2015. № 1 (55). С. 84.

законодательству о налогах и сборах не относится. В-пятых, вряд ли имеет смысл сводить применение налоговых льгот к общим задачам «государственного регулирования экономики и решения социальных задач». Подобная конструкция имеет слишком общий характер и довольно опосредованную связь с целями налоговых режимов, которые предполагают использование налоговых преференций.

Н. А. Соловьева предложила ввести в налогово-правовую доктрину в качестве основного классификационного признака налоговой льготы понятие «преимущество», которое заключается в получении определенными категориями налогоплательщиков исчисляемой экономической выгоды в виде суммы, не уплаченной налогоплательщиком в бюджет в результате применения налоговой льготы, или в виде возвращенной ему суммы[549]. К прямым налоговым льготам она относит преимущества в виде исчисляемой экономической выгоды, приобретаемые установленными категориями налогоплательщиков на основе появления возможности не платить налог или платить его в меньшем размере. К косвенным налоговым стимулирующим механизмам будут относиться преимущества, появляющиеся у определенных категорий налогоплательщиков на основе изменения порядка и сроков уплаты налога, выгода от получения которых не может быть исчислена в момент предоставления налогового освобождения (изменение срока уплаты налога, инвестиционный налоговый кредит и т. д.).

Принципиально важное требование — четкая императивная установка законодателя, исключающая индивидуализацию налогового освобождения. «Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера» (ч. 1 ст. 56 НК РФ). Использование налоговых льгот не является обязанностью налогоплательщика, а реализуется путем его волеизъявления относительно использования налогового освобождения или

[549] См.: *Баязитова Д.В* Указ. соч. С. 85–86.

отказа от такового. «Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов» (ч. 2 ст. 56 НК РФ). При этом отказ от использования налоговой льготы носит уведомительный характер. В спорах о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает отказа от ее использования в этом периоде[550].

Дискуссионным является вопрос относительно оценки содержания налоговой льготы — как субъективного права или юридической обязанности. Безусловно, налоговое освобождение основывается на волеизъявлении обязанного лица, хотя и возникает без каких-либо его дополнительных действий — просто на основании соответствующей нормы закона, закрепляющей данный элемент налогового механизма. В то же время налогоплательщик имеет возможность отказаться от ее использования на один и более налоговых периодов. При этом законодатель может ограничить право налогоплательщика не применять налоговую льготу, когда подобные действия порождают трудности для осуществления налогового контроля, стабильного функционирования экономической и социальной сферы жизни общества. Так, в соответствии со ст. 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, представившие в налоговый орган уведомления об использовании права на освобождение от уплаты НДС, не могут отказаться от использования данного права до истечения 12 последовательных календарных месяцев[551]. На наш взгляд, это связано со специальным налоговым режимом, в условиях которого речь идет об относительно длительном периоде планирования деятельности плательщика и контролирующего органа.

---

[550] См.: постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

[551] См.: *Белисова А. В.* Понятие, признаки налоговых льгот // Молодой ученый. 2016. № 11. С. 1241–1243.

Абсолютно логичной и последовательной является связь преференциальных налогово-правовых режимов с такими полномочиями участников налоговых правоотношений, посредством реализации которых происходит возникновение обязанности по уплате налога. Фактически в данном случае речь идет о таких полномочиях, которые устанавливают все элементы налогового механизма и именно в той форме, в которой у налогоплательщика возникает налоговая обязанность. Льготы по налогам и сборам являются факультативным элементом налогообложения. Этим они отличаются от остальных элементов (таких как объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и др., установленных ст. 17 НК РФ), без закрепления которых налог не считается установленным и налоговая обязанность относительно данного платежа не может возникнуть. Самым непосредственным образом это касается и налоговых льгот как элемента налогового механизма:

а) льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются исключительно НК РФ;

б) льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах;

в) льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о налогах) (ч. 3 ст. 56 НК РФ).

При этом имеет место определенное наложение компетенции. Если речь идет о предоставлении освобождений по федеральным налогам и сборам, то в данном случае возникновение преференциального налогово-правового режима по этому виду платежей связывается исключительно с полномочиями Государственной Думы РФ, и, естественно, ни о каком дублировании или наложении полномочий с каким-либо иным участником налоговых отношений речи быть не может. В то же время что касается специальных

преференциальных налогово-правовых режимов на уровне региональных или местных налогов, то соотношение компетенции в данном случае абсолютно логично.

Более того, необходимо иметь в виду и еще одну проблему в регулировании преференций по региональным и местным налогам и сборам. Ошибочное представление относительно того, что единственным каналом поступления общегосударственных налогов и сборов является государственный бюджет, как раз и выражает подобную проблему. Значительная часть общегосударственных налогов и сборов распределяется между доходными частями различных элементов бюджетной системы РФ, т. е. поступление от общегосударственных налогов и сборов формирует реальные финансовые возможности для обеспечения выполнения задач и функций государства на местах. При этом льготы по общегосударственным налогам и сборам устанавливаются, изменяются, прекращаются Государственной Думой РФ, т. е. фактически в этом случае субъект, который не имеет отношения к соответствующим денежным средствам и не может однозначно определить, необходимы они или нет, принимает решение вместо собственника этих денежных средств.

С одной стороны, НК РФ закладывается определенный императивный алгоритм, предшествующий появлению налоговой обязанности (исчерпывающий перечень всех видов налогов и сборов, выделение элементов налогового механизма по региональным или местным налогам или сборам и т. д.), без реализации которого невозможно возникновение налоговой обязанности уровне субъекта РФ и муниципального образования, т. е. законодатель формирует определенный общий знаменатель для налоговых механизмов, который должен быть на региональном и местном уровнях. Вместе с тем реализация полномочия Государственной Думой РФ в отношении региональных и местных налогов и сборов совсем не означает автоматического возникновения обязанности по их уплате. Как ранее уже отмечалось, налоговая обязанность по региональным и местным налогам и

сборам возникает с момента появления соответствующего нормативного акта на уровне отдельного субъекта РФ или на местном уровне. Именно таким образом происходит сочетание и взаимодействие полномочий нескольких участников налоговых отношений относительно введения налога или сбора на местах и появления соответствующей налоговой обязанности.

Следует согласиться с тем, что положения ст. 56 НК РФ не применяются только к конкретному налогу, а имеют отношение ко всем платежам, входящим в налоговую систему. При этом содержание налоговой льготы сводится к детализации правил установления и использования налоговых льгот. В контексте этого подобное положение неразрывно связано с содержанием ст. 3 НК РФ, которой регламентированы принципы налогообложения, а именно — всеобщности и равенства. На основании этого необходимо иметь в виду, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

При этом важно учитывать позицию Конституционного Суда РФ относительно соотношения налоговых льгот с принципом всеобщности налогообложения. Конституционный Суд РФ при анализе данной проблемы подчеркнул, что освобождение от уплаты налогов по своей природе выступает в качестве налоговой льготой, которая является исключением из принципов всеобщности и равенства налогообложения, вытекающих из ст. 19 и 57 Конституции Российской Федерации, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта налогообложения. Льготы носят адресный характер, их установление является прерогативой законодателя, имеющего право определять круг лиц,

на которых они распространяются[552]. Более того, льготы и основания их использования налогоплательщиком могут быть предусмотрены только в случаях необходимых по мнению законодателя. Установление налоговых освобождений, положенных в основу преференционного налогового режима, не связано с обязанностью отразить и закрепить все существенные элементы налога. Отсутствие же льгот у других категорий налогоплательщиков не влияет на оценку законности установления самого налога[553].

Налогоплательщики могут применять ряд налоговых освобождений. Не останавливаясь подробно на характеристике их видов (необлагаемый минимум объекта налога (сбора); изъятие из обложения определенных объектов налога (сбора); освобождение от уплаты налога (сбора); понижение налоговых ставок; вычет из суммы налога (сбора), подлежащей к уплате; иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах), хотелось бы уточнить несколько моментов. Во-первых, необлагаемый минимум объекта налога или сбора можно отнести к налоговым освобождениям (льготам) весьма условно, поскольку его действия распространяются на всех плательщиков данного налога, а не на определенную категорию их. Таким образом, говорить об исключении при уплате налога для какой-то категории лиц нет оснований. Во-вторых, при оценке содержания отдельного вида налоговой льготы принципиально важно разграничивать, на каком этапе она должна применяться относительно суммы исчисляемой налоговой обязанности. Если речь идет об изъятиях, то это освобождение, которое касается стадии определения налоговой обязанности, когда мы, оценивая объект или базу налогообложения, исключаем из него определенную часть. Если речь идет о вычетах, то в данном случае, после первичного определения суммы налоговой обязанности, законодатель представляет право исключить из суммы уплачиваемого налога части, идущие на определенные цели или потребности.

---

[552] См.: постановления Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П и от 28.03.2000 № 5-П.

[553] См.: Определения Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 162-О и от 07.02.2002 № 37-О.

ГЛАВА 6. ФИНАНСОВО-ПРАВОВАЯ ПРИРОДА ПРАВОВЫХ РЕЖИМОВ ДЕНЕЖНОГО ОБРАЩЕНИЯ И ВАЛЮТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

6.1. Понятие, содержание и признаки правовых режимов денежного обращения

Правовые режимы денежного обращения в совокупности составляют регуляторное ядро права денежного обращения, которое в доктрине финансового права позиционируется как подотрасль последнего[554]. При этом правовой режим денежного обращения в иерархии системы режимно-правового регулирования в финансовой сфере занимает важнейшее положение. Во многом это обусловлено центральным местом денег в системе финансово-правовых отношений, а также сложностью этого социально-экономического феномена и многоаспектностью правового регулирования денежного обращения, на которое обращают внимание многие исследователи[555]. С одной стороны, его содержание определяется концептуальными основами режимно-правового регулирования — начиная от конструкции социальных режимов в целом до отдельных режимных особенностей, связанных с обращением денег. Действительно, для правового режима денежного обращения свойственны все признаки воздействия на порядок поведения участников отношений, характерные для социальных режимов в целом. Определенные особенности приобретаются ими уже в

[554] Подробнее см.: *Кучеров И. И.* Право денежного обращения : курс лекций. М. : Магистр : Инфра-М, 2013.

[555] См., напр.: *Бельский К. С.* О юридической природе денег // Теоретические вопросы административного и финансового права в условиях перестройки управления экономикой. М., 1989 ; *Васянина Е. Л.* О правовой природе денежной эмиссии // Фин. право. 2021. № 6. С. 3–6 ; *Зарубина Н. Н.* Деньги как социокультурный феномен. М., 2011 ; *Зелизер В.* Социальное значение денег: деньги на булавки, чеки, пособия по бедности и друге денежные единицы / пер. с англ. А. В. Смирнова, М. С. Добряковой ; под науч. ред. В. В. Радаева. М., 2004 ; *Назаров В. Н.* Деньги как категория финансового права // Фин. право. 2009.
№ 7 ; *Портной М. А.* Деньги: их виды и функции. М., 1998 ; *Турбанов А. В.* Понятие денег в эпоху цифровизации // Актуальные проблемы рос. права. 2021. № 6 и др.

процессе задействования правовых форм для организации поведения субъектов. Масштабный уровень детализации режимов денежного обращения определяет их уже в условиях применения финансово-правовых методов регулирования, что и находит свое отражение впоследствии на уровне институциональных методов в рамках целостной финансово-правовой отрасли. С другой стороны, особенностью правовых режимов денежного обращения является наличие сочетания частного и публичного правового регулирования. К примеру, если с этой точки зрения проанализировать бюджетно-правовые или налогово-правовые режимы, то можно обнаружить исключительно финансово-правовые, т. е. публично-правовые, конструкции. В этих случаях финансово-правовая природа режимного регулирования — классическая одноотраслевая — не порождает никакой конкуренции с иными отраслевыми конструкциями публичного или частного права. В случае же с денежным обращением можно обнаружить элементы правового регулирования, которые можно отнести на счет не только публичного, но и частного права. Это обусловлено тем, что деньги являются не только правовой, но и экономической категорией. Профессор И. И. Кучеров отмечает: «Истинное понимание того, что собственно представляют собой деньги или иначе — денежные средства, является в рамках данного исследования наиглавнейшим делом. Однако определенность в этом вопросе является задачей крайне непростой, поскольку деньги, будучи прежде всего экономическим феноменом, весьма сложно поддаются категорированию, тем более, с позиций правовой науки. В современном мире деньги проникли уже практически во все сферы человеческого бытия и представляют собой нечто существенно более важное, чем просто средство обмена. В силу постоянного присутствия в жизни человека деньги могут показаться явлением вполне обыденным, однако уже при первом предметном приближении обнаруживается его исключительная сложность и многоаспектность»[556].

[556] См.: *Кучеров И. И.* Законные платежные средства: теоретико-правовое исследование : монография. М. : ИЗиСП, 2016. С. 91.

Вместе с тем в рамках данного исследования нас интересуют именно публичные, а точнее, финансово-правовые элементы режимного регулирования денежного обращения. Последнее, безусловно, восприняло все признаки общего финансово-правового режима, однако обладает и целым рядом характерных особенностей.

1. *Правовой режим денежного обращения представляет собой разновидность социального режима.* Использование комплекса социальных регуляторов, которые обличены в соответствующую правовую форму и по своей природе выражают финансово-правовое содержание, в условиях режимов денежного обращения гарантируют соответствующий порядок поведения участников общественных отношений, возникающих в связи с выпуском и обращением денег. При этом субъектом, гарантирующим соблюдение этого порядка, выступает государство, которое задействует для этого все необходимые средства государственного принуждения. Более того, в данном случае именно государство выпускает в обращение деньги посредством официальной эмиссии, которые и составляют основной предмет финансовых правоотношений.

Ключевыми категориями для правового режима денежного обращения и примыкающего к нему валютно-правового режима являются деньги и валюта. Как уже отмечено выше, деньги представляют собой междисциплинарную, комплексную категорию, определение которой вмещает в себя подходы многих отраслей знаний (права, политологии, социологии, экономики и т. д.). В свою очередь термин «валюта» зачастую употребляется в смысловой связи соответствующей иностранной валюте. Однако анализ законодательства о валютном регулировании и валютном контроле позволяет заключить, что понятие валюты практически соответствует понятию денег. Представляется, что термин «валюта» как раз представляет собой адекватное правовое оформление рассматриваемой комплексной категории. Таким образом, в режиме финансово-правового регулирования следует признать правильным употребление термина

«валюта» как правовой категории, выражающей сходное содержание по отношению к категории «деньги».

Вместе с тем нельзя не обратить внимание на то, что несколько по-иному видится соотношение упомянутых выше категорий при анализе соответствующих правовых норм гражданского законодательства. Так, в соответствии со ст. 140 «Деньги (валюта)» ГК РФ рубль — законное платежное средство, обязательное к приему по нарицательной стоимости на всей территории РФ. Из наименования указанной статьи следует, что валюта фактически определяется как синоним денег. При этом в качестве денег (валюты) позиционируются исключительно законные платежные средства РФ, т. е. рубль, и акцент в упомянутой норме сделан исключительно на реализацию платежной функции. В данном случае прослеживается определенная связь с терминологическим аппаратом Конституции Российской Федерации, где в ст. 75 определено, что денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Денежная эмиссия осуществляется исключительно Банком России. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются. При этом какое-либо упоминание валюты в этих конституционно-правовых положениях отсутствует.

2. *Режимные предписания, определяющие денежное обращение опосредованы соответствующей правовой формой*, представленной правовыми нормами, отражающими содержание и особенности финансово-правового метода воздействия на поведение участников отношений в связи с использованием денег. Подобные отношения как объект правового регулирования обоснованно относятся к области как частноправового регулирования, так и публично-правового. Деньги, как порождение рынка, изначально являлись инструментом частного права, который значительно упростил процедуры обмена и расчетов. И лишь затем деньги обрели свою истинную, завершенную форму, трансформировавшись в инструмент публичного права, в отношении которого государство стало выступать

гарантом легальности их появления (эмиссии) и законности обращения[557]. Несомненным поводом опубличивания денег послужила получившая в древности широкое распространение порочная практика обогащения посредством изготовления порченых или поддельных монет, которая возникла практически вслед за тем самым моментом, когда появились первые монеты[558]. В результате возникла крайне сложная диалектическая конструкция, в которой с одной стороны, деньги становятся полноценными деньгами только при появлении института, гарантирующего их полновесность и реальность, т. е. государства, а с другой — государство не может существовать без такого инструмента, как деньги, поскольку начинает использовать их для построения системы публичных финансов. И именно это обстоятельство, как нам представляется, и послужило поводом для постепенной узурпации властью права денежной эмиссии. Хотя ранее, как пишет профессор И. И. Кучеров, это право не имело явной персонификации, поскольку довольно распространенным было такое положение дел, когда на территории того или иного государства существовало несколько автономно функционирующих эмиссионных центров[559].

Характеристика денег как правовой категории основывается на экономической модели этого явления, предполагающей детальный анализ реализуемых ими функций (меры стоимости, средства платежа, средства обращения, средства накопления и мировых денег)[560]. В контексте этого хотелось бы обратить внимание на сложившийся подход к характеристике и анализу общественных явлений на стыке различных отраслей знаний. «Научные определения играют важную роль в науке финансового права. Они имеют не только теоретическое значение в процессе познания данной отрасли, но и практическое значение в нормотворческом процессе»[561]. В

---

[557] Подробнее см.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 31–61.

[558] Подробнее см.: *Кучеров И. И.* Порча денег и фальшивомонетничество: правовая сторона явлений и ответственность // Журнал рос. права. 2016. № 1. С. 107–120.

[559] См.: *Кучеров И. И.* Право денежной эмиссии и его реализация // Фин. право. 2015. № 3. С. 3–8.

[560] Подробнее про функции денег см.: *Кучеров И. И.* Законные платежные средства ... С. 93–98.

[561] *Бельский К. С.* Финансовое право. М. : Юрист, 1994. С. 30.

контексте этого согласимся с суждением Н. А. Поветкиной относительно важности проведения исследования, позволяющего точно и четко в подобных условиях выделить именно правовую составляющую: «Использование термина, заимствованного из экономической теории, и наполнение его правовым смыслом возлагают повышенную степень ответственности на уполномоченные органы»[562].

Именно через детализацию правового оформления этих функций и раскрывается юридическая природа денег. При этом важно, анализируя трансформацию экономического содержания денег в правовое явление, соблюдать четкость и в поиске адекватной правовой формы для закрепления отдельных функций денег. Следует согласиться с довольной детальной характеристикой денег как особых знаков, выраженных в форме, установленной законом, их платежной силе и т. д.

В то же время, видимо, следует уточнить, что характеристика платежной силы денежных знаков вряд ли создает условия для смешения функций денег как меры стоимости и как средства платежа. В этой связи отмечается, что «платежная сила обозначается в количестве денежных единиц, которые в данном случае выполняют функцию счетной единицы. Таким образом, с помощью денежной единицы можно легко и быстро измерить стоимость любого товара или услуги, то есть узнать их цену. Для того, чтобы количественно сравнить цены различных по своей природе товаров, работ, услуг, они должны быть выражены в одинаковых денежных единицах»[563]. Функцию меры стоимости деньги выполняют, выражая количество общественно необходимого труда, затраченного на производство данного товара. Именно эта функция и позволяет рассматривать деньги как единый всеобщий эквивалент. Собственно, это и есть одна из главных функций денег. Средство платежа представляет иную денежную функцию, задача которой есть упрощение организации расчетов, обмена, опосредование

[562] *Поветкина Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации. С. 80.

[563] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 25–26.

движения товаров, работ и услуг. Деньги как финансово-правовую категорию можно классифицировать по различным основаниям, в качестве которых может служить: государственная принадлежность той или иной валюты; виды денежных знаков; форма платежных средств; способность валюты конвертироваться в другие валюты и т. д. По этим основаниям, к примеру, можно выделить валюты национальные и иностранные, банкноты и монету, наличные и безналичные денежные средства, конвертируемые и неконвертируемые валюты. Естественно, в данном случае необходимо исходить из того, что подобная классификация не является базовой, но позволяет осуществить дифференциацию объектов правового регулирования, что в свою очередь позволяет сформировать адекватные правовые режимы для участников отношений в сфере денежного обращения и расчетов.

В финансово-правовой науке деньги принято позиционировать как законные платежные средства, каждое из которых в теории определяется как эмитированное в определенной денежной единице и официально введенное в обращение от имени государства средство платежа, принимаемое по нарицательной стоимости в пределах соответствующей территории и используемое в порядке, определяемом законодательством о денежном обращении, для исполнения денежных обязанностей и прекращения денежных обязательств[564]. Содержательно такое определение фактически вмещает в себя признаки, которые всецело могут быть отнесены на счет другой во многом схожей категории — валюты. В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ)[565] в режиме правового регулирования денежного обращения законодатель в качестве предмета валютных правоотношений видит:

1) валюту РФ (денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа

[564] См.: *Кучеров И. И.* Законное платежное средство как категория финансового права // Журнал рос. права. 2014. № 8. С. 38–47.

[565] См.: СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

на территории РФ, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки; средства на банковских счетах и в банковских вкладах);

2) иностранную валюту (денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки; средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах).

3. *Правовой режим денежного обращения гарантирует определенный порядок поведения участников режимно-правового регулирования*. В этих условиях достигается задача не просто регламентации тех или иных действий или бездействия субъектов, а установления и гарантирования обеспечения определенной их последовательности. В этом случае подобная последовательность проявляется как в индивидуальном поведении субъектов (последовательности собственных действий), так и в действиях или бездействии по отношению к иным участникам финансовых правоотношений.

Обращает на себя внимание то, что закрепленный в ст. 1 указанного выше Федерального закона подход в определении наличной национальной и иностранной валют позволяет выделить два их различающихся правовых статуса, один из которых связывается с находящимися в обращении и являющимися законным средством наличного платежа на территории государства, а второй — с изымаемыми либо изъятыми из обращения, но подлежащими обмену денежными знаками. Подобное подразделение отражает две основные ситуации, связанные с выпуском и использованием законных платежных средств. Во-первых, следует выделить моменты (иногда довольно продолжительные по времени), связанные с денежными

реформами, когда одна денежная единица сменяет другую (например, смена рубля на червонец в условиях денежной реформы 1922–1924 гг. в СССР). Во-вторых, моменты, обусловленные изменением внешнего оформления наличных денежных знаков. Если во втором случае речь идет просто о формальном изменении изображения денежной единицы, то в первом — о содержательном и более существенном изменении режима денежного обращения, обусловленного вытеснением слабой валюты более сильной.

Соответствующие особенности получили развитие в соответствующих процедурах, которые закреплены в ст. 31–33 Федерального закона от 27.06.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»[566]. В частности, в этом законодательном акте предусмотрен целый ряд важных положений, которые указывают на специфику правового режима изымаемых либо изъятых из обращения, но подлежащих обмену денежных знаков, а именно:

а) банкноты и монета Банка России не могут быть объявлены недействительными (утратившими силу законного средства платежа), если не установлен достаточно продолжительный срок их обмена на банкноты и монету Банка России нового образца;

б) не допускаются какие-либо ограничения в отношении сумм или субъектов обмена;

в) при обмене банкнот и монеты срок изъятия банкнот и монеты из обращения не может быть менее одного года, но не должен превышать пять лет.

Банк России без ограничений обменивает ветхие и поврежденные банкноты в соответствии с установленными им правилами. Совет директоров принимает решения о выпуске банкнот и монеты Банка России нового образца, об изъятии из обращения банкнот и монеты Банка России старого образца, утверждает номиналы и образцы новых денежных знаков. Описание

[566] См.: СЗ РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.

новых денежных знаков публикуется в средствах массовой информации. Указанное решение в порядке предварительного информирования направляется в Государственную Думу РФ и Правительство РФ.

4. *Целевое воздействие правового режима денежного обращения ориентировано на обеспечение функционирования денежной системы РФ*. Данная особенность правового режима денежного обращения, принимая во внимание финансово-правовую природу (поскольку речь идет о публичных средствах правового регулирования, определяющих движение исходного элемента финансовой системы — денег), основывается на конституционных положениях. В данном случае столь высокий уровень законодательного установления указывает на исключительную важность денежной системы. Так, согласно ст. 75 Конституции Российской Федерации «денежной единицей в Российской Федерации является рубль. Денежная эмиссия осуществляется исключительно Центральным банком Российской Федерации. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются». Таким образом, в основе определения порядка поведения участников денежных режимов положены правовые нормы, определяющие денежную единицу и порядок выпуска рубля в обращение. При этом указанные конституционные нормы обеспечивают исключительное положение национальной валюты как платежного средства и фактически исключают возможность эмиссии каких-либо иных денег в Российской Федерации.

Из приведенных выше положений усматривается, что помимо определения предмета денежных правоотношений, что, несомненно, служит делу упорядочения поведения их субъектов, имеет место определение специального органа, который реализует от имени государства право денежной эмиссии. Ведь защита и обеспечение устойчивости рубля составляют основную функцию Банка России, которую он осуществляет независимо от иных органов государственной власти (ч. 2 ст. 75 Конституции Российской Федерации.

5. *Правовой режим денежного обращения направлен на достижение баланса интересов участников отношений в сфере денежного обращения*. Принимая во внимание этот тезис, следует понимать, что определяющим в данном случае является исключительное положением и роль государства в деле организации и обеспечении общественных отношений в сфере денежного обращения. Если эмиссия денег и изъятие их из денежного обращения связаны исключительно с государством как субъектом, принимающим соответствующее решение, и как субъектом, делегирующим исключительное полномочие соответствующим государственным органам на реализацию соответствующих процедур выпуска или утилизации денег, то обращение денег предполагает участие уже более широкого круга субъектов. Как уже подчеркивалось выше, речь может идти как о субъектах частного права, так и о субъектах публичного права. Однако независимо от этого денежное обращение будет выражаться через совокупность действий участников денежных правоотношений, которые непосредственно и обеспечивают функционирование денежной системы. Ведь в совокупности все эти лица и обеспечивают приведение денежной массы в движение. Тем не менее наличие среди субъектов рассматриваемых правоотношений лиц частного права не позволяет сместить акцент с их публично-правовой природы. В данном случае следует исходить из того, что «государственные финансы связаны с денежной системой, которая в большей или меньшей степени управляется государством, тогда как эта денежная система не зависит от воли частных собственников, распоряжающихся своими финансами»[567].

Именно государство определяет правовой режим всех элементов денежной системы. «Государство закрепляет в финансово-правовых актах основные элементы денежной системы, определяя тем самым порядок организации движения денежных средств, выраженных в национальной или

[567] См.: *Годме П. М.* Финансовое право. М. : Прогресс, 1978. С. 42.

иностранной валюте в наличной и безналичной форме. Иные субъекты права обязаны безоговорочно соблюдать установленный порядок денежного обращения, то есть в таких отношениях отсутствует диспозитивность»[568]. Более того, на истинность этих суждений указывает то, что частноправовое регулирование в подобном случае содержит отсылку именно к нормам, предполагающим императивное регулирование, отводя им главенствующее значение в подобном случае. Так, в соответствии со ст. 141 «Валютные ценности» ГК РФ виды имущества, признаваемого валютными ценностями, и порядок совершения сделок с ними определяются Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ.

При рассмотрении интересующих нас общественных отношений нельзя обойти вниманием вопросы их типологии. Безусловно, в данном случае речь идет о публично-правовых отношениях, в которых ведущая роль отводится государству. Тем не менее, принимая во внимание все вышеизложенное, стоит задаться вопросом относительно того, имеем ли мы на самом деле дело с отношениями, однозначно подпадающими под предмет финансово-правового регулирования. Связаны ли они с финансовым правом вообще? В данном случае мы исходим из того, что речь идет о разновидности управленческих отношений, в которых государство управляет специфической частью общественной жизни, которая связана с организацией денежной системы, что предполагает принятие определенных управленческих решений в сфере денежного обращения. В то же время финансово-правовое регулирование связывается с регулированием движения публичных денежных средств. Такие средства можно рассматривать как особый вид имущества, собственником которого выступают публичные образования, при этом родовым понятием для них являются деньги вообще. С учетом этого понять правовую природу особых (в рассматриваемом случае — публичных) денег без включения в отраслевой инструментарий

[568] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 68.

финансового права понятий денег, денежной системы, денежного обращения невозможно. Именно поэтому приходим к выводу, что общественные отношения, складывающиеся в процессе функционирования денежной системы, могут и должны рассматриваться как объект финансово-правового регулирования.

Правовая природа денежного обращения рассматривалась в целом ряде исследований. При этом абсолютно объективно в этих исследованиях денежное обращение связывается с функционированием денежной системы государства. Понятие денежной системы было предметом исследований в области как частного, так и публичного права. По мнению одного из основоположников юридической теории денег Л. А. Лунца, денежная система представляет собой совокупность различных денежных знаков, выраженных в одной и той же денежной единице, которая определяет их платежную силу[569]. В коллективной монографии «Денежное право» авторами выделены элементы, составляющие денежную систему: 1) официальная денежная единица; 2) виды денежных знаков; 3) порядок эмиссии денежных знаков и их обеспечения; 4) методы регулирования денежного обращения; 5) организация денежного обращения[570]. В целом подобная структура денежной системы отражает эволюцию национального законодательства, регулирующего общественные отношения в сфере денежного обращения.

В начале 90-х гг. XX в. было сформировано определенное видение к пониманию денежной системы, отраженное в соответствующем законе, однако на сегодня однозначный подход законодателя к определению рассматриваемой категории отсутствует. Так, согласно ст. 2 ранее действовавшего Закона РФ от 25.09.1992 № 3537-1 «О денежной системе Российской Федерации»[571] денежная система РФ включала в себя: 1) официальную денежную единицу; 2) порядок эмиссии наличных денег;

---

[569] См.: *Лунц Л. А.* Денежные обязательства в гражданском праве. 2-е изд., испр. М. : Статут, 2004. С. 60.

[570] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 70–79.

[571] См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 43. Ст. 2406.

3) организацию и регулирование денежного обращения. После прекращения действия указанного законодательного акта при внесении соответствующих изменений в Федеральный закон «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от определения денежной системы решили отказаться. В то же время это не исключило законодательного регулирования отдельных составляющих денежной системы.

Так, официальной денежной единицей (валютой) РФ в соответствии со ст. 27 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» является рубль, который состоит из 100 копеек. Введение на территории РФ других денежных единиц и выпуск денежных суррогатов запрещаются.

С точки зрения определения платежной силы денег используется масштаб цен, который позволяет определить количество золота, приходящегося на одну национальную денежную единицу. Однако необходимо помнить, что институт официального размена денежных знаков на золото уже давно канул в прошлое, поэтому современные валюты реального золотого обеспечения не имеют. Согласно ст. 28 вышеназванного Федерального закона официальное соотношение между рублем и золотом или другими драгоценными металлами не устанавливается. Подобная норма существовала и в Законе РФ «О денежной системе Российской Федерации», но она дополнялась также указанием на то, что официальный курс рубля к денежным единицам других государств определяется и еженедельно публикуется Банком России.

Эмиссия наличных денег (банкнот и монеты), организация их обращения и изъятия из обращения на территории РФ осуществляются исключительно Банком России. Банкноты и монета Банка России являются безусловными обязательствами Банка России и обеспечиваются всеми его активами. 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 РФ.

Банкноты (банковские билеты) и монета Банка России есть единственное законное средство наличного платежа на территории РФ. Их подделка и незаконное изготовление преследуются по закону. Анализ норм эмиссионного права приводит отдельных правоведов к выводу, что финансовые операции, обеспечивающие эмиссию денег, по своей сущности являются гражданско-правовыми сделками, заключенными в финансово-правовой форме, последствия совершения которых регулируются публичным правом. Такой подход в правовом регулировании обоснованно наделяет государство исключительным правом контроля над денежной эмиссией и устраняет возможность превращения коммерческих банков в эмиссионные центры[572]. Полагаем определяющим в данном случае является то, что в регулировании этих отношений все же наличествует финансово-правовая форма. 6. *Правовой режим денежного обращения формирует порядок организации поведения участников отношений на основе сбалансированного соотношения материального и процессуального регулирования.* Деньги представляют собой предмет общественных отношений, складывающихся в сфере денежного обращения, за счет которых в свою очередь формируется объект воздействия правовых норм. В этом случае мы под объектом понимаем совокупность отношений между субъектами права по поводу движения денег. Важно иметь в виду, что основная масса правовых последствий связывается не с деньгами, находящимися в статическом состоянии, а с определенными процедурами их движения. Исследователи данной проблемы подчеркивают, что в некоторых случаях (прежде всего в области анализа экономических отношений) разграничивают понятия денежного обращения и денежного оборота[573]. Если под денежным обращением понимают движение исключительно наличных денег, то денежный оборот в целом охватывает движение как наличных, так и

[572] См.: *Васянина Е. Л.* Указ. соч. С. 3–6.

[573] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 62 ; Деньги. Кредит. Банки : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / отв. ред. В. В. Иванова, Б. И. Соколова. М. : Проспект, 2006. С. 134 ; *Жеволюкова О. А.* Влияние банковской системы на денежное обращение в Российской Федерации : дис. … канд. юрид. наук. М., 1998. С. 9.

безналичных денег. Вместе с тем в теории финансового права подобное разграничение не проводится, и конструкция денежного обращения распространяется по умолчанию как на наличное обращение денег, так и безналичное. К примеру, профессор Е. Ю. Грачева денежное обращение определяет как «процесс непрерывного движения денег в наличной и безналичной форме»[574]. Понимая под денежным обращением подобную же модель, Е. М. Ашмарина уточняет цель подобного регулирования — обслуживание кругооборота товаров, а также платежей и расчетов[575].

Хотелось бы еще раз обратить внимание на важность именно динамического аспекта в оценке правовых последствий в регулировании денежного обращения. Следует согласиться с В. П. Васильцом, который денежное обращение характеризует не просто как постоянный процесс движения денег, но и как объективно сформированную последовательность стадий этого движения: 1) эмиссии (выпуска денег); 2) движения денег от одного собственника к другому; 3) изъятия денег из обращения[576]. Будучи солидарными с подобной позицией, обратим внимание на несколько важных моментов. Во-первых, в такой последовательности закреплена объективная сменяемость одной стадии другой, когда последующая стадия не может состояться раньше предыдущей. Конечно, можно представить изъятие денег сразу после эмиссии (в случае ошибки, некорректной печати и т. д.), однако речь будет идти о тех денежных знаках, которые еще не побывали в обращении. Более того, на наш взгляд, такая форма изъятия относится к первой стадии и представляет собой фактически «негативную эмиссию». Во-вторых, подобная стадийность предполагает обязательное наличие публично-правового регулирования на всех трех стадиях, тогда как частноправовое регулирование может быть связано только со второй

---

[574] Финансовое право / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М. : Проспект, 2010. С. 328.

[575] См.: *Артемов Н. М., Ашмарина Е. М.* Финансовое право: вопросы и ответы. М. : ИД «Юриспруденция», 2006. С. 128.

[576] См.: *Василец В. П.* Денежное обращение в России как объект правового регулирования : дис. … канд. юрид. наук. М., 2002. С. 50.

стадией, когда речь будет идти об обслуживании денежного обращения в сфере гражданского оборота.

В указанном контексте позволительно присоединиться к теоретической позиции А. И. Худякова, который исходил из того, что категория денежного обращения принадлежит исключительно гражданскому праву[577]. Имеется и такая точка зрения, что отношения, связанные с денежным обращением, есть предмет правового регулирования различных отраслей права. Если гражданско-правовые нормы направлены на регулирование в режиме «равенства сторон», то предметом финансово-правового регулирования являются «общественные отношения, связанные с планомерной организацией порядка движения денежных средств в наличной или безналичной форме, при котором реализуется принцип «власти и подчинения»[578]. Подобная точка зрения видится нам предпочтительной.

В этой связи профессором И. И. Кучеровым фактически сформулирована юридическая теория соотношения денег, финансово-правовых обязанностей, прежде всего фискальных и денежных взысканий. Это теоретическое построение явственно указывает на ключевое значение денег в деле построения публичной системы финансов[579]. С учетом этого можно предположить, что для правового режима денежного обращения характерны все признаки воздействия на поведение участников отношений, присущие финансово-правовым режимам в целом. Особенностью правового режима денежного обращения является то, что в отличие от других специальных финансово-правовых режимов именно этот режим обеспечивает правовую основу выпуска (эмиссии) и обращения денежных средств (законных платежных средств), а не их аккумулирование, распределение и использование.

---

[577] См.: *Худяков А. И.* Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. Алматы : ТОО «БАСПА», 2001. С. 157.

[578] *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 65.

[579] Подробнее см.: *Кучеров И. И.* Историко-правовые аспекты возникновения денег и денежных повинностей // История гос-ва и права. 2011. № 17. С. 20–26 ; *Его же.* Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания : монография. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2012.

В свою очередь правовой режим денежного обращения распадается на отдельные правовые режимы в зависимости от того, о каких формах и видах денежных средств как предмета финансовых правоотношений идет речь. В этой связи обращает на себя внимание обособление правовых режимов наличного и безналичного денежного обращения, а также правовых режимов использования национальной валюты и иностранной валюты. Определяющим в данном случае является то, что с денежным обращением (как в наличной форме, так и безналичной форме), как правило, связывают обращение национальной валюты, тогда как к валютно-правовому регулированию относят режим обращения (владения, пользования и распоряжения) иностранной валюты и валютных ценностей на территории РФ. Именно поэтому представляется более логичным остановиться на конструкции подразделения рассматриваемого правового режима денежного обращения на два типа: а) правовой режим обращения национальной валюты (в наличной и безналичной форме); б) правовой режим обращения иностранной валюты.

Как уже отмечалось выше, организация и регулирование денежного обращения различаются в зависимости от наличного или безналичного режима оборота денежных средств. Принципиальными особенностями денежного обращения являются его динамичность и непрерывность. Именно посредством движения денежных средств от одного участника к другому и реализуются интересы субъектов расчетных правоотношений. Непрерывное осуществление денежных расчетов указывает на нормальное функционирование денежной системы, что в свою очередь способствует развитию гражданского оборота. Такое функционирование предполагает взвешенное режимное регулирование, нацеленное на обеспечение потребностей участников расчетных отношений посредством стимулирования или сдерживания тех или иных процессов.

Комплексность отношений, характеризующих денежное обращение, обусловливает и комплексность подходов в оценке правовой природы

данных отношений. В контексте этого хотелось бы акцентировать внимание на комплексности отраслевой, характерной именно для финансово-правового регулирования в целом. Выше уже отмечалось, что деньги, а также юридические конструкции, определяющие их движение (купля-продажа, кредит, денежный перевод и т. д.), охватываются и иными отраслями, в том числе и частноправовыми. Тем не менее мы не склонны расширять комплексность посредством объединения публично-правовых и частноправовых элементов правового регулирования. Это обусловлено применением различных методов (императивного или диспозитивного), что объективно исключает возможность составления из соответствующих правовых норм единого целостного правового образования.

Тем не менее обозначенная финансово-правовая комплексность позволяет осуществить объединение однородных, правовых образований, регулирующих все многообразие отношений, связанных с обращением денег. Представляется последовательной и логичной позиция К. С. Бельского, который считает, что на сегодня сформировались предпосылки объединения соответствующих финансово-правовых норм в рамках института эмиссионного права. Последний должен объединить «совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в области эмиссионной деятельности Центрального банка РФ и кредитных учреждений (банков), направленное на организацию в стране наличного и безналичного денежного обращения»[580]. Безусловно, с подобным подходом следует согласиться. Вместе с тем, видимо, имеет смысл рассмотреть данную проблему более широко. Представляется, что не следует исключать и предпосылок формирования в рамках финансово-правовой отрасли и более глобального образования в виде эмиссионного права. Так, если исходить из того, что эмиссионное право созрело до уровня подотрасли финансового права, то, основываясь на логике профессора К. С. Бельского, можно прийти

[580] *Бельский К. С.* Эмиссионное право как институт финансового права // Гос-во и право. 2006. № 5. С. 55.

к логичному структурированию этой подотрасли на ряд институтов: а) институт, включающий нормы, регулирующие эмиссию, движение и прекращение использования денег в качестве средства платежа и средства обращения (видимо, в большей степени он будет сосредоточен на наделении соответствующими полномочиями Банка России и организации их реализации); б) институт денежного обращения (включающий нормы, регулирующие как наличное денежное обращение, так и безналичное); в) институт валютного регулирования.

Относительно двух последних институтов важно иметь в виду некоторое пограничное состояние норм, их составляющих. Дело в том, что, учитывая природу рубля как национальной валюты, логичным будет включение совокупности правовых норм, регулирующих его обращение, в институт денежного обращения, наряду с правовыми нормами, определяющими обращение его в рамках валютного регулирования. В пользу этого свидетельствует то, что речь идет об однородных финансово-правовых институтах. Именно поэтому определенное наложение институциональных предметов правового регулирования в рамках единого целостного предмета финансового права не только возможно, но и допустимо.

Безусловно, без реализации эмиссионных полномочий Банка России практически невозможно представить правовое регулирование денежного обращения, поскольку именно в результате этого возникают денежные средства, как объект интересующих нас правоотношений. При этом представляется, что участие Банка России в эмиссионной деятельности делает его не только обязательным, но и главным или основным участником этих отношений (абстрагируясь в определенной мере от государства как участника эмиссионной деятельности), поскольку без такого участия подобные отношения вообще не могут возникнуть. Именно поэтому, по нашему мнению, необходимо разграничивать участие Банка России в эмиссионной деятельности в узком и широком значении слова. В узком значении это участие связывается только с осуществлением выпуска денег,

т. е. непосредственной их эмиссией. В широком же смысле слова Банк России выступает не только как эмитент, но и как организатор денежного обращения в целом.

Правовой режим наличного денежного обращения наиболее ярко выражает реализацию деньгами таких функций, как средство обращения и средство платежа. Безусловно, нельзя абсолютно абстрагироваться в этой ситуации и от других функций денег. Мера стоимости в большей степени выражает определенный ориентир для целесообразности расчетов, обменных операций да и вообще ценовой политики. Средство накопления характеризует определенную веру в деньги и связано с изъятием денег из обращения (причем по классической модели — речь идет о реальных деньгах — золоте, серебре и т. д.). Мировые деньги в большей степени ассоциируются с межгосударственными расчетами.

Принимая во внимание позиции отдельных правоведов, следует признать, что основные характеристики наличного денежного обращения принципиально совпадают с оценкой такой родовой конструкции, как денежное обращение или денежный оборот в целом:

а) наличное денежное обращение есть неотъемлемый элемент конструкции денежного обращения в целом, и только в совокупности с безналичным денежным обращением можно говорить о формировании целостного механизма, обеспечивающего кругооборот денежной массы в государстве;

б) организация наличного денежного обращения объективно связана и обусловлена участием в этом специального субъекта — Банка России, имеющего не только специальные полномочия по эмиссии и утилизации денежных знаков, но и исключительные полномочия по организации их обращения;

в) наличное денежное обращение характеризуется повторностью использования денежных знаков, которые, реализуя такие функции денег, как средство платежа и средство обращения, рассчитаны на определенное

количество переходов от одного субъекта отношений денежного обращения к другому;

г) сферой безналичного денежного обращения является преимущественно обслуживание расчетов с участием юридических и физических лиц в режиме частноправового регулирования, «осуществляется преимущественно в сфере частных доходов и расходов населения»[581];

д) на регулировании наличного денежного обращения сосредоточена определенная совокупность законодательных норм (гл. VI Федерального закона от 27.06.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»).

Характеристика правового режима наличного денежного обращения ассоциируется с движением денежной массы в наличной форме. Как отмечает Л. Л. Арзуманова, «налично-денежный оборот РФ можно также рассматривать и как часть денежного оборота, равную сумме всех денежных платежей, совершенных в наличной форме за обусловленный период времени, отражающий движение наличных денег, и как средства платежа, и как средства обращения»[582]. Принципиальным моментом в организации режима наличного денежного обращения является определение субъекта, наделенного государством полномочиями эмиссии. В соответствии со ст. 75 Конституции Российской Федерации защита и обеспечение устойчивости рубля — основная функция Банка России, которую он осуществляет независимо от других органов государственной власти.

С учетом всего изложенного хотелось бы присоединиться к выводу о том, что «правовой статус ЦБ РФ имеет, в первую очередь, государственно-правовой и лишь в последнюю очередь — частноправовой характер»[583]. Акцент на этом весьма важном моменте, на наш взгляд, обусловливает и еще один вопрос. Не ставя под сомнение публично-правовую природу

---

[581] См.: *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 153–155.

[582] См.: *Арзуманова Л. Л.* Указ. соч. С. 30.

[583] *Алексеева Д. Г., Пыхтин С. В., Хоменко Е. Г.* Банковское право : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2007. С. 55.

полномочий Банка России, необходимо определиться, в правовом режиме какого типа отраслевого регулирования наиболее четко и полно реализуются его полномочия относительно управления и организации денежного обращения. Видимо, прежде всего речь идет об управленческом, административно-правовом регулировании, когда государство создает определенного субъекта властных полномочий для управления в особой сфере общественных отношений. Денежное обращение как раз и есть эта особая сфера. В то же время именно через реализацию полномочий в этой области и создается тот инструмент — деньги, на основе которых создаются публичные денежные фонды, формирование, распределение и использование которых в конечном счете и составляет предмет финансово-правового регулирования.

Именно поэтому особое внимание в гл. VI «Организация наличного денежного обращения» Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» отведено главному участнику и организатору денежного обращения — Банку России, основной целью денежно-кредитной политики которого являются защита и обеспечение устойчивости рубля посредством поддержания ценовой стабильности, в том числе для формирования условий сбалансированного и устойчивого экономического роста. Для достижения этого в целях организации на территории наличного денежного обращения на Банк России возлагаются многочисленные функции, включая следующие:

- прогнозирование и организация производства, в том числе размещение заказа на изготовление банкнот и монеты Банка России у организации, изготавливающей банкноты и монету Банка России, перевозка и хранение банкнот и монеты Банка России, создание их резервных фондов;

- установление правил хранения, перевозки и инкассации наличных денег для кредитных организаций;

- установление признаков платежеспособности банкнот и монеты Банка России, порядка уничтожения банкнот и монеты Банка России, а также замены поврежденных банкнот и монеты Банка России;

- определение порядка ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенного порядка ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства.

Эмиссионная функция Банка России, лежащая в основе правового режима наличного денежного обращения, предполагает выпуск банкнот. Банкнота характеризуется принципиальными особенностями: не имеет количественного ограничения при обслуживании расчетов между участниками отношений и передачи от одного другому; может не предъявляться в банк к исполнению; на банкноту распространяются права добросовестного приобретателя; при переходе банкноты не оценивается надежность обозначенного банкнотой обязательства; при расчете банкнотой невозможен зачет встречных обязательств банка и предъявителя банкноты[584].

Реализация правового режима наличного денежного обращения, помимо выпуска достаточного количества денежных знаков, включает в себя также усиление контроля за оборотом денежных средств, формирование препятствий по уклонению от налогообложения, противодействие отмывания доходов, полученных преступным путем. В свое время подробно соответствующие положения были изложены в ранее действовавшем Указе Президента РФ от 14.06.1992 № 622 «О дополнительных мерах по ограничению наличного денежного обращения»[585], а теперь получили отображение в действующем законодательстве[586].

---

[584] См.: *Арзуманова Л. Л.* Указ. соч. С. 38.

[585] См.: СЗ РФ. 2011. № 40. Ст. 5530.

[586] См.: ст. 6 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Говоря о стадийности процесса денежного обращения, следует заметить, что режим наличного денежного обращения включает в себя три основных стадии.

1. Начало режима наличного денежного обращения. Момент возникновения режима наличного денежного обращения логично связывать с эмиссией. Последняя характеризуется рядом особенностей, на анализе которых подробно остановились отдельные авторы[587]. В частности, отмечается, что процесс денежной эмиссии включает в себя такие стадии, как: составление прогноза потребности в наличной денежной массе для бесперебойного проведения расчетов; изготовление денежных знаков и их защита от фальсификации; организация резервных фондов денежной наличности; транспортировка денежной наличности в регионы РФ; собственно выпуск денег в обращение. Представляется, что в данном случае ученые исходили из узкой трактовки категории денежной эмиссии. В свою очередь профессор И. И. Кучеров выделяет в эмиссионном процессе три стадии как три основных, следующих одно за другим производства, включая введение денежных знаков в обращение; организацию денежного обращения; выведение денежных знаков из обращения[588]. Полагаем, что именно такой широкой трактовки денежной эмиссии и следует придерживаться с точки зрения позиционирования эмиссионного права. Однако для целей рассмотрения стадийности денежного обращения вполне позволительно ограничиться узкой трактовкой.

Как уже отмечалось, эмиссия всегда первична по отношению к другим направлениям финансовой деятельности государства. Если связывать предмет финансово-правового регулирования с движением публичных денег, то именно с собственно эмиссией необходимо связывать момент появления этих денег. Эмиссия как процесс отличается планомерной организацией. В этой связи отмечается, что «эмиссия представляет собой не просто выпуск

---

[587] Подробнее см.: *Тосунян Г. А., Викулин А. Ю.* Постатейный комментарий к Федеральному закону от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)». М., 2003.

[588] См.: *Кучеров И. И.* Право денежной эмиссии и его реализация. С. 3–8.

денег в обращении — она является самостоятельным направлением в финансовой деятельности государства»[589]. Количество денег, необходимых для обращения, определяется исходя из соответствующих прогнозов Банка России, в основе которых лежат показатели кассовых оборотов и финансовой отчетности. В основании рассматриваемых эмиссионных процессов лежат соответствующие законодательные предписания. Последними государство не только определяет сферу и порядок выпуска денег, но и определенные ограничения (запрет на подделку и незаконное изготовление денег, ограничения при обмене ветхих или поврежденных денежных знаков на новые).

2. Организация обращения наличных денег как стадия денежного обращения характеризуется дифференциацией правовых режимов обращения денежных знаков в зависимости от их вида и формы. Разные условия их перемещения характеризуют банкноты и казначейские билеты, металлические коллекционные и инвестиционные монеты. В разграничении правовых режимов обращения подобных денежных знаков отражаются и особенность реализации режима эмиссии денег, и особенности их утилизации.

3. Прекращение режима наличного денежного обращения является завершающей стадией денежного обращения. Момент прекращения оборота денежных знаков в условиях правового режима наличного обращения связывается с изъятием денежных купюр в банках. Ветхие купюры изымаются из оборота и направляются на вторичную обработку. В процедуре изъятия денежных знаков принимают участие РКЦ, Банк России. Для процедуры уничтожения денег создается специальная комиссия.

В системе денежного обращения правовой режим безналичного оборота денежных средств является основным. Отельными авторами отмечается, что в обозримом будущем счетные денежные средства станут основным

[589] *Артемов Н. М., Арзуманова Л. Л., Ситник А. А.* Указ. соч. С. 159.

направлением эволюции института денег, поскольку в сфере денежного обращения такие средства существенно снижают эксплуатационные расходы и повышают производительность труда по мере удешевления программно-информационного обеспечения и основных фондов платежно-расчетных систем[590]. По мнению профессора И. И. Кучерова, именно безналичная форма денежных средств с точки зрения технологии денежного обращения представляется предпочтительной для государства, поскольку исключает многочисленные издержки, связанные с производством денежных знаков, а также их подсчетом, упаковкой, хранением, перевозкой и выведением из обращения. Кроме того, такая система обеспечивает известную «прозрачность» денежного обращения, что удобно с точки зрения контроля за соответствующими процессами[591]. Как уже подчеркивалось выше, наличное и безналичное денежное обращение в определенной степени едины, что и позволяет им в совокупности составить единую систему денежного обращения в государстве. Безналичное обращение так же, как и обращение наличных денег: а) представляет собой составляющую часть денежного обращения; б) предполагает специальное законодательное регулирование;

в) обусловливает участие в организации безналичного обращения специального субъекта, располагающего исключительными полномочиями и координирующего данное обращение — Банка России; г) предполагает участие всех субъектов, входящих в банковскую систему.

В то же время между наличным и безналичным обращением существуют и отличия. Прежде всего они имеют предметную и субъектную направленность. Во-первых, в отличие от обязательного участия в режиме наличного денежного оборота таких предметов, как денежные знаки, безналичное денежное обращение исключает непосредственное перемещение каких-либо предметов, представляющих

[590] См.: *Лощилин В. С.* Применение норм об электронных денежных средствах к отношениям в «открытых» и «закрытых» электронных платежных системах // Банковское право. 2013. № 5. С. 69–70.

[591] *Кучеров И. И.* Законные платежные средства С. 166–167.

деньги. Во-вторых, безналичное денежное обращение охватывает преимущественно расчетные отношения, возникающие между юридическими лицами и публично-правовыми образованиями. Из смысла ст. 128 ГК РФ вытекает, что безналичные денежные средства хотя и относятся к иному имуществу, однако это есть нечто отличающееся от просто имущественного права — права требования. Более очевидно такой вывод вытекает из правил, регулирующих договор займа, банковского счета, банковского вклада и др.[592].

Законодательное регулирование правового режима безналичного денежного обращения претерпело принципиальные изменения 27 июня 2011 г., когда Федеральным законом № 162-ФЗ были внесены изменения, в соответствии с которыми гл. XII «Организация безналичных расчетов» Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» утратила силу. Основные положения, сосредоточенные на регулировании данных отношений, законодатель отнес к особенностям законодательного регулирования национальной платежной системы. Так, в соответствии с гл. XII[1] «Обеспечение стабильности и развитие национальной платежной системы» Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» обеспечение стабильности и развитие национальной платежной системы осуществляются Банком России. Банк России организует и обеспечивает эффективное и бесперебойное функционирование платежной системы Банка России и осуществляет за ней наблюдение. Он также устанавливает правила наличных расчетов, включая ограничения наличных расчетов между юридическими лицами, а также расчетов с участием граждан, связанных с осуществлением ими предпринимательской деятельности. Банк России устанавливает правила, формы и стандарты безналичных расчетов. По мнению Е. Хоменко, Банк России играет ключевую роль в обеспечении функционирования всей

[592] См.: *Богданов Е. В.* Правовая природа безналичных денежных средств // Юрист. 2018. № 1. С. 57–65.

финансовой системы государства. Важное значение имеют действия Банка России, направленные на реализацию поставленных перед ним целей: защиту и обеспечение устойчивости рубля, развитие и укрепление банковской системы России, развитие финансового рынка РФ и обеспечение его стабильности, обеспечение стабильности и развитие национальной платежной системы[593].

Правовой режим безналичного обращения выражается в организации функционирования платежных систем, которые обеспечивают и упрощают осуществление межбанковских расчетов. Национальная платежная система — особый институт, совокупность элементов, объединенных общим функциональным критерием, основанный на институциональном и функциональном взаимодействии. В отличие от платежных систем национальная платежная система не предполагает членства. Однако, как любая система, национальная платежная система характеризуется внутренними связями между элементами, образующими их взаимодействие[594].

К индикативным способам правового регулирования безналичного денежного обращения уместно отнести и организацию расчетов. Особенностью этого является комплексное законодательное регулирование с привлечением норм гражданского законодательства. В этом случае к безналичным расчетам относятся расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, расчеты простыми и переводными векселями, расчеты с использованием платежных карт, зачет взаимных требований, а также в иных формах. В этой связи следует обратить внимание на суждение Л. Г. Ефимовой, по мнению которой под механизмом безналичных расчетов следует понимать систему правовых средств, направленных на оказание клиентуре платежных услуг в форме совершения

---

[593] *Хоменко Е. Г.* Банк России в национальной платежной системе Российской Федерации // Актуальные проблемы рос. права. 2016. № 8. С. 76–83.

[594] *Хоменко Е. Г.* Правовые формы взаимодействия в национальной платежной системе России // Право и экономика. 2016. № 7. С. 4245.

или получения платежа и (или) акцепта. Механизмы безналичных расчетов различаются в зависимости от инициатора платежа, содержания его поручения обслуживающему банку, объекта обязательства банка, а также от установленного законом или договором порядка исполнения банком указанного поручения клиента. Этот порядок может включать вид расчетного документа, наличие или отсутствие условия для перевода денежных средств, особенности документооборота, возможность использования электронных средств платежа и другие специальные правила осуществления расчетных операций[595].

Специфическую разновидность безналичного денежного обращения составляют электронные деньги. Фактически речь идет не о какой-либо специфической форме денежного носителя, а о специфической записи в форме электронных сигналов. Введение подобного вида денег позволяет ускорить расчеты, гарантировать более эффективный контроль, принципиально снизить издержки. В соответствии с п. 18 ст. 3 Федерального закона от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» электронные денежные средства представляют собой денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом (лицом, предоставившим денежные средства) другому лицу, учитывающему информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета (обязанному лицу), для исполнения денежных обязательств лица, предоставившего денежные средства, перед третьими лицами и в отношении которых лицо, предоставившее денежные средства, имеет право передавать распоряжения исключительно с использованием электронных средств платежа. При этом не являются электронными денежными средствами денежные средства, полученные организациями, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, клиринговую деятельность и (или) деятельность по управлению

[595] См.: *Ефимова Л. Г.* Отдельные проблемы теории безналичных расчетов // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 2. С. 28–57.

инвестиционными фондами, паевыми инвестиционными фондами и негосударственными пенсионными фондами и осуществляющими учет информации о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета в соответствии с законодательством, регулирующим деятельность указанных организаций.

По большому счету электронные деньги можно относить к деньгам в классическом понимании весьма условно. По мнению В. П. Перепеченко, «многие авторы считают их новыми деньгами. С этим нельзя согласиться. Электронные деньги — это не новый вид денег, а форма ведения счетов в банках, то есть технический способ регистрации безналичных денег, сохранения соответствующей информации, а также современные способы межбанковских коммуникаций. <…> Как бы ни были обособлены новейшие платежные системы, без банковской они существовать не могут, в их основе лежат наличные (банковские) деньги»[596]. Тем не менее, в правовой науке, как и в экономической, также наблюдается разнообразие мнений, некоторые из которых обусловлены догмой права, другие, напротив, следует именовать «сенсационными». Представлены мнения о том, что электронные денежные средства являются правом требования, долговым документом, эквивалентом денег, электронной записью, учетной записью, программным кодом, деньгами и т. д. Существующие сегодня модели правового регулирования наличного и безналичного денежного обращения не обеспечивают полноценной адаптации электронных денежных средств в правовой материи[597]. Тем не менее очевидна обязательственно-правовая природа свойственна и электронным денежным средствам, которые представляют собой право требования владельца пластиковой карты к оператору электронных денежных средств либо осуществить электронный платеж, либо выдать сумму наличных денег (если держателем платежной карты является

[596] См.: *Перепеченко В. П.* Деньги, банки, кредит : учеб. пособие. М. : ЗАО «Издательство Экономика», 2008. С. 18.

[597] *Гаврин Д. А.* Электронные денежные средства: проблемы правового регулирования // Банковское право. 2018. № 5. С. 41–47.

физическое лицо), либо перечислить их на банковский счет[598]. В этой связи обращает на себя внимание суждение профессора А. А. Фатьянова, который отмечает, что в юридическом смысле деньги — это денежные знаки, законодательно установленные в государстве и эмитированные (изготовленные) на основе абсолютной государственной монополии. Все остальные конструкции денежного оборота (безналичные деньги, электронные деньги) суть юридическая фикция, установленная для удобства исполнения денежных обязательств, ибо деньги есть вещь[599].

Одной из разновидностей электронных (виртуальных, цифровых) денег, отдельные правоведы не без оснований называют криптовалюту[600]. Последняя, по мнению профессора И. И. Кучерова, является разновидностью электронных денег, которая представляет собой обусловленную использованием технологии распределенного реестра специфическую электронную форму частных денежных средств[601]. Основной особенностью этих денег является их технологическая основа — блокчейн, представляющий собой распределенный реестр платежных транзакций. Использование этой технологии при построении платежных систем и создает фактически новую, цифровую разновидность денег[602].

С вступлением в действие Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»[603] фактически обозначился процесс формирования нового правового режима, определяющего оборот цифровых валют. В соответствии с легальным

---

[598] См.: *Шевчук М. В.* Электронные денежные средства в системе объектов гражданских прав // Там же. 2013. № 3. С. 25–33.

[599] См.: *Фатьянов А. А.* Правовой анализ категории «электронные денежные средства» в российском законодательстве // Гражданское общество в России и за рубежом. 2014. № 3. С. 25–28.

[600] См.: *Идрышева С. К.* Электронные платежи и электронные деньги: правовые основы и отдельные коллизии в правовом понимании терминов // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2021. № 1. С. 68–85.

[601] См.: *Кучеров И. И.* Криптовалюта (идеи правовой идентификации и легитимации альтернативных платежных средств) : монография. М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2018. С. 129.

[602] Подробнее см.: Блокчейн в платежных системах цифровые финансовые активы и цифровые валюты : учеб. пособие / под ред. Т. Э. Рождественской, А. А. Ситника. М., 2021.

[603] См.: СЗ РФ. 2020. № 31 (Ч. 1). Ст. 5018.

определением цифровой валютой признается совокупность электронных данных (цифрового кода или обозначения), содержащихся в информационной системе, которые предлагаются и (или) могут быть приняты в качестве средства платежа, не являющегося денежной единицей РФ, денежной единицей иностранного государства и (или) международной денежной или расчетной единицей, и (или) в качестве инвестиций и в отношении которых отсутствует лицо, обязанное перед каждым обладателем таких электронных данных, за исключением оператора и (или) узлов информационной системы, обязанных только обеспечивать соответствие порядка выпуска этих электронных данных и осуществления в их отношении действий по внесению (изменению) записей в такую информационную систему ее правилам. На формирование соответствующего режима косвенно указывает и наличие значительного интереса к вопросам правового регулирования цифровых валют со стороны правоведов[604].

С позиций финансово-правовой науки нас в первую очередь интересует цифровая форма национальной валюты — рубля, введение в обращение которого предполагается в ближайшее время[605]. Как отмечает профессор И. И. Кучеров, цифровой рубль как разновидность цифровой валюты в принципе отчасти может удовлетворить потребности цифровой экономики, хотя, судя по всему, его использование будет основываться не на технологии распределенного реестра, а на иных технологических решениях, в частности посредством задействования соответствующего централизованного реестра Банка России. Можно предположить, что цифровой рубль вполне может обрести характеристики, которые выгодно будут отличать его от наличных и безналичных рублей. В качестве таковых можно обозначить простоту и

---

[604] См., напр.: *Ситник А. А.* Цифровые валюты: проблемы правового регулирования // Актуальные проблемы рос. права. 2020. № 11. С. 103–113 ; *Токарев С. И.* Налогообложение цифровых валют (криптовалют) в условиях отсутствия специального правового регулирования (правового вакуума) // Фин. право. 2020. № 9. С. 36–40 ; *Чукреев В. А., Семенов Н. В.* Противодействие легализации цифровых валют с использованием информационно-телекоммуникационных технологий // Законность. 2021. № 10. С. 33–36 и др.

[605] См.: Концепция цифрового рубля (2021) ; Информация Банка России от 08.04.2021 «Банк России представил Концепцию цифрового рубля».

удобство использования, высокую скорость, надежность и безопасность расчетов, снижение издержек, связанных с осуществлением денежных переводов. В пользу цифрового рубля может свидетельствовать и то, что цифровой рубль, возможно, позволит его использовать в офлайн-режиме при наличии соответствующих специальных технологий. Успех в деле введения цифрового рубля позволит усилить процессы вытеснения наличных денег из обращения, обеспечит конкуренцию с иными платежными системами, использующими цифровые валюты[606]. С учетом изложенного можно сделать вывод, что правовой режим денежного обращения продолжительное время пребывающий в статическом состоянии, на современном этапе подвержен существенной трансформации, обусловленной цифровизацией финансовой сферы посредством внедрения передовых платежных технологий. В этой связи позволительно вести речь об обособлении в недрах этого режима новой совокупности правовых норм, которые фактически формируют правовой режим цифровых валют. Это обособление обусловлено появлением новых форм платежных средств, прежде всего цифрового рубля и иных цифровых валют, которые выступают принципиально новым с правовой точки зрения предметом общественных отношений, возникающих в сфере денежного обращения и расчетов.

6.2. Правовой режим оборота валютных ценностей (валютно-правовой режим)

Правовое регулирование движения валютных ценностей отображает определенное противоречие, которое сложилось в правовой доктрине. Из предыдущего изложения следует, что, анализируя проблемы, связанные с денежным обращением, правоведы традиционно выделяют три блока:

[606] См.: *Кучеров И. И.* Отдельные вопросы финансово-правового регулирования цифровой экономики: цифровая валюта // Фин. право. 2021. № 4. С. 3–8.

1) обращение наличных денежных средств; 2) безналичное денежное обращение; 3) обращение валютных ценностей. По нашему мнению, при таком подходе происходит смешение двух критериев в классификации. С одной стороны, речь идет о разграничении наличного и безналичного денежного обращения, которое может связываться как с национальной валютой, так и с иностранной, а с другой с денежным обращением (как с наличным, так и безналичным), с которым, как правило, связывают обращение национальной валюты, тогда как к валютному регулированию относят особые правовые режимы движения иностранной валюты и тех элементов валютных ценностей, которые к этой категории относятся. Именно поэтому представляется более логичным остановиться на конструкции разграничения подобных правовых режимов на два типа: а) правовой режим обращения национальной валюты (в наличной и безналичной форме); б) правовой режим обращения иностранной валюты. В данном случае мы понимаем, что состав валютных ценностей шире и включает в себя наряду с валютами неденежные элементы — ценные бумаги[607]. Принимая во внимание финансово-правовую направленность данного исследования, в дальнейшем изложении мы сконцентрируемся именно на денежных элементах валютных ценностей — национальной валюте РФ и иностранных валютах.

Характеризуя содержание денежного обращения и обращение валютных ценностей, следует обратить внимание на категорию национальности валют. В контексте этого хотелось бы отметить важное замечание И. И. Кучерова. Связывая «национальность» денег и валюты с территориальными пределами государства, он обосновано акцентирует внимание на такой функции денег, как средство платежа. Если в пределах того или иного государства использование национальных денег сводится прежде всего к выполнению ими именно этой функции, то «на территориях других стран иностранные

[607] Подробнее см.: *Кучеров И. И.* Валютное право : акад. курс лекций. М., 2011. С. 105.

деньги уже не служат средством платежа, а фактически являют собой своеобразный товар, который может быть приобретен по определенной цене за национальную валюту»[608].

Фактически понятие валюты в определенной мере синонимично понятию денежных знаков. И те и другие могут быть как национальными, так и иностранными. Более того, этой же позиции придерживается и законодатель. Так, в Федеральном законе от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»[609] используется понятие валюты как применительно к национальной денежной единицы, так и к иностранной. Под валютой РФ понимаются: а) денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории РФ, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки; б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах. Иностранная валюта включает: а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки.

Для современного состояния режимно-правового регулирования валютного и денежного обращения, видимо, указанный выше критерий разграничения абсолютно последователен и логичен. Действительно, национальная денежная единица (не исключая того, что ей присущи все функции денег) сосредоточена прежде всего на исполнении функции денег как средства платежа и как средства обращения. Иностранные денежные единицы, попадая на территорию государства, фактически превращаются в товар, подлежащий купле-продаже, участвуя и как расчетный инструмент.

---

[608] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 11.

[609] См.: СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

Иностранная и национальная валюта, сопутствующие и связанные с ними инструменты составляют основу валютной системы государства. Функционирование этой системы основывается на способности валют конвертироваться, т. е. обмениваться. В Российской Федерации созданы условия для конвертации национальной валюты в валюты других государств на основе рыночных котировок. Это обуславливает тесную взаимосвязь денежного обращения с использованием национальной валюты и обращения с использованием иностранных валют. В этой связи правовое регулирование валютных ценностей фактически дополняет правовой режим денежного обращения, составляя с последним единое правовое образование, которое призвано обеспечивать реализацию единой государственной валютной политики, способствовать устойчивости национальной валюты и стабильности внутреннего валютного рынка РФ. Отражением этой устойчивости является стабильность покупательной способности и курса национальной валюты по отношению к валютам иностранных государств.

Функционирование национальных валютных систем характеризуется целым рядом признаков, лежащих в основе характеристики финансово-правового режима в целом. Валютно-правовые режимы, являясь разновидностью последнего, отображают его признаки в условиях детализации особенностей правового воздействия именно в условиях соответствующего институционального регулирования.

1. *Валютно-правовой режим как разновидность финансово-правового режима* охватывает совокупность социальных регуляторов (в виде правовых норм), направленных на формирование и обеспечение гарантий определенного порядка поведения участников валютных отношений. Особенность регулируемых отношений, специфика объекта регулирования и субъектного состава позволяют выделить и особую разновидность финансово-правовых режимов — валютно-правовые режимы. В одной из своих работ И. И. Кучеров подчеркивает, что, во-первых, валютно-правовой режим обеспечивает устойчивость национальной валюты РФ и, во-вторых,

гарантирует стабильность внутреннего валютного рынка[610]. Именно на это направлена реализация государственной политики в сфере валютных отношений. Затрагивая этот же вопрос, А. Ю. Лисицын характеризует валютно-правовой режим как отраслевое понятие по отношению к общему понятию правового режима[611]. Действительно, можно согласиться с особенностями валютного регулирования, что непосредственно отражается в специфике валютно-правового режима. Однако вряд ли это позволяет характеризовать валютно-правовой режим как отраслевой. На наш взгляд, следует исходить из того, что отраслевой статус имеет финансово-правовой режим в целом, в рамках которого уже позволительно вычленять подотраслевые или институциональные режимы. Именно к последней разновидности можно отнести валютный режим как разновидность институционального финансово-правового режима. Как отмечает И. И. Кучеров, «существование валютно-правового режима неразрывно связано с предметом валютного права — отношениями, складывающимися при совершении валютных операций, осуществлении валютного регулирования, валютного контроля и привлечении к ответственности за нарушение валютного законодательства и актов органов валютного регулирования»[612]. Нельзя не согласиться и с тем, что позитивный валютно-правовой режим РФ базируется как на источниках внутреннего права, так и на внешних международно-правовых источниках. Значительное усиление степени влияния международно-правовых норм в сфере валютного регулирования и контроля вызвано различными интеграционными процессами — как глобальными, так и региональными, такими как построение Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества, а также реализацией Российской Федерацией валютной

---

[610] См.: *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 42.

[611] См.: *Лисицын А. Ю.* Валютно-правовой режим в Российской Федерации // Реформы и право. 2010. № 1. С. 3–12.

[612] См.: *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 43.

политики, направленной на обеспечение конвертируемости рубля и обеспечение достойного места государства в глобальной системе экономических отношений[613].

С учетом изложенного следует обратить внимание на два уровня комплексности в рассматриваемом правовом регулировании, которая проявляется в следующем:

1) институциональная комплексность в едином финансово-правовом режиме регулирования, которое предполагает сочетание норм валютного и бюджетного права. Участие государства в международных валютных правоотношениях обеспечивает и детализацию бюджетно-правового регулирования движения денежных средств в этом случае. Именно с этим связаны особенности и гарантии полномочий государства как участника международных финансово-кредитных отношений[614]. Рассматривая в качестве источника финансирования дефицита федерального бюджета внешние поступления, законодатель среди них выделяет государственные займы, осуществляемые в иностранной валюте путем выпуска ценных бумаг от имени Российской Федерации; предоставленные в иностранной валюте кредиты правительств иностранных государств, банков и фирм, международных финансовых организаций, привлеченные Российской Федерацией (ст. 94 БК РФ);

2) межотраслевая комплексность предполагает сочетание способов финансово-правового регулирования данных отношений с использованием норм международного права. Действительно, целый ряд полномочий у субъектов валютных правоотношений, выступающих в качестве резидентов, появляются как следствие заключения Российской Федерации международных договоров и соглашений.

---

[613] См.: *Куликов А. С.* Влияние региональных интеграционных процессов на валютно-правовой режим Российской Федерации // Фин. право. 2013. № 1. С. 29–34.

[614] См.: *Крохина Ю. А., Смирникова Ю. Л., Тютина Ю. В.* Валютное право : учебник для вузов / под ред. Ю. А. Крохиной. М. : Высш. образование, 2007. С. 80.

2. *Содержание валютно-правового режима гарантировано правовыми нормами*, выражающими правила режимно-правового регулирования, особенности методов правового воздействия. Как уже отмечалось выше, характеристика валютно-правового режима связывается с совокупностью финансово-правовых норм, формирующихся по принципу однородности предмета валютно-правового регулирования, в основе которого лежит цель защиты национальной валюты и обеспечению эффективного функционирования валютного рынка внутри государства. Таким образом, организация валютно-правового режима направлена на взвешенное и рациональное сочетание правовых режимов обращения национальной валюты и иностранной валюты. Задачей первого является организация обращения собственной валюты государства с надежной и сбалансированной системой защитных средств, задачей второго — закрепление инструментов, исключающих стихийное обращение иностранной валюты, такую организацию ее оборота, которая установлена государством с сочетанием двух встречных задач: а) защита позиций национальной валюты при проникновении иностранной валюты на внутренний рынок; б) обеспечение контролируемого выхода национальной валюты на международный рынок. Как отмечается И. И. Кучеровым, «валютно-правовой режим должен обеспечивать такое положение дел, при котором взаимодействие национальной валюты с валютами других стран не создает угроз для национального денежного обращения и внутреннего валютного рынка, обеспечивая при этом потребности внешнеэкономической деятельности»[615]. К примеру, правоведам хорошо известны риски, связанные с незаконным вывозом капитала, которые непосредственно подрывают национальный платежный баланс, в свою очередь являющийся определяющим фактором для курса национальной валюты[616].

---

[615] См.: *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 44.

[616] См.: Риски финансовой безопасности: правовой формат : монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М. : ИзиСП : Норма : Инфра-М, 2018. С. 238.

Характеризуя валютные ценности в части валют как предмета воздействия валютно-правового регулирования, подчеркнем, что законодательные формы закрепления их сочетают одновременно несколько критериев при формировании целостной системы валютных ценностей. Так, подобные критерии предполагают дифференциацию валютных ценностей в зависимости от: а) видов (национальная валюта; иностранная валюта); б) государства-эмитента и территории свободного или ограниченного обращения (Российская Федерация, иностранные государства); в) формы (наличная форма, безналичная форма).

Правовое воздействие в конечном счете связывается с нацеленностью на управление поведением участников отношений. Необходимо иметь в виду, что в данном случае участников валютных отношений принципиально можно разграничить на две группы: во-первых, эта группа субъектов, представляющих властную сторону валютных правоотношений, и, во-вторых, это участники валютных отношений, представляющие обязанную сторону правоотношений. К первой, в частности, относятся органы и агенты валютного регулирования, а ко второй — организации и граждане — участники валютных правоотношений.

3. *Валютно-правовой режим гарантирует определенный порядок поведения*, выражающийся в установлении и обеспечении действий, в которых заинтересовано государство как относительно регулируемого объекта, так и относительно поведения иных участников отношений. В соответствии со ст. 71 Конституции Российской Федерации валютное регулирование отнесено к исключительному ведению Российской Федерации. Эта норма-принцип реализуется через делегирование определенных полномочий различным органам государственной власти: Президенту РФ (ст. 80 Конституции Российской Федерации); Федеральному Собранию РФ (ст. 106 Конституции Российской Федерации); Правительству

РФ[617] и т. д. Таким образом властную сторону валютного правоотношения представляют органы, специально уполномоченные государством для реализации полномочий в сфере валютно-правового регулирования. Наделение их определенной компетенции сводится к значительной мере к ряду позитивных обязываний, а также контроля за соблюдением представителями обязанной стороны валютного правоотношения установленных валютных ограничений. При этом следует согласиться, что валютные ограничения не имеют абсолютного характера. Специалисты обоснованно отмечают, что если порядок осуществления валютных операций не установлен органами валютно-правового регулирования, то валютные операции осуществляются без ограничений[618].

В то же время нельзя сводить представителей властной стороны валютного правоотношения исключительно к государственным органам. Определенными возможностями наделяются при этом и уже упомянутые выше агенты валютного контроля. В соответствии со ст. 22 «Валютный контроль в Российской Федерации, органы и агенты валютного контроля» Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» валютный контроль в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля. Органами валютного контроля в Российской Федерации являются Банк России, федеральный орган (федеральные органы) исполнительной власти, уполномоченный (уполномоченные) Правительством РФ. Агентами валютного контроля — уполномоченные банки и не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, а также государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)».

Ограничительное регулирование в рамках валютно-правовых режимов характеризует и участников, которые представляют обязанную сторону

---

[617] См.: ст. 15 Федерального конституционного закона от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации».

[618] *Крохина Ю. А., Смирникова Ю. Л., Тютина Ю. В.* Валютное право. С. 115.

валютного правоотношения. В основе реализации правовых предписаний в этих условиях берется за основу критерий валютного резидентства. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ закрепляет исчерпывающий перечень субъектов, рассматриваемых в качестве валютных резидентов. Следует согласиться с тем, что в обобщенной форме соответствующие критерии ассоциируются с «национальностью» того или субъекта. Однако если относительно физических лиц эта «национальность» определяется на основе гражданства участника валютного правоотношения, то относительно юридических лиц — на основе «национальности» законодательства, в соответствии с которым юридическое лицо создано и функционирует. В частности, к физическим лицам — валютным резидентам относятся: а) физические лица, являющиеся гражданами РФ, за исключением граждан РФ, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства; б) иностранные лица и лица без гражданства, постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ. Правовым статусом валютного резидента обладают следующие юридические лица: а) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ; б) филиалы, представительства и иные подразделения резидентов — юридических лиц, созданные согласно законодательству РФ, но находящиеся за пределами территории РФ. Валютными резидентами являются также дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях.

В отличие от законодательного определения валютного резидентства путем закрепления исчерпывающих перечней нерезиденты в валютных отношениях устанавливаются в режиме «от обратного». Причем хотелось бы обратить внимание на необходимость сложного юридического факта,

который порождает правоотношения, характеризующие субъекта валютных правоотношений как нерезидента. Так, Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ содержит подход, в соответствии с которым нерезидентом является любой участник валютных правоотношений в случае, если он не отнесен к категории резидентов законодательством РФ, т. е. любой гражданин РФ рассматривается в качестве резидента в валютных правоотношениях, если не доказано обратное. Таким образом, нерезидентство физических лиц связывается с обязательным наличием: а) для граждан РФ — гражданства Российской Федерации и постоянного проживания в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства; б) для иностранных граждан и лиц без гражданства — гражданства иностранного государства (либо отсутствие гражданства вообще) и пребывание на территории РФ в течение периода, не позволяющего рассматривать их как постоянно проживающих субъектов. Нерезидентство юридических лиц также обусловливается сложным юридическим фактом, в основе которого лежит одновременное сочетание двух условий: юридическое лицо должно быть создано на основании законодательства иностранного государства; юридическое лицо должно иметь местонахождение за пределами территории РФ.

Режимно-правовое регулирование валютных отношений отображают соответствующее состояние экономических отношений и в связи с этим степень реализации задач упорядочения их соответствующими правовыми способами. При этом целью подобного правового воздействия является обеспечение финансовой безопасности государства через закрепление определенных правил обращения валютных ценностей и достижение максимального экономического эффекта от закрепленной правовой формы, соответствующей ее экономическому содержанию. Можно сказать, что основное содержание валютно-правового режима фактически сводится к правовым нормам, которые определяют порядок совершения резидентами и нерезидентами валютных операций на территории РФ.

Позиционирование валютно-правового регулирования предполагает установление его соотношения с валютным регулированием в целом, которое может рассматриваться в широком и узком смысле. Подобный подход, в частности, усматривается в оценке содержании валютного регулирования, которая была дана в свое время профессором Н. И. Химичевой. По ее мнению, валютное регулирование выражается в деятельности государства по регламентированию порядка совершения валютных операций и международных расчетов. В широком смысле это регулирование сводится к установлению и обеспечению строгого соблюдения посредством норм права определенного правового режима различного рода деятельности в сфере валютных отношений. В узком смысле валютное регулирование выражает управляющее воздействие и проявляется прежде всего в компетенции уполномоченных органов исполнительной власти[619]. Этот аспект неизбежно влечет за собой целый ряд исполнительно-распорядительных мероприятий, вплоть до применений санкций к нарушителям валютного законодательства.

4. *Валютно-правовой режим обеспечивает целенаправленное воздействие на поведение участников отношений,* которое сводится к достижению желаемого социального результата — упорядочения законопослушного поведения участников валютных отношений в соответствии с действующими предписаниями валютного законодательства относительно обращения валютных ценностей. Исходя из этого общий предмет воздействия финансово-правовых режимов — финансовые отношения, возникающие в процессе формирования, распределения и использования публичных денежных фондов, можно подразделить на более узкие с точки зрения предмета правового регулирования правовые образования. Таким образом, детализация отношений, составляющих предмет финансово-правовой отрасли, объективно приводит к выделению более узких групп общественных отношений, что и ложится в основу

[619] См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М. : НОРМА, 2008. С. 725.

режимного регулирования в отдельных финансово-правовых подотраслях или институтах. Следует согласиться с И. И. Кучеровым, что «установление правовых режимов является типичным для публичных отраслей права, которые характеризуются высоким уровнем регламентации соответствующих общественных отношений на основе широкого использование запретительных и обязывающих норм. Так, в финансовом праве можно констатировать существование бюджетного, налогового и валютного правовых режимов. Таким образом, валютно-правовой режим является одним из видов существующих финансово-правовых режимов. Установление определенных правил использования и обращения на своей территории денежных знаков иностранных государств, а также международных денежных или расчетных единиц в сочетании с порядком денежного обращения и составляет существо валютно-правового режима»[620]. В данном случае необходимо учитывать, что интенсивное развитие общественных отношений обусловливает активное участие государства во внешнеторговых операциях. Естественно, выходя на уровень межгосударственных отношений в регулировании движения денег, важно иметь в виду, что инструментом, который лежит в основе подобного обращения, не может быть исключительно национальная валюта. В этом случае подобные отношения распространяются и на сферу обращения иностранной валюты, что выходит за рамки национального оборота национальной валюты. Валютно-правовые режимы в этой ситуации призваны прежде всего обеспечить защиту национальной валюты РФ — рубля. Последняя является одним из неотъемлемых атрибутов государственного суверенитета и самого существования государства как такового. Таким образом, закрепляя валютно-правовые режимы, государство, тем самым оберегая собственную валюту и устанавливая правила для

[620] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 42, 43.

оборота иных валютных ценностей, защищает свою финансовую систему, ее устойчивость и состоятельность[621].

5. *Валютно-правовой режим гарантирует определенный порядок поведения через обеспечение баланса интересов участников валютных отношений*. В основе этого лежит ориентированность на согласование целей, лежащих в основе организации поведения всех субъектов данного вида отношений. При этом организация их поведения нацелена на согласование и сочетание интересов участников режимно-правового регулирования для оптимального достижения целей валютно-правового режима в целом. В основе сбалансированности интересов лежит организация поведения участников, гарантированная соответствующими принципами валютного регулирования. Принципы валютно-правового регулирования, закрепленные в ст. 3 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле», направлены не только на формирование оптимальной модели управления движением валютных ценностей, предоставление субъектам властных полномочий необходимого набора возможностей влияния, управления и контроля за поведением резидентов и нерезидентов, но и на закрепление мер, ограничивающих или исключающих произвол со стороны органов государства. В этой связи справедливо обращается внимание на принципы приоритета экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования и исключения неоправданного вмешательства государства и его органов в валютные операции резидентов и нерезидентов[622]. Судя по всему, законодатель в данном случае исходит из того, что применение чрезвычайных методов регулирования в условиях стабильной экономической ситуации может привести к обратному результату. Регуляторный крен в сторону избыточных валютных ограничений в валютно-правовом регулировании приведет к нивелированию естественных экономических процессов, обусловленных обращением

[621] Подробнее см.: Правовые средства обеспечения финансовой безопасности : монография / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина ; ИзиСП. М., 2019.

[622] *Крохина Ю. А., Смирникова Ю. Л., Тютина Ю. В.* Валютное право. С. 90.

валютных ценностей. В этом случае может возникнуть подавление государственным интересом целей и интересов иных участников валютных отношений.

Полагаем, что правовой режим валютного регулирования предполагает использование императивных и индикативных способов организации движения валютных ценностей. При финансово-правовой природе валютных режимов речь идет об использовании в первую очередь способов, отражающих модель «власти — подчинения». Это проявляется в формировании системы нормативно-правовых актов, за которыми стоит реализация компетенции государственных органов. Веления, закрепленные в этих актах, характеризуются безусловностью и довольно часто однозначностью в оценке поведения субъектов валютных правоотношений. В то же время через индикативные методы регулирования, наличие определенных рекомендаций и возможности проявления свободы выбора вариантов своего поведения для участников отношения остаются основания добросовестной экономической конкуренции для лиц, находящихся в одинаковых исходных условиях.

Внутригосударственное валютно-правовое регулирование, отражающее национальный уровень обращения валютных ценностей, призвано сформировать баланс достижения устойчивости национальной валюты и контролируемого обращения иностранной валюты на территории РФ. В этом случае в режиме контроля за обращением валютных ценностей оказываются прежде всего резиденты и относительно таких элементов валютных ценностей, которые источником происхождения имеют Российскую Федерацию.

6. *В условиях валютно-правового режима достигается сбалансированное сочетание материального и процедурного регулирования*. Законодательное закрепление понятия и видов валютных ценностей как предметов, оснований, с которыми связаны возникновение и реализация режимно-правового регулирования, обеспечивается и соответствующей

системой процедур, гарантирующих движение валютных ценностей. Содержание режимов валютно-правового регулирования справедливо связывается с тремя важнейшими исходными правовыми позициями, которые в своей основе имеют, соответственно, разделение для целей валютного регулирования валют, субъектов валютных отношений и валютных операций[623]. При этом подчеркнем, что подобные правовые позиции самым непосредственным образом связаны с проблемой валютных ограничений, на которой остановимся ниже. Фактически в данном случае речь идет о предметном и в определенном роде ограничительном регулировании положений, в соответствии с которыми мы определяем предмет валютных правоотношений (в узком смысле — валюту или в широком смысле — валютные ценности); участников отношений (как представляющих властную сторону, так и обязанную); валютные операции как перечень действий с валютными ценностями, которые могут осуществлять субъекты валютных отношений.

Согласно ст. 1 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» к предметам валютно-правового регулирования относятся: 1) валюта РФ (денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории РФ, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки; средства на банковских счетах и в банковских вкладах); 2) иностранная валюта (денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки; средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и

---

[623] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 44.

международных денежных или расчетных единицах; 3) внутренние ценные бумаги (эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте РФ и выпуск которых зарегистрирован в Российской Федерации; иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты РФ, выпущенные на территории РФ; 4) внешние ценные бумаги — ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся в соответствии с настоящим Федеральным законом к внутренним ценным бумагам; 5) валютные ценности — иностранная валюта и внешние ценные бумаги. Подобная редакция содержит принципиальные изменения по сравнению с Законом РФ от 09.10.1992 № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле». Согласно этому акту в систему валютных ценностей наряду с национальной и иностранной валютой включались ценные бумаги, фондовые ценности, долговые обязательства, драгоценные металлы и природные драгоценные камни.

При определении валютных ценностей хотелось бы обратить внимание на определенное положение — примат в регулировании, которое имеет финансовое законодательство по сравнению с гражданским. В соответствии с п. 2 ст. 1 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» используемые институты, понятия и термины гражданского и административного законодательства РФ, других отраслей законодательства РФ применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства РФ, если иное не предусмотрено Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле».

Принципиальными характерными чертами валютных ценностей как видов имущества являются ценность и высокая ликвидность, что обеспечивает им способность быстрой оборачиваемости, трансформации в деньги. Очевидно, что национальная валюта и внутренние ценные бумаги, характеризуются подобным качеством в меньшей степени, поэтому могут служить объектом валютных правоотношений лишь в определенных случаях,

предусмотренных валютным законодательством[624]. Именно на основании этого и формируется возможность закрепления особого правового режима для данного вида имущества.

Исходя из того что валютно-правовой режим представляет собой разновидность публично-правового режима, имеющего в своей основе императивный метод регулирования отношений, что предполагает наличие совокупности правовых средств, которые преимущественно сводятся преимущественно к различным ограничениям, запретам и позитивным обвязыванием. Это, впрочем, не исключает и возможность использования индикативных методов регулирования, включая рекомендации и дозволения. Естественно, они не могут нивелировать императивные установки, а, напротив, будут направлены на наиболее эффективное и рациональное исполнение императивного предписания.

Таким образом, валютно-правовой режим представляет собой разновидность финансово-правового режима, содержание которого определено валютно-правовыми нормами, обеспечивающими определенный порядок поведения участников валютных отношений, направленный на обеспечение целевого воздействия в условиях достижения баланса интересов субъектов режимного регулирования, и выражающийся в сбалансированном сочетании материального и процедурного регулирования валютных отношений.

Валютные ограничения как основа реализации режимно-правового регулирования в сфере валютных отношений.

На наш взгляд, анализируя проблему валютных ограничений, необходимо исходить из широкого и узкого подхода к анализу данных отношений.

В широком смысле система валютных ограничений затрагивает все концептуальные составляющие, характеризующие целостную систему

---

[624] *Кучеров И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние. С. 116.

правового регулирования обращения валютных ценностей. Так, ограничения по субъектному составу участников валютных отношений предполагают определенную совокупность запретов по двум группам участников валютных правоотношений, включая:

а) ограничение при распределении полномочий между государственными органами, представляющими властную сторону валютных правоотношений. В данном случае речь идет о закреплении соответствующих полномочий только за отдельными органами, участвующими в финансовой деятельности и наделенными возможностями управлять и организовывать движения валютных ценностей. Специальная роль отводится агентам валютного контроля[625]. Иные финансовые органы не наделены полномочиями в управлении движения валютных ценностей;

б) ограничения по категории обязанных субъектов валютных правоотношений на основе критериев резидентства. Полным набором прав и обязанностей по отношению к валютным ценностям обладают валютные резиденты, тогда как правосубъектность нерезидентов по сравнению с ними является усеченной.

Ограничения по объекту правового регулирования сводятся к закрытому перечню элементов валютных ценностей. Только те составляющие, которые указаны в этом перечне, относятся к валютным ценностям, и отношения между участниками по поводу их движения включаются в режим валютного регулирования. Иные ценности (например, изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней, цифровые валюты и пр.), которые тоже обладают высокой ценностью, в сферу валютного регулирования в настоящее время не вовлечены.

Ограничение в основах процедурного регулирования, которое проявляется в закреплении закрытого перечня валютных операций, т. е. правовой режим валютного регулирования включает только те операции

[625] См.: Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

с валютными ценностями, которые четко определены законодателем. Соответственно, только такие валютные операции порождают определенные правовые последствия для субъектов валютных правоотношений.

В узком смысле к валютным ограничениям можно относить определенные ограничения, связанные с обращением национальной и иностранной валюты. Естественно, ограничения относительно обращения этих двух элементов валютных ценностей будут кардинально различаться. Относительно обращения национальной валюты кардинальные ограничения не предусмотрены, более того, они противоречили бы государственному интересу относительно формирования и защиты собственной денежной системы. В то же время нельзя и абстрагироваться от определенных ограничительных мер, неправленых на стабилизацию денежного оборота, предотвращение или сдерживание инфляции, обеспечение устойчивости национальной денежной единицы (например, установление лимита кассовой наличности и т. д.). В соответствии со ст. 6 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» можно выделить три цели, реализация которых связывается с валютными ограничениями. Во-первых, предотвращение сокращения и минимизации золотовалютных резервов. Во-вторых, исключение резких колебаний обменных курсов национальной валюты на иностранные валюты. В-третьих, гарантирование устойчивости платежного баланса Российской Федерации. В отличие от обращения национальной валюты, целая система ограничений характеризует обращения иностранной валюты. Целями подобных ограничений являются защита национальной валюты и такое использование иностранной валюты, которое способствовало бы эффективному функционированию внутреннего валютного рынка.

Исходя из важности обеспечения рациональной правовой формы реализации валютных ограничений, представляется целесообразным закреплять исходные начала этой конструкции в специальном законе. Так, в п. 2 ст. 5 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном

контроле» подчеркивается, что в случае, если порядок осуществления валютных операций, порядок использования счетов не установлены органами валютного регулирования, валютные операции осуществляются, счета открываются и операции по счетам проводятся без ограничений. Этим положением законодатель акцентирует внимание на том, что валютные ограничения должны быть непосредственно указаны в законе.

Специальная система валютных ограничений связана с порядком осуществления валютных операций. При этом логично исходить из того, что регулирование валютных операций есть одно из проявлений, разновидностей, способов реализации правового режима валютных ограничений. Рассматривая валютные ограничения в широком значении, мы сталкиваемся с ограничительным регулированием по субъектному составу, по объектам, по перечню и процедурам валютных операций. Причем в области валютных операций ограничительное регулирование проявляется в двух аспектах:

а) ограничительном, закрытом перечне самих валютных операций;

б) детализации каждой валютной операции по субъектам (резидент — нерезидент) и объектам (элемент валютных ценностей).

Непосредственное определение валютной операции в специальном законодательстве отсутствует. В то же время в п. 9 ст. 1 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» содержится закрытый перечень валютных операций, к которым относятся:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента, либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование

валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

г) ввоз в Российскую Федерацию и вывоз из Российской Федерации валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

е) перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ;

ж) перевод валюты РФ со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет другого резидента, открытый на территории РФ, и со счета резидента, открытого на территории РФ, на счет другого резидента, открытый за пределами территории РФ;

з) перевод валюты РФ со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет другого резидента, открытый за пределами территории РФ;

и) перевод валюты РФ со счета резидента, открытого за пределами территории РФ, на счет того же резидента, открытый за пределами территории РФ.

Очевидно, что валютные операции связаны с движением валютных ценностей. В отличие от национальной валюты, которая имеет статус законного платежного средства на соответствующей территории (например,

рубль на территории РФ обязателен к приему всеми), операции с иностранной валютой характеризуются целым рядом ограничений. Подобное разграничение вполне объяснимо — эмитент заинтересован в максимально широком использовании собственного платежного средства без ограничений и именно в этих целях дополняет режим валютного регулирования ограничениями по обращению денежных средств, эмитентом которых является иностранное государство.

Принципиально операции с обращением валют можно разделить на два вида: во-первых, речь идет об использовании валюты в качестве средства платежа; во-вторых, — об участии валюты в обороте в качестве специфического товара. Естественно, в первом случае речь идет прежде всего о национальной валюте. Однако возможно и использование иностранной валюты при расчетах внутри государства, что происходит с безусловным использованием системы ограничительных (а фактически защитных по отношению к национальной валюте) мер. Совершенно иной аспект характеристики валютных операций связан с участием иностранной валюты в товарно-валютном обороте в качестве товара. Это обусловлено тем, что такая валюта статуса законного платежного средства на территории «чужого» государства не имеет. В конечном счете валютно-правовой режим может быть определен как разновидность финансово-правового режима, содержание которого обусловлено валютно-правовыми нормами, который призван подчинить поведение участников валютных отношений интересам обеспечения устойчивости валюты РФ и стабильности внутреннего валютного рынка, на основе баланса интересов субъектов режимно-правового регулирования и оптимального сочетания материального и процедурного регулирования валютных правоотношений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование проблемы содержания, особенностей и разновидностей финансово-правовых режимов является новым направлением для развития финансово-правовой науки в современных условиях. Необходимо отметить отличительные особенности настоящей диссертации, в которой предлагается системное видение финансово-правовых режимов, которые ранее в научных работах затрагивались лишь фрагментарно.

В ходе исследования подтвердилась гипотеза о необходимости выяснения содержания правового режима на современном этапе развития юридической науки, что связано с двумя обстоятельствами. Во-первых, понятие правового режима еще не трансформировалось в своеобразную разновидность «правовых аксиом». Во-вторых, особенности правового режима в отдельных отраслях права принципиально отличаются, что обусловливает их корректировку в зависимости от изменяющихся общественных отношений, либо возникающих как сфера правового воздействия, либо кардинально меняющихся. При характеристике правового режима как результата нормативно-правового воздействия необходимо учитывать, что он отображает не столько результат, сколько систему условий осуществления правового регулирования, определенный порядок действия права, направленный на реализацию определенной цели и достижение определенного результата. Назначением правового режима является достижение желаемого социального состояния, формирование и закрепление правовыми формами пути достижения необходимого результата.

Принципиально важен в этом случае акцент именно на правомерном поведении. Это естественно, когда речь идет о процедурном регулировании в условиях соответствующего правового режима правомерного поведения определенной категории субъектов соответствующих отношений, однако нельзя исключать и неправомерного поведения, когда участники отношений

нарушают соответствующее нормативное предписание. При этом критерий правомерности будет смещаться к оценке поведения противостоящего нарушителю субъекта и таким образом гарантировать правомерность поведения последнего.

Опора на доктринальные источники позволила сформулировать общее представление о правовом режиме и выработать его понятие. В результате работы над определением содержания и элементов конструкции финансово-правовых режимов как разновидности публично-правовых режимов обосновано, что особенности каждого правового режима определяются и детализируются элементами, которые раскрывают его природу: во-первых, объектом режимной направленности (учитывая динамичную природу режимно-правового регулирования, активный характер воздействия на поведение участников отношений, принципиальным является выяснение направленности воздействия правовых режимов); во-вторых, характером способа правового регулирования, лежащего в основе соответствующего режима (фактически подобный элемент связывается с методом правового регулирования); в-третьих, наличием специальных участников режимных отношений, представляющих публичного субъекта и реализующих его интересы (совокупность полномочий подобных органов должна обеспечивать достижение цели соответствующего режима); в-четвертых, наличием территориально-временных рамок правового режима (подобный элемент обеспечивает определенность территории, на которую распространяется действие определенного режима, времени возникновения, изменения или прекращения режимно-правового регулирования).

Говоря о признаках финансово-правовых режимов, обращено внимание на существование управленческого начала в режимно-правовом регулировании на стыке административного и финансового права, которое связано с детализацией характера финансово-правовых режимов. Вместе с тем можно выделить особенности, которые характерны исключительно для финансово-правовых режимов. Прежде всего это касается предмета

режимно-правового воздействия. В финансово-правовом аспекте он сужается исключительно до отношений, выражающих движение публичных денежных средств, а не управление в целом. Финансово-правовые режимы также характеризуются и особенностями субъектного состава, появлением участников, присущих исключительно им (валютные агенты, налоговые резиденты и т. д.). Кроме того, финансово-правовые режимы довольно часто (если не преимущественно) ориентированы на определенные периоды времени, в рамках которых они действуют.

В данном случае особенность режимно-правового регулирования связывается с определенной конструктивной промежуточностью места финансово-правовых режимов и их положения в определенной иерархической системе режимного регулирования. Во-первых, финансово-правовые режимы как разновидность правовых режимов в целом относятся к проявлению режимов социального регулирования. Во-вторых, содержание финансово-правового режима как разновидности правового режима проявляется в его публичной направленности, организации упорядочения поведения участников через систему императивных методов, гарантирования определенной субординации властвующих и обязанных субъектов, проявлении власти и подчинения. В-третьих, финансово-правовой режим, являясь целостным отраслевым режимом, организует регулирование поведения участников отношений сообразно своему отраслевому предмету и методу. В-четвертых, целостность отраслевого финансово-правового режима не исключает его детализации на уровне отдельных финансово-правовых подотраслей и институтов, а также проявления специфических особенностей режимного регулирования в условиях бюджетного, налогового, валютного права и т. д.

Финансово-правовые режимы гарантируют и обеспечивают определенный порядок поведения субъектов режимно-правового регулирования в отношениях, определяющих движение публичных денежных средств. Режимное регулирование финансово-правовых

отношений отличается определенной специфичностью за счет неразрывного единства управленческого и имущественного начал в закреплении порядка поведения участников отношений, выражающих движение публичных денег. С одной стороны, в условиях финансово-правовых режимов речь идет о режимном регулировании движения определенной разновидности имущества — денег, причем собственниками этих денег являются публичные субъекты РФ, субъекты Российской Федерации и т. д.). С другой стороны, в основе финансово-правового режима находится закрепление веления властного субъекта, который через императивные предписания и организует порядок действий всех участников отношений.

Общая направленность действия системы интересов в условиях финансово-правового режимного регулирования определяется публичностью как основной чертой, характеризующей природу финансово-правового режима. При этом подобная ориентированность и гипотетическое преимущество государственного, общественного интереса не означают игнорирования интересов иных субъектов финансовых правоотношений. Финансово-правовые режимы не только дифференцируют субъектов финансово-правовых отношений в зависимости от принадлежности к властной или обязанной стороне правоотношений, но и гарантируют определенный баланс в соотношении их прав и обязанностей.

Приведенные выше выводы позволили в целях обогащения науки финансового права сформулировать определение финансово-правового режима.

При соотношении функций общих и специальных финансово-правовых режимов необходимо исходить из того, что последние отличаются рядом особенностей: во-первых, речь идет о достижении определенного баланса между стабильностью и оперативным изменением специальных режимов; во-вторых, специальные финансово-правовые режимы предполагают использование особых способов и методов воздействия, которые нехарактерны для общего режимного регулирования; в-третьих, специальные

финансово-правовые режимы не создают самостоятельную, обособленную цель, а детализируют, уточняют реализацию функций общего правового режима.

Характеризуя объект финансово-правового режима как определенное поведение субъектов режима, уместно разграничивать предмет и объект режимно-правового регулирования. В качестве предмета на который нацелена организация порядка поведения участников, можно выделить публичные денежные средства как в централизованной (бюджеты), так и децентрализованной форме. Иными словами, предметом финансово-правовых режимов как раз и выступает тот материальный объект, по поводу которого складываются отношения, выступающие объектом финансово-правового режимного регулирования. Объектом же финансово-правовых режимов выступает круг отношений, определяющих и характеризующих поведение участников режимно-правового регулирования и отражающих их общественные связи с иными субъектами, опосредованные отношением к предмету регулирования. В условиях режимно-правового регулирования невозможно урегулировать непосредственно денежные средства, но возможно и необходимо урегулировать отношения между субъектами по поводу этих денежных средств.

Традиционная детализация субъектного состава публичных правоотношений в сфере режимно-правового регулирования движения публичных денежных средств приобретает отраслевое своеобразие. Концептуальное разделение всех участников финансовых процедур предполагает выделение круга участников, представляющих властную сторону правоотношения и круга участников, представляющих обязанных субъектов. Первую группу субъектов отношений в сфере финансово-правовых режимов составляют, на наш взгляд, те участники, которые являются собственниками публичных денежных средств (как предмета режимно-правового регулирования) и которые, собственно, и организуют их движение. Вторую группу субъектов финансово-правовых режимов

составляют юридические и физические лица, регулирование поведения которых в финансово-правовых отношениях осуществляется через закрепление порядка, обеспечивающего реализацию императивного предписания в связи с движением публичных денежных средств.

В основе специальных финансово-правовых режимов лежит специфическая совокупность нормативных правовых актов. Специальный финансово-правовой режим предполагает наличие специальной цели, которая детализирует родовую цель общего финансово-правового режима. Если исходить из того, что целью общего финансово-правового режима является формирование и гарантирование реализации порядка регулирования движения публичных денежных средств, то в условиях специальных финансово-правовых режимов эта цель будет сужена. Специальный финансово-правовой режим характеризуется оперативным реагированием на изменение общественных отношений. В данном случае речь может идти об оперативности в трансформации законодательства, принятии соответствующего акта, который предполагает возникновении определенного режима. Специальный финансово-правовой режим характеризуется взвешенностью в сочетании юридических инструментов. К особенностям специальных финансово-правовых режимов можно отнести также специфическое сочетание интересов участников отношений, достижение баланса интересов, специальное проявление воли участников.

Применение финансово-правовых договоров кардинально не изменяет императивного регулирования финансовых отношений, являющихся предметом финансового права. Договорное регулирование в данном случае направлено на достижение большего эффекта в системе отношений «власти — подчинения». Таким образом, договорные конструкции в этих условиях направлены на упрощение реализации императивных предписаний. Финансовый договор можно определить как соглашение двух или более участников, один из которых является или представляет публичного субъекта, направленное на установление, изменение или прекращение

субъективных прав и юридических обязанностей в сфере финансовой деятельности, обеспечивающее наиболее эффективное достижение цели императивного предписания в финансово-правовом регулировании.

В ходе исследовательской работы были предложены основания и разработана классификация финансово-правовых режимов. Так, выявлено, что в зависимости от характера и комплекса методов, которые используются в конкретном правовом режиме, их дифференциация основывается на концептуальном критерии метода регулирования. Детализация метода и способов регулирования позволяет разграничить правовые режимы, в основе которых лежит запрет, дозволение или позитивное обязывание. В соответствие с этим правовые режимы можно дифференцировать на: а) обязывающие; б) общеразрешительные; в) разрешительные. Исходя из критерия цели: а) определенные государственные состояния, положения, которые преимущественно определяют процедуры реализации полномочий публичных субъектов; б) дозволительные режимы при осуществлении прав и обязанностей обязанных участников финансовых правоотношений. Функциональный критерий позволяет выделить в системе финансово-правовых режимов регулирующие, обеспечительные и охранительные разновидности.

Материальные режимы в условиях финансово-правового регулирования определяют права и обязанности субъектов, их правовое положение, пределы правового регулирования поведения участников отношений именно в связи с определенными материальными предписаниями, определенными материальными объектами, или по отношению к ним. Процессуальные же режимы в большей степени выражают процедуры реализации полномочий, прав и обязанностей субъектов данного вида правоотношений. Правовые режимы можно разделить на финансово-правовые режимы, концентрирующие наиболее общие, универсальные предписания, ориентированные на широкое применение относительно территории и круга лиц, и финансово-правовые режимы, обусловливающие преобразование,

модификацию первичных исходя из своеобразия институциональных или подотраслевых особенностей цельного режимно-правового регулирования отдельной отрасли.

В зависимости от детализации предмета финансово-правового регулирования можно выделить: а) финансово-правовой режим; б) подотраслевой финансово-правовой режим; в) институциональный финансово-правовой режим.

В зависимости от формы закрепления финансово-правовые режимы можно дифференцировать на законные и договорные. Законные финансово-правовые режимы необходимо связывать с процедурным регулированием, которое закреплено во всех актах, входящих в систему законодательства. Договорные режимы предполагают сочетание двух типов режимно-правового регулирования. С одной стороны, речь идет о режимно-правовом регулировании на стыке отраслей (финансового и международного публичного права), с другой стороны, речь идет о внутриотраслевых финансово-правовых режимах.

В зависимости от источника появления предписания, субъекта, его гарантирующего и сферы действия финансово-правовые режимы можно разграничить на: а) внутригосударственные режимы; б) международные режимы.

Субъектный критерий в разграничении финансово-правовых режимов предполагает два блока, в рамках которых мы можем дифференцировать режимно-правовое регулирование. На основании субъектного критерия мы можем дифференцировать финансово-правовые режимы: а) в зависимости от носителя режимных предписаний, субъекта, на которого они направлены и в отношении которого установлен особый режимный порядок; б) в зависимости от субъекта, осуществляющего режимное управление, реализующего властные полномочия в условиях определенного финансово-правового режима.

Финансово-правовые режимы можно разграничивать: 1) в зависимости от временного критерия на: а) постоянные — вид финансово-правовых режимов, который ориентируется на обязательность реализации режимных предписаний без ограничения временных рамок, и б) временные, действие которых связано с определенными периодами времени; 2) в зависимости от территориального критерия на: а) федеральный — финансово-правовой режим, регулирование в условиях которого связывается с режимом государственной границы; б) региональные — финансово-правовые режимы отдельных регионов; в) муниципальные — финансово-правовые режимы отдельных муниципальных образований; г) локальные — правовые режимы зон экономического развития территорий отдельных городов или районов.

Режимно-правовое регулирование в финансовых правоотношениях опирается на три правомочия государства: во-первых, оно выступает субъектом, устанавливающим правила поведения, создающим нормативные предписания; во-вторых, государство, наделяя соответствующей компетенцией специально созданные органы, выступает и субъектом контроля соблюдения созданных им же нормативных предписаний; в-третьих, государство гарантирует режимное обеспечение поведения участников отношений через возможность и непосредственную реализацию принуждения.

В ходе рассмотрения содержания бюджетно-правовых режимов предложено выделить три блока отношений, составляющих основу режимно-правового регулирования движения бюджетных средств: а) отношения, устанавливающие порядок формирования доходов и осуществления расходов бюджетов и государственных внебюджетных фондов; б) отношения, выражающие режим стадий бюджетного процесса (составление, рассмотрение, утверждение, исполнение бюджетов и отчетности); в) отношения, определяющие правовой статус участников бюджетных отношений и ответственность за нарушение бюджетного законодательства.

Сделан вывод, что бюджетно-правовые режимы характеризуются определенной двойственностью. С одной стороны, бюджетно-правовой режим является разновидностью финансово-правового режима, что гарантирует их соотношение как видовой и родовой конструкции. Исходя из этого, бюджетно-правовой режим несколько сужает, детализирует основные признаки и характеристики финансово-правового режима в контексте уточнения их в бюджетно-правовом регулировании. С другой стороны, бюджетно-правовой режим как элемент системы финансово-правового режима характеризуется определенным самостоятельным значением, т. е. он, как элемент в системе финансово-правовых режимов, сам представляет собой определенную систему, аккумулирующую ряд специальных бюджетно-правовых режимов.

В результате исследования была дана классификация бюджетно-правовых режимов по следующим критериям: по видам бюджетов, входящих в бюджетную систему государства; по участникам отношений, составляющих содержание отдельного вида бюджетно-правового режима; по стадиям бюджетного процесса.

Общий бюджетно-правовой режим детализируется в специальных бюджетно-правовых режимах, которые отражают особенности каждой стадии бюджетного процесса. В основе дифференциации специальных бюджетно-правовых режимов на этом основании лежит: а) специальный предмет регулирования (порядка действий, характеризующих конкретную стадию бюджетного процесса); б) особый субъектный состав участников бюджетного процесса, который определяется в п. 1 ст. 152 БК РФ в форме исчерпывающего перечня; в) четко определенный срок, которые законодатель привязал к понятию финансового года.

В ходе анализа отношения публичного кредитования сформировано представление об их комплексном характере, что означает многоотраслевое воздействие соответствующих правовых форм. Правовой режим публичных заимствований включает довольно широкий круг отношений, охватывающих

отношения по поводу: займов, осуществляемых путем выпуска государственных ценных бумаг; бюджетного кредита публично-правовому образованию или организации на основании договора; кредитов, привлекаемых публично-правовыми образованиями от кредитных организаций. Особенностью подобной видовой характеристики является использование межотраслевых форм правового регулирования кредитных отношений при четкой бюджетно-правовой природе.

В работе определены признаки финансово-правового режима в условиях налогово-правового регулирования, к которым относятся следующие: производность налогового режима как от основ финансово-правового регулирования, так и от исходных начал социального регулирования в целом; гарантированность режимно-правового регулирования налогообложения налогово-правовыми нормами с момента возникновения обязанности по учету, уплате, отчетности до момента исполнения налоговой обязанности; установление налогово-правовым режимом определенного порядка поведения участников налоговых отношений; обеспечение наиболее эффективного поступления денежных средств от уплаты налогов и сборов в бюджеты как основной цели налогово-правовых режимов; установление налогово-правовым режимом определенного порядка поведения участников налоговых отношений исходя из достижения оптимального учета их интересов и формирования конструкции их сбалансированности; обеспечение материальных предписаний налогово-правового режима процедурными нормами.

Предложено классифицировать налогово-правовые режимы в зависимости от консолидации налоговой обязанности на общие и специальные. Общий налогово-правовой режим — налоговая обязанность плательщика — исполняется обособленно по каждому налогу или сбору, входящему в состав налоговой системы. Специальный налогово-правовой режим связывается с консолидацией, объединением налоговых обязанностей плательщика по отдельным налогам и сборам в одну.

Разграничение налогово-правовых режимов в зависимости от характера правовых предписаний осуществляется через совокупность материальных и процедурных режимов. Материальные режимы обусловливают возникновение налоговой обязанности. Налоговая обязанность возникает при наличии законодательно закрепленной юридической конструкции налога, совокупности материальных норм, которые не только определяют наличие того или иного налога или сбора, но и структурируют его элементы. Процедурные режимы ассоциируются с динамикой реализации налоговой обязанности. Прежде всего за счет них гарантируется реализация материального предписания. Процедурные налогово-правовые режимы обеспечивают и последовательность стадий исполнения налоговой обязанности, динамику в поведении обязанного участника налоговых отношений.

Разграничение национального законодательства и международных договоров как основания дифференциации налогово-правовых режимов характеризуется несколькими критериями, которые охватывают соотношение как законодательных норм, так и элементов налогового механизма. Налогово-правовые режимы, устанавливаемые нормами национального законодательства, учитывают определенную иерархию, согласованное соотношение как законодательных актов в целом, и их отдельных норм. Содержание общего налогово-правового режима гарантируется несколькими уровнями, находящими свое отражение в соответствующих законодательных нормах. Налогово-правовые режимы, устанавливаемые нормами международных договоров, основываются на детализации учета критерия резидентства и территориальности при реализации налоговой обязанности. В этом случае задача сводится к достижению определенного компромисса в соотношении национального законодательства и международных договоров при детализации и уточнении налоговой обязанности.

Режимно-правовое регулирование налоговых отношений предполагает сочетание нескольких уровней законодательства. Первый уровень —

соответствующие нормы Конституции Российской Федерации. При этом конституционные предписания, на основании которых строится общий налогово-правовой режим, бывают двух типов - это непосредственно нормы, касающиеся налоговых отношений и опосредованные нормы Конституции Российской Федерации, которые не имеют исключительно налогового содержания, но которые принципиально влияют на правовое регулирование налоговых отношений. Второй уровень закрепления основ общего налогово-правового режима связывается с кодифицированными законом. Именно НК РФ устанавливает несколько принципиальных моментов, без которых невозможно не только существование общего налогово-правового режима, но и правовое регулирование налоговых отношений в целом. Третий уровень составляют соответствующие акты, регулирующие исполнение налоговой обязанности по региональным и местным налогам и сборам (разд. IX, X НК РФ).

Дифференциация налогово-правовых режимов в зависимости от уровня налогового давления предполагает сопоставление условий реализации налоговой обязанности как в общем порядке, так и в специальных условиях.

В работе обосновано, что особенностью финансово-правовых режимов денежного обращения является определенная пограничность. Такое явление, как деньги, предполагает определенные ракурсы регулирования в условиях как частного, так и публичного права. Для правовых режимов денежного обращения характерны традиционные признаки, характеризующие финансово-правовой режим в целом, но определяющие институциональную особенность. Прежде всего правовой режим денежного обращения представляет собой разновидность социального режима. Субъектом, гарантирующим этот порядок, выступает государство. Более того, в данном случае государство, с одной стороны, формирует инструмент, который в определенной мере и характеризует его в целом, выражает содержание такого явления, как государство, — деньги, с другой — обеспечивает поведение участников отношений в связи с движением денег способами,

гарантированными государственным принуждением. Кроме того, режимные предписания в условиях денежного обращения опосредованы соответствующей правовой формой, гарантированной правовыми нормами, отражающими содержание и особенности финансово-правового метода воздействия на поведение участников отношений в связи с движением денег. Подобный аспект объективно предполагает сложную диалектическую конструкцию: с одной стороны, деньги становятся полноценными деньгами только при появлении института, гарантирующего их полновесность и реальность, — государства; с другой — государство не может существовать без такого инструмента, как деньги. Важно также обратить внимание на то, что правовой режим денежного обращения гарантирует определенный порядок поведения участников режимно-правового регулирования. В этих условиях достигается задача не просто регулирования тех или иных действий или бездействия субъектов, а установления и гарантирования определенной последовательности в порядке поведения участников. Целевое воздействие правового режима денежного обращения ориентировано на государственные гарантии в обеспечении функционирования денежной единицы РФ. Данная особенность правового режима денежного обращения, имея финансово-правовую природу (поскольку речь идет о публичных инструментах регулирования, определяющих движение исходного звена финансовой системы в целом, — денег), гарантируется конституционными нормами. Правовой режим денежного обращения направлен на достижение баланса интересов участников отношений. Исходя из этого оценка правовой природы денежного обращения должна связываться прежде всего с исключительным положением и ролью в организации и обеспечении отношений денежного обращения государства. Если эмиссия денег и изъятие их из денежного обращения связаны исключительно с государством как субъектом, принимающим соответствующее решение, и субъектом, делегирующим исключительное полномочие соответствующим государственным органам на реализацию соответствующих процедур выпуска или утилизации денег, то

обращение денег предполагает участие и более широкого круга субъектов. Правовой режим денежного обращения формирует порядок организации поведения участников отношений в условиях сбалансированного соотношения материального и процессуального регулирования. В этом случае под объектом мы понимаем совокупность отношений между субъектами права по поводу движения денег. Важно иметь в виду, что основная масса правовых последствий связывается не с деньгами, находящимися в статическом состоянии, а с определенными процедурами их движения.

Классификация валютных систем так или иначе связывается с национальным критерием, критерием государственности, в свою очередь содержание каждого типа валютной системы - с двумя обстоятельствами: типом валюты и территориальностью. Национальная валютная система опирается на действие национальной валюты, которое осуществляется в рамках государства. Региональная валютная система при единой валюте может охватывать территорию нескольких государств (яркий тому пример — валютная система на основе евро). Мировая валютная система предполагает ориентацию в использовании одной или нескольких (резервных) валют, используемых в международных расчетах и иных операциях в рамках мирового валютного рынка.

В работе выявлены признаки функционирования национальных валютных систем, лежащих в основе характеристики финансово-правового режима в целом. Определено, что валютно-правовой режим как разновидность финансово-правового режима охватывает совокупность социальных регуляторов (в виде правовых норм), направленных на формирование и обеспечение гарантий определенного порядка поведения участников валютных отношений. Последовательнее исходить из того, что отраслевым является финансово-правовой режим, в рамках которого мы можем говорить о существовании подотраслевых или институциональных правовых режимов. Именно к последней разновидности можно отнести

валютно-правовой режим как разновидность институционального финансово-правового режима.

Содержание валютно-правового режима гарантировано правовыми нормами, выражающими правила режимно-правового регулирования, особенности методов правового воздействия. Организация валютно-правового режима направлена на взвешенное и рациональное сочетание режимов обращения национальной валюты и иностранной валюты. Задачей первого является организация обращения собственной валюты государства с разветвленной и сбалансированной системой защитных средств, задачей второго — закрепление инструментов, исключающих стихийное обращение иностранной валюты, такую организацию ее оборота, которая установлена государством с сочетанием двух встречных задач: а) защита позиций национальной валюты при проникновении иностранной валюты на внутренний рынок; б) обеспечение контролируемого выхода национальной валюты на международный рынок.

Очевидно, что валютно-правовой режим гарантирует определенный порядок поведения, выражающийся в установлении и обеспечении действий, в которых заинтересовано государство, как относительно регулируемого объекта, так и относительно поведения иных участников отношений. Он обеспечивает целевое воздействие на поведение участников отношений, которое сводится к достижению желаемого социального результата — упорядочения законопослушного поведения участников валютных отношений в соответствии с действующими предписаниями валютного законодательства относительно обращения валютных ценностей.

Им гарантируется определенный порядок поведения через обеспечение баланса интересов участников. В основе сбалансированности интересов лежит организация поведения участников, гарантированная соответствующими принципами валютного регулирования. Подобное предписание обусловливает наличие запрета в применении чрезвычайных мер управления поведением валютных резидентов и нерезидентов при

стабильной экономической ситуации в стране. Законодатель исходит из того, что применение чрезвычайных методов регулирования в условиях стабильной экономической ситуации может привести к обратному результату.

В условиях валютно-правового режима достигается сбалансированное сочетание материального и процедурного регулирования. Законодательное закрепление понятия и видов валютных ценностей как предметов, оснований, с которыми связаны возникновение и реализация режимного регулирования, обеспечивается и соответствующей системой процедур, гарантирующих движение валютных ценностей.

Приведенные выводы позволили резюмировать, что валютно-правовой режим — это разновидность финансово-правового режима, содержание которого обусловлено валютно-правовыми нормами, призванный подчинить поведение участников валютных отношений интересам обеспечения устойчивости валюты РФ и стабильности внутреннего валютного рынка, на основе баланса интересов субъектов режимно-правового регулирования и оптимального сочетания материального и процедурного регулирования валютных правоотношений.

Сделанные в результате исследования выводы имеют большое теоретическое значение для развития науки финансового права. Исследование будет полезно и для молодых ученых, поскольку будет способствовать формированию у них системного видения правового регулирования в финансовой сфере. Учет положений сформированной финансово-правовой концепции режимного правового регулирования формирования, распределения и использования фондов публичных денежных средств в практической сфере деятельности позволит упорядочить правовое регулирование финансовых отношений, что также должно положительно сказаться на правоприменительной практике.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Российская газета. — 1993. — 25 декабря.

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Статья 3823.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1994. — № 32. — Статья 3301.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1998. — № 31. — Статья 3824.

5. О Правительстве Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ // Российская газета. — 1997. — 23 декабря.

6. О валютном регулировании и валютном контроле : Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2003. — № 50. — Статья 4859.

7. О налоговых органах Российской Федерации : Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 // Российская газета. — 1991. — 11 апреля.

8. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2001. — № 33. — Статья 3418.

9. О Центральном банке Российской Федерации (Банке России) : Федеральный закон от 27.06.2002 № 86-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2002. — № 28. — Статья 2790.

10. О дополнительных мерах по ограничению наличного денежного обращения : Указ Президента РФ от 14.06.1992 № 622 // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1992. — № 25. — Статья 1418 (утратил силу).

11. О Федеральном казначействе : постановление Правительства РФ от 01.12.2004 № 703 // Российская газета. — 2004. — 8 декабря.

12. О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя : указание Банка России от 20.06.2007
№ 1843-У. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс» (утратил силу).

Судебная практика

13. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11.06.1999 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. — 1999. — Специальное приложение к № 1.

14. По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000
№ 5-П. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

15. По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П // Собрание законодательства Российской Федерации. — 1997. — № 13. — Статья 1602.

16. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кувшиновой Маргариты Геннадьевны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2002 № 188-О. — Доступ из справочной правовой системы «Гарант».

17. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 06.06.2002 № 116-О // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2002. — № 29. — Статья 3007.

18. Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001
№ 162-О. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

19. По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143
и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 07.02.2002 № 37-О // Собрание законодательства Российской Федерации. — 2002. — № 20. — Статья 1913.

Учебные и научные издания

20. *Александров, Н. Г.* Учебное пособие по теории государства и права / Н. Г. Александров. — Вып. 1. — Москва, 1953. — 127 с.

21. *Алексеев, С. С.* Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. — Москва : Юридическая литература, 1982. — Т. 2. — 360 с.

22. *Алексеев, С. С.* Общая теория права : учебник / С. С. Алексеев. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ВЕЛБИ, 2008. — 568 с.

23. *Алексеев, С. С.* Общие дозволения и общие запреты в советском праве / С. С. Алексеев. — Москва : Юридическая литература, 1989. — 286 с.

24. *Алексеев, С. С.* Теория права / С. С. Алексеев. — Москва : Издательство БЕК, 1995. — 320 с.

25. *Алексеева, Д. Г.* Банковское право : учебное пособие / Д. Г. Алексеева, С. В. Пыхтин, Е. Г. Хоменко. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрист, 2007. — 591 с.

26. *Алехин, А. П.* Административное право Российской Федерации / А. П. Алехин, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов. — Москва : Зерцало, 1998. — 672 с.

27. *Арзуманова, Л. Л.* Система права денежного обращения как подотрасли финансового права Российской Федерации : монография / Л. Л. Арзуманова ; ответственный редактор Е. Ю. Грачева. — Москва : Проспект, 2015. — 177 с.

28. *Артемов, Н. М.* Денежное право (финансово-правовое регулирование обращения национальной и иностранной валюты на территории Российской Федерации) : кол. монография / Н. М. Артемов, Л. Л. Арзуманова, А. А. Ситник. — Москва : Элит, 2012. — 272 с.

29. *Артемов, Н. М.* Финансовое право: вопросы и ответы / Н. М. Артемов, Е. М. Ашмарина. — Москва : ИД «Юриспруденция», 2006. — 160 с.

30. *Атаманчук, Г. В.* Государственное управление: проблемы методологии правового исследования / Г. В. Атаманчук. — Москва : Юридическая литература, 1975. — 239 с.

31. *Атаманчук, Г. В.* Теория государственного управления : курс лекций / Г. В. Атаманчук. — Москва : Юридическая литература, 1997. — 400 с.

32. *Ашмарина, Е. М.* Экономическое право Российской Федерации: инновационный проект. Раздел 1. Общие положения : монография / Е. М. Ашмарина, Г. Ф. Ручкина. — Москва : ВГНА Минфина России, 2011. — 390 с.

33. *Бабаев, В. К.* Словарь категорий и понятий общей теории права / В. К. Бабаев, В. М. Баранов, В. И. Гойман. — Нижний Новгород : Нижегородская ВШ МВД РФ, 1992. — 97 с.

34. *Бакаева, О. Ю.* Правовое регулирование финансовой деятельности таможенных органов Российской Федерации / О. Ю. Бакаева ; под редакцией Н. И. Химичевой. — Саратов : Издательство ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2004. — 482 с.

35. *Барзилова, И. С.* Теоретико-отраслевые основания исследования понятия правового режима // Правовые режимы: общетеоретические и отраслевые аспекты : монография / под редакцией А. В. Малько, И. С. Барзиловой. — Москва : Юрлитинформ, 2012. — 416 с.

36. *Бахрах, Д. Н.* Административное право / Д. Н. Бахрах. — Москва : Эксмо, 2006. — 528 с.

37. *Бахрах, Д. Н.* Административное право : учебник / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Старилов. — 3-е изд., пересмотр. и доп. — Москва : Норма, 2007. — 816 с.

38. *Бахрах, Д. Н.* Административное право : учебник / Д. Н. Бахрах. — Москва : БЕК, 1996. — 355 с.

39. *Бахрах, Д. Н.* Административное право России : учебник/ Д. Н. Бахрах. — Москва : Издательство Норма, 2000. — 640 с.

40. *Беликов, Е. Г.* Финансовое право и его институты: проблемы социальной эффективности : монография / Е. Г. Беликов ; под редакцией Е. В. Покачаловой. — Москва : Юрлитинформ, 2016. — 296 с.

41. *Бельский, К. С.* О юридической природе денег // Теоретические вопросы административного и финансового права в условиях перестройки управления экономикой / К. С. Бельский. — Москва, 1989.

42. *Бельский, К. С.* Финансовое право / К. С. Бельский. — Москва : Юрист, 1994. — 208 с.

43. *Беляев, В. П.* Процессуально-правовой режим юридической деятельности: общетеоретическое исследование : монография / В. П. Беляев, Г. С. Беляева, С. О. Рубченко ; Минобрнауки, ФГБОУ ВО ЮЗГУ. — Курск : ЮЗГУ, 2011. — 181 с.

44. *Беляева, Г. С.* Правовой режим: общетеоретические аспекты : монография / Г. С. Беляева. — Курск : Юго-Зап. гос. ун-т, 2012. — 123 с.

45. *Березин, М. Ю.* Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин. — Москва : Волтерс Клувер, 2006. — 640 с.

46. Блокчейн в платежных системах цифровые финансовые активы и цифровые валюты : учебное пособие / под редакцией Т. Э. Рождественской, А. А. Ситника. — Москва, 2021.

47. *Бляхман, Б. Я.* Правовой режим в системе регулирования социальных отношений / Б. Я. Бляхман. — Кемерово : Кузбассвузиздат, 1999. — 171 с.

48. *Болтинова, О. В*. Бюджетное право : учебное пособие / О. В. Болтинова ; Московская государственная юридическая академия. — Моква : Норма, 2009. — 288 с.

49. Большая советская энциклопедия : в 30 т. Т. 21 : Проба — Ременсы / главный редактор А. М. Прохоров. — 3-е изд. — Москва : Советская энциклопедия, 1975. — 640 с.

50. Большой энциклопедический словарь / главный редактор А. М. Прохоров. — Москва : Большая российская энциклопедия, 1998–1999. — 1434 с.

51. *Винницкий, Д. В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис / Д. В. Винницкий. — Москва : Норма, 2002. — 144 с.

52. *Винницкий, Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — Санкт-Петербург : Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. — 397 с.

53. *Гаджиев, К. С.* Введение в политическую науку : учебник / К. С. Гаджиев. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Логос, 1997. — 544 с.

54. *Годме, П. М.* Финансовое право / П. М. Годме ; перевод, вступительная статья Р. О. Халфина. — Москва : Прогресс, 1978. — 428 с.

55. *Грачева, Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. — Москва : Юриспруденция, 2000. — 192 с.

56. *Гусева, Т. А.* Налоговое планирование в предпринимательской деятельности: правовое регулирование : монография / Т. А. Гусева ; под редакцией Н. И. Химичевой. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Волтерс Клувер, 2007. — 432 с.

57. *Демин, А. В.* Налоговое право России : учебное пособие / А. В. Демин. — Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. — 329 с.

58. *Денисаев, М. А.* Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации : учебное пособие / М. А. Денисаев. — Москва : ИД «Юриспруденция», 2005. — 240 с.

59. Деньги. Кредит. Банки : учебник / ответственные редакторы В. В. Иванов, Б. И. Соколов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ТК Велби: Проспект, 2006. — 848 с.

60. *Ефремова, Т. Ф.* Современный толковый словарь русского языка : в 3 т. Т. 3 : Р — Я / Т. Ф. Ефремова. — Москва : Харвест, 2006. — 549 с.

61. *Запольский, С. В.* Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография / С. В. Запольский. — Москва : РАП : Эксмо, 2008. — 160 с.

62. *Зарубина, Н. Н.* Деньги как социокультурный феномен / Н. Н. Зарубина. — Москва, 2011. —

63. *Зелизер, В.* Социальное значение денег: деньги на булавки, чеки, пособия по бедности и друге денежные единицы / В. Зелизер ; перевод с английского А. В. Смирнова, М. С. Добряковой ; под научной редакцией В. В. Радаева. — Москва, 2004. —

64. *Зуев, В. М.* Бюджетное право Российской Федерации : учебное пособие / В. М. Зуев. — Томск : Издательство Томского университета, 2009. — 283 с.

65. *Ильин, А. В.* Правовые основы расходов бюджета / А. В. Ильин. — Москва : Статут, 2014. — 143 с.

66. *Исаков, В. Б.* Механизм правового регулирования и правовые режимы // Проблемы теории государства и права : учебник / под редакцией С. С. Алексеева. — Москва, 1987. — 236 с.

67. *Карташов, А. В.* Налоговое право : краткий курс лекций / А. В. Карташов ; под научной редакцией Е. Ю. Грачевой. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство «Юрайт», 2013. — 229 с.

68. *Кашин, В. А*. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий / В. А. Кашин. — Москва : Юнити, 1998. — 383 с.

69. *Комаров, С. А.* Теория государства и права : учебно-методическое пособие / С. А. Комаров, А. В. Малько. — Москва : Норма-Инфра, 1999. — 448 с.

70. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под редакцией Е. Ю. Грачевой. — Москва : Проспект, 2009. — 1347 с.

71. Концепции развития российского законодательства / ответственные редакторы Т. Я. Хабриева, Ю. А. Тихомиров. — Москва : Юриспруденция, 2014. — 544 с.

72. *Копина, А. А.* Взаимозависимые лица в налоговых правоотношениях : монография / под рредакцией И. И. Кучерова. — Москва : Юрлитинформ, 2013. — 192 с.

73. *Коренев, А. П.* Нормы административного права и их применение / А. П. Коренев. — Москва : Юридическая литература, 1978. — 142 с.

74. *Коршунов, Н. М.* Конвергенция частного и публичного права: проблемы теории и практики / Н. М. Коршунов. — Москва : Норма : Инфра-М, 2011. — 240 с.

75. *Крохина, Ю. А.* Валютное право : учебник для вузов / Ю. А. Крохина, Ю. Л. Смирникова, Ю. В. Тютина ; под редакцией Ю. А. Крохиной. — Москва : Высшее образование, 2007. — 378 с.

76. *Кучеров, И. И.* Бюджетное право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — Москва : ЮрИнфоР, 2002. — 317 с.

77. *Кучеров, И. И.* Валютно-правовое регулирование в Российской Федерации: эволюция и современное состояние : монография / И. И. Кучеров. — Москва : ИЗиСП при Правительстве РФ : ИНФРА-М, 2015. — 234 с.

78. *Кучеров, И. И.* Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания : монография / И. И. Кучеров. — Москва : АО «Центр ЮрИнфоР», 2012. — 188 с.

79. *Кучеров, И. И.* Законные платежные средства: теоретико-правовое исследование : монография / И. И. Кучеров. — Москва : ИЗиСП, 2016. — 392 с.

80. *Кучеров, И. И.* Криптовалюта (идеи правовой идентификации и легитимации альтернативных платежных средств) : монография / И. И. Кучеров. — Москва : АО «Центр ЮрИнфоР», 2018. — 204 с.

81. *Кучеров, И. И.* Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — Москва : АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. — 358 с.

82. *Кучеров, И. И.* Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография / И. И. Кучеров. — 2-е изд., перераб. — Москва : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011. — 286 с.

83. *Кучеров, И. И.* Теория налогов и сборов (Правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. — Москва : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. — 473 с.

84. *Лагутин, И. Б.* Бюджетный контроль и бюджетный аудит в Российской Федерации: проблемы системности и особенности правового регулирования : монография / И. Б. Лагутин ; ответственный редактор и автор предисловия Н. М. Артемов. — Москва : Юрлитинформ, 2015.— 366 с.

85. *Лунц, Л. А.* Денежные обязательства в гражданском праве / Л. А. Лунц. — 2-е изд., испр. — Москва : Статут, 2004. — 350 с.

86. *Лупарев, Е. Б.* Общая теория публичных правоотношений : монография / Е. Б. Лупарев, М. Б. Добробаба, Т. В. Мокина. — Москва : Юрлитинформ, 2011. — 280 с.

87. *Майбуров, И. А.* Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. — 422 с.

88. *Малько, А. В.* Стимулы и ограничения в праве : монография / А. В. Малько. — Москва : Юрист, 2003. — 250 с.

89. *Малько, А. В.* Теория государства и права в вопросах и ответах : учебно-методическое пособие / А. В. Малько. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрист, 1998. — 298 с.

90. *Матузов, Н. И.* Теория государства и права : курс лекций / под редакцией М. И. Матузова, А. В. Малько. — Саратов, 1995. — 560 с.

91. *Морозова, О. С.* Правовое регулирование межбюджетных отношений в ФРГ : монография / О. С. Морозова. — Москва : Проспект, 2014. — 135 с.

92. *Мошкова, Д. М.* Государственные корпорации как субъекты финансовых правоотношений : монография / ответственный редактор Е. Ю. Грачева. — Москва : Проспект, 2012. — 152 с.

93. Налоговое право : учебник для вузов / под редакцией С. Г. Пепеляева. — Москва : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.

94. Налоговое право России : учебник / ответственный редактор Ю. А. Крохина. — 3-е изд., испр. и доп. — Москва : Норма, 2007. — 752 с.

95. Налогообложение адвокатов в Республике Казахстан : научно-методическое пособие / Союз адвокатов Казахстана ; Алматинская городская коллегия адвокатов ; НИИ финансового и налогового права / под общей редакцией Е. В. Порохова. — Алматы : ТОО «Налоговый эксперт», 2012. — 108 с.

96. *Ногина, О. А.* Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: проблемы правового регулирования : монография / О. А. Ногина. — Москва : Статут, 2012. — 462 с.

97. *Ожегов, С. И.* Словарь русского языка. Около 57 000 слов / С. И. Ожегов ; под редакцией Н. Ю. Шведовой. — 18-е изд., испр. — Москва : Русский язык, 1987. — 797 с.

98. Очерки бюджетно-правовой науки современности : монография / под общей редакцией Е. Ю. Грачевой, Н. П. Кучерявенко. — Москва ; Харьков : Право, 2012. — 512 с.

99. Очерки финансово-правовой науки современности : монография / под общей редакцией Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. — Москва : Харьков : Право, 2011. — 592 с.

100. *Павленко, Н. Э.* Финансовое право : учебное пособие / Н. Э. Павленко. — Владивосток : ТИДОТ ДВГУ, 2003. — 151 с.

101. *Пансков, В. Г.* Налоги и налогообложение: теория и практика : в 2 т. Т. 1 : учебник / В. Г. Пансков. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2018. — 363 с.

102. *Парыгина, В. А.* Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации (постатейный) / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев ; под редакцией В. А. Парыгиной. — Москва : Эксмо, 2006. — 557 с.

103. *Пауль, А. Г.* Процессуальные нормы бюджетного права : монография / А. Г. Пауль ; под редакцией М. В. Карасевой. — Санкт-Петербург : Питер, 2003. — 208 с.

104. *Перепеченко, В. П.* Деньги, банки, кредит : учебное пособие / В. П. Перепечко. — Москва : Экономика, 2008. — 149 с.

105. *Пешкова, Х. В.* Бюджетное право России : учебник / Х. В. Пешкова. — Москва : ИНФРА-М : Контракт, 2012. — 415 с.

106. *Пискотин, М. И.* Советское бюджетное право (основные проблемы) / М. И. Пискотин ; Академия наук СССР, Институт государства и права. — Москва : Юридическая литература, 1971. — 312 с.

107. *Поляков, А. В.* Общая теория права: Феноменолого-коммуникативный подход : курс лекций / А. В. Поляков. — 2-е изд., доп. — Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2003. — 843 с.

108. Популярный энциклопедический словарь. Т. 99 / под редакцией А. П. Горкина. — Москва : БРЭ, 1999. — 1583 с.

109. *Портной, М. А.* Деньги: их виды и функции / М. А. Портной. — Москва, 1998. — 166 с.

110. Право и политика современной России. — Москва : Былина, 1996. — 215 с.

111. Правовое пространство и человек : монография / ответственные редакторы Ю. А. Тихомиров, Е. В. Пуляева, Н. И. Хлуденева. — Москва : Институт законодательства и сравнительного роаоведения правоведения при Правительстве Российской Федерации : ИД «Юриспруденция», 2012. — 240 с.

112. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / ответственный редактор

Е. Ю. Грачева ; Московская государственная юридическая академия. — 2-е изд., доп. — Москва : Норма : ИНФРА-М, 2014. — 382 с.

113. Правовой механизм государственного контроля и надзора: особенности отраслевого регулирования : монография / под общей редакцией О. Ю. Бакаевой. — Москва : Юрлитинформ, 2013. — 252 с.

114. Правовые средства обеспечения финансовой безопасности : монография / ответственные редакторы И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. — Москва, 2019. — 240 с.

115. Проблемы теории государства и права : учебник / под редакцией С. С. Алексеева. — Москва : Юридическая литература, 1987. — 446 с.

116. *Протасов, В. Н.* Основы общеправовой процессуальной теории / В. Н. Протасов. — Москва : Юридическая литература, 1991. — 143 с.

117. *Пчелинцев, С. В.* Проблемы ограничения прав и свобод граждан в условиях особых правовых режимов : монография / С. В. Пчелинцев. — Москва : Норма, 2006. — 479 с.

118. *Разгильдиева, М. Б.* Правовое убеждение и принуждение: теоретические основы (на примере финансового законодательства) : монография / М. Б. Разгильдиева ; под редакцией Н. И. Химичевой. — Москва : Юрлитинформ, 2012. — 262 с.

119. *Рахматуллина, О. В.* Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование : монография / О. В. Рахматуллина. — Оренбург : ООО ИПК «Университет», 2014 — 140 с.

120. Риски финансовой безопасности: правовой формат : монография / ответственные редакторы И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. — Москва : ИзиСП : Норма : Инфра-М, 2018. — 304 с.

121. *Ровинский, Е. А.* Финансовый контроль в СССР / Е. А. Ровинский. — Москва : Госфиниздат, 1947. — 242 с.

122. *Романько, А. Н.* Новые этапы реформирования правового регулирования бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации :

монография / А. Н. Романько ; под редакцией Н. И. Химичевой. — Москва : Юрлитинформ, 2015. — 167 с.

123. *Румянцев, Н. В.* Специальные административно-правовые режимы деятельности органов внутренних дел в современных условиях : монография / Н. В. Румянцев. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2012. — 167 с.

124. *Самощенко, И. С.* Охрана режима законности советским государством: (правоохранительная деятельность Советского государства — метод обеспечения соц. законности) / И. С. Самощенко. — Москва : Госюриздат, 1960. — 200 с.

125. *Саттарова, Н. А*. Принуждение в финансовом праве / Н. А. Саттарова ; под редакцией И. И. Кучерова. — Москва : Юрлитинформ, 2006. — 392 с.

126. *Саттарова, Н. А.* Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики) : монография / Н. А. Саттарова, Ю. В. Бабанова. — Москва : Юрлитинформ, 2012. — 156 с.

127. *Сенякин, И. Н.* Специальные нормы советского права / И. Н. Сенякин ; под редакцией М. И. Байтина. — Саратов : Издательство «Саратовский униаерситетуниверситет», 1987. — 96 с.

128. Словарь русского языка : в 4 т. Т. 3 : П — Р / главный редактор А. П. Евгеньева. — 2-е изд., испр. и доп. — Москва : Русский язык, 1984. — 750 с.

129. Советское финансовое право : учебник. — Москва : Госюриздат, 1961. — 351 с.

130. Теория государства и права в науке, образовании, практике : монография / председатель редакционного совета Т. Я. Хабриева ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации ; Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА). — Москва : ИД Юриспруденция, 2016. — 480 с.

131. Теория юридического процесса / под общей редакцией В. М. Горшенева. — Харьков : Вища шк. Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. — 192 с.

132. *Тихомиров, Ю. А.* Административное право и процесс: Полный курс / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Изд. Тихомирова, 2005. — 697 с.

133. *Тихомиров, Ю. А.* Коллизионное право : учебное и научно-практическое пособие / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Изд. Тихомирова, 2000. — 394 с.

134. *Тихомиров, Ю. А.* Курс административного права и процесса : учебник / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Юринформцентр, 1998. — 798 с.

135. *Тихомиров, Ю. А.* Правовое регулирование: теория и практика : монография / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Формула права, 2010. — 400 с.

136. *Тихомиров, Ю. А.* Публичное право : учебник / Ю. А. Тихомиров. — Москва : БЕК, 1995. — 496 с.

137. *Тихомиров, Ю. А.* Современное публичное право : монографический учебник / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Эксмо, 2008. — 448 с.

138. *Тихомиров, Ю. А.* Теория компетенции / Ю. А. Тихомиров. — Москва : Юстицинформ, 2001. — 354 с.

139. *Толстопятенко, Г. П.* Налоговое право США: терминология / Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федотова. — Москва : Издательский центр «Анкил», 1996. — 272 с.

140. *Тосунян, Г. А.* Постатейный комментарий к Федеральному закону от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» / Г. А. Тосунян, А. Ю. Викулин. — Москва, 2003.

141. Финансовое право : учеб. пособие / ответственные редакторы Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Проспект, 2010. — 528 с.

142. Финансовое право : учебник / ; под редакцией А. Ю. Ильина. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрайт, 2017. — 623 с.

143. Финансовое право : учебник / ответственные редакторы Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ТК Велби : Издательство Проспект, 2007. — 528 с.

144. Финансовое право : учебник / ответственный редактор Н. И. Химичева. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : НОРМА, 2008. — 768 с.

145. Финансовое право : учебник / ответственный редактор Н. И. Химичева. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : Норма : НИЦ ИНФРА-М, 2012. — 752 с.

146. Финансовое право : учебник / ответственный редактор Н. И. Химичева. — 2-е изд., перераб и доп. — Москва : Юрист, 2001.— 600 с.

147. Финансовое право : учебник / ответственный редактор О. Н. Горбунова. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юристъ, 2006. — 587 с.

148. Финансовое право : учебник / под редакцией В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. — Москва : Юридическая литература, 1967. — 420 с.

149. Финансы. Денежное обращение. Кредит : учебник / под редакцией Г. Б. Поляка. — 2-е изд. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. — 512 с.

150. Французско-русский словарь / составитель К. А. Ганшина ; ответственный редактор Д. В. Сеземан. — Изд. 5-е, стереотип. — Москва : Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1962. — 902 с.

151. *Халфина, Р. О.* Право как средство социального управления / Р. О. Халфина ; ответственный редактор М. И. Пискотин. — Москва : Наука, 1988. — 256 с.

152. *Химичева, Н. И.* Финансовое право / Н. И. Химичева, Е. В. Покачалова ; ответственный редактор Н. И. Химичева. — Москва : Норма, 2005. — 464 с.

153. *Худяков, А. И.* Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть / А. И. Худяков. — Алматы : ТОО «БАСПА», 2001. — 272 с.

154. *Цыпкин, С. Д.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С. Д. Цыпкин. — Москва : Издательство Московского университета, 1983. — 80 с.

155. *Шатов, В. Ю.* Налоговый контроль в Республике Казахстан (вопросы теории и практики) : монография / В. Ю. Шатов. — Алматы : Норма-К, 2010. — 232 с.

156. *Шахмаметьев, А. А.* Международный фактор в правовом регулировании налогов / А. А. Шахмаметьев. — Москва : Юрлитинформ, 2010. — 216 с.

157. *Шевелева, Н. А*. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ / Н. А. Шевелева. — Санкт-Петербург : Издательский Дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2004. — 280 с.

158. *Шершеневич, Г. Ф.* Система торговых действий. Критика основных понятий торгового права / Г. Ф. Шершеневич. — Казань : Тип. Имп. ун-та, 1888. — 352 с.

159. Школьный словарь иностранных слов : пособие для учащихся / В. В. Одинцов [и др.] ; под редакцией В. В. Иванова. — Москва : Просвещение, 1983. — 207 с.

160. *Щеголева, Н. Г.* Деньги и денежное обращение : учебное пособие / Н. Г. Щеголева, А. И. Васильев. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Маркет ДС, 2008. — 182 с.

161. Юридическая процессуальная форма: теория и практика / под общей редакцией В. М. Горшенева. — Москва : Юридическая литература, 1976. — 280 с.

162. Юридический энциклопедический словарь / главный редактор А. Я. Сухарев. — Москва : Советская энциклопедия, 1984. — 415 с.

163. *Яговкина, В. А.* Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект / В. А. Яговкина. — Москва : Граница, 2004. — 104 с.

164. *Яковлев, В. Ф.* Россия: экономика, гражданское право: (Вопросы теории и практики) / В. Ф. Яковлев. — Москва : РИЦ ИСПИ РАН, 2000. — 224 с.

Статьи

165. *Абрамчик, Л. Я.* Налоговые процедуры в деятельности налоговых органов Республики Беларусь / Л. Я. Абрамчик, Е. В. Черникова // Современное право. — 2012. — № 2 — С. 123–126.

166. *Алексеев, С. С.* Отрасли советского права: проблемы, исходные положения // Советское государство и право. — 1979. — № 9. — С. 15–24.

167. *Ануфриева, Л. П.* К вопросу о понятии «международное двойное налогообложение» / Л. П. Ануфриева, И. В. Подчуфарова // Актуальные проблемы российского права. — 2016. — № 11 (72). — С. 196–205.

168. *Ахметова, Н. А.* Принцип прозрачности в деятельности органов государственной власти, как основной фактор предупреждения коррупции // Вестник Волгоградского государственного университета, 2006. — № 5. — С. 100–101.

169. *Бахрах, Д. Н.* Важные вопросы науки административного права // Государство и право. — 1993. — № 2. — С. 42–43.

170. *Баязитова, Д. В.* Содержание и классификация налоговых льгот и преференций // Вестник Саратовского гос. соц.-экон. университета. — 2015. — № 1 (55). — С. 82–87.

171. *Бездворных, М. В.* Генезис правового регулирования институтов дефицита бюджета и государственного долга // Бизнес в законе. — № 2. — 2009. — С. 209–213.

172. *Белисова, А. В.* Понятие, признаки налоговых льгот // Молодой ученый. — 2016. — № 11. — С. 1241–1243.

173. *Беляев, В. П.* О процессуальной форме юридической деятельности // Юрист. — 2005. — № 8. — С. 47–51.

174. *Беляева, Г. С.* Структура правового режима: общетеоретический аспект // Вестник Саратовской государственной юридической академии. — 2012. — № 5. — С. 22–25.

175. *Бельский, К. С.* Эмиссионное право как институт финансового права // Государство и право. — 2006. — № 5. – С. 48–55.

176. *Болгова, В. В.* Тенденции взаимодействия частного и публичного права в правовой системе России: теоретические и практические проблемы // Актуальные проблемы правоведения. — 2008. — № 1. — С. 6–11.

177. *Болтинова, О. В.* К вопросу о предмете бюджетного права Российской Федерации // Российское право: Образование. Практика. Наука. — 2014. — № 1. — С. 38–45.

178. *Васянина, Е. Л.* О правовой природе денежной эмиссии // Финансовое право. — 2021. — № 6. — С. 3–6.

179. *Гаврин, Д. А.* Электронные денежные средства: проблемы правового регулирования // Банковское право. — 2018. — № 5. — С. 41–47.

180. *Гаврицкий, А. В.* Правотворчество в налоговой сфере: понятие, виды / А. В. Гаврицкий, С. В. Мирошник // Вопросы российского и международного права. — 2016. — № 9. — С. 21–33.

181. *Гарнов, А. П.* Планирование налогов в стратегии оптимизации расходов промышленного предприятия / А. П. Гарнов, Л. А. Чайковская // Модернизация, инновации, развитие. — 2012. — № 13. — С. 90–95.

182. *Грачева, Е. Ю.* Финансовая деятельность и финансовый контроль, как система управления // Актуальные проблемы российского права. — 2016. — № 9 (70). — С. 57–66.

183. *Евсеев, П. И.* Некоторые вопросы развития бюджетного законодательства субъектов Российской Федерации // Журнал российского права. — 2005. — № 10 (106). — С. 25–35.

184. *Емелин, А. В.* Основы организации и функционирования системы валютного контроля в Российской Федерации // Деньги и кредит. — 2005. — № 3. — С. 33–40.

185. *Еремин, С. Г.* Проблемы договорно-правовых отношений в финансовом праве // Финансовое право. — 2006. — № 11. — С. 2–7.

186. *Ефимова, Л. Г.* Отдельные проблемы теории безналичных расчетов // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). — 2016. — № 2. — С. 28–57.

187. *Жданова, В. Ю.* Специальный налоговый режим как разновидность правового режима // Финансовое право. — 2005. — № 2. — С. 33–36.

188. *Ивановская, И. П.* Сопоставительно-типологический анализ налоговой терминологии в современном русском и английском языках // Известия РГПУ им. А. И. Герцена. — 2008. — № 58. — С. 133–137.

189. *Идрышева, С. К.* Электронные платежи и электронные деньги: правовые основы и отдельные коллизии в правовом понимании терминов // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2021. — № 1. — С. 68–85.

190. *Кабанов, С. С.* Особенности регулирования курса национальной валюты в условиях экономической нестабильности // Молодой ученый. — 2016. — № 10 (114). — С. 716–720.

191. *Калашникова, И. В.* Налоговый механизм и его влияние на экономику Российской Федерации / И. В. Калашникова, С. А. Малинин, С. В. Резвушкин // Инновационная наука. — 2015. — № 10-2. — С. 59–63.

192. *Кипкеева, А. М.* Основные проблемы применения единого сельскохозяйственного налога сельскохозяйственными товаропроизводителями в России / А. М. Кипкеева, Ф. Б. Боташова // Фундаментальные исследования. — 2017. — № 10-2. — С. 370–374.

193. *Кирсанова, В. В.* Налоговая консолидация: плюсы и минусы создания и функционирования в условиях российской действительности // Известия СПбГЭУ. — 2016. — № 5 (101). — С. 122–127.

194. *Колесников, С. И.* К вопросу о принципах бюджетного учета // Современные проблемы науки и образования. — 2008. — № 1. — С. 84–88.

195. *Колесников, Ю. А.* Введение в бюджетное право. Общие положения // Бизнес в законе. — 2006. — № 1–2. — С. 127–134.

196. *Крохина, Ю. А.* Бюджетное право и российский федерализм / Ю. А. Крохина. — Москва : Издательство «Норма», 2001.

197. *Кудрявцева, Н. Н.* Сущность и содержание налоговой нагрузки / Н. Н. Кудрявцева, Н. С. Гребенюк // Конкурентоспособность. Инновации. Финансы. — 2012. — № 1 (7). — С. 76–82.

198. *Куликов, А. С.* Влияние региональных интеграционных процессов на валютно-правовой режим Российской Федерации // Финансовое право. — 2013. — № 1. — С. 29–34.

199. *Курбатов, А. Я.* Правовое регулирование деятельности государственных корпораций как организационно-правовой формы юридических лиц. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс», 2008.

200. *Кучеров, И. И.* Законное платежное средство как категория финансового права // Журнал российского права. — 2014. — № 8. — С. 38–47.

201. *Кучеров, И. И.* Историко-правовые аспекты возникновения денег и денежных повинностей // История государства и права. — 2011. — № 17. — С. 20–26.

202. *Кучеров, И. И.* Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) / И. И. Кучеров, И. А. Хаванова // Вестник Пермского университета. Юридические науки. — 2017. — № 35. — С. 66–72.

203. *Кучеров, И. И.* Отдельные вопросы финансово-правового регулирования цифровой экономики: цифровая валюта // Финансовое право. — 2021. — № 4. — С. 3–8.

204. *Кучеров, И. И.* Порча денег и фальшивомонетничество: правовая сторона явлений и ответственность // Журнал российского права. — 2016. — № 1. — С. 107–120.

205. *Кучеров, И. И.* Право денежной эмиссии и его реализация // Финансовое право. — 2015. — № 3. — С. 3–8.

206. *Липатова, И. В.* К вопросу о налоговых льготах и преференциях как о налоговых расходах бюджета // Научный альманах. — 2016. — № 7-1 (21). — С. 111–115.

207. *Лисицын, А. Ю.* Валютно-правовой режим в Российской Федерации // Реформы и право. — 2010. — № 1. — С. 3–12.

208. *Лощилин, В. С.* Применение норм об электронных денежных средствах к отношениям в «открытых» и «закрытых» электронных платежных системах // Банковское право. — 2013. — № 5. — С. 69–75.

209. *Малько, А. В.* Правовые режимы в российском законодательстве / А. В. Малько, А. С. Родионов // Журнал российского права. — 2001. — № 9. — С. 19–22.

210. *Малько, А. В.* Правовые средства: вопросы теории и практики // Журнал российского права. — 1998. — № 8. — С. 66–77.

211. *Матузов, Н. И.* Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Правоведение. — 1996. — № 1. — С. 16–29.

212. *Минаева, М. О.* К вопросу о принципах налогообложения // Наука и общество. — 2014. — № 1 (16). — С. 48–51.

213. *Михайлов, С. В.* Интерес как общенаучная категория и ее отражение в науке гражданского права // Государство и право. — 1999. — № 7. — С. 86–97.

214. *Назаров, В. Н.* Деньги как категория финансового права // Финансовое право. — 2009. — № 7.

215. *Ноздрачев, А. Ф., Кабытов П.П.* Проблемы совершенствования административного законодательства в контексте обеспечения эффективности и результативности государственного управления // Журнал российского права. — 2017. — № 9. — С. 151–155.

216. *Ноздрачев, А. Ф., Стародубова О.Е.* Соотношение правоохранительной и контрольно-надзорной функций государства //

Журнал российского права. — 2017. — № 8. — С. 151–160.

217. *Пелькова, С. В.* Соотношение национального и международного законодательства в целях избежания двойного налогообложения / С. В. Пелькова, И. А. Седов // Международный журнал прикладных и фундаментальних исследований. — 2015. — № 2-1. — С. 142–144.

218. *Печенкина, А. А.* Обязанность по уплате налога как правовая категория // Научный вестник Омской академии МВД России. — 2014. — № 2 (53). — С. 46–50.

219. *Поветкина, Н. А.* Интегрирование информационной системы управления публичными финансами в обеспечении прозрачности бюджетной системы Российской Федерации / Н. А. Поветкина, Е. В. Хазова // Журнал рос. права. — 2014. — № 9. — С. 11–17.

220. *Поветкина, Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал российского права. — 2015. — № 8. — С. 77–89.

221. *Поветкина, Н. А.* Принципы правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации: теоретические подходы и классификация // Журнал российского права. — 2017. — № 5. — С. 64–80.

222. *Поветкина, Н. А.* Расходы бюджета: понятие, признаки, особенности // Актуальные проблемы российского права. — 2015. — № 8. — С. 65–70.

223. *Покачалова, Е. В.* Бюджетная реформа и государственные заимствования: взаимосвязь целей и основы правового обеспечения // Вестник ЮУрГУ. — 2005. — № 8. — С. 175–185.

224. *Покачалова, Е. В.* Государственный долг: концептуальные проблемы институциональной принадлежности // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. — 2005. — № 11. — С. 179–183.

225. *Покачалова, Е. В.* Публичный кредит и публичный долг в составе элементов финансовой системы России и понятийно-категориального аппарата финансового права //Финансовое право. — 2004. — № 10. — С. 19–23.

226. *Розанов, И. С.* Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура // Государство и право. — 1996. — № 9. — С. 84–91.

227. *Розенфельд, В. Г.* Проблемы современной теории административного договора / В. Г. Розенфельд, Ю. Н. Старилов // Правоведение. — 1996. — № 4. — С. 47–63.

228. *Сапожников, Н. В.* Теоретические проблемы и перспективы развития валютного права // Государство и право. — 2001. — № 11. — С. 107–114.

229. *Саттарова, М. А.* Меры государственного принуждения в бюджетной сфере как фактор эффективного функционирования финансовой системы // LEX RUSSICA. — 2015. — Т. 105. — № 8. — С. 96–106.

230. *Ситник, А. А.* Цифровые валюты: проблемы правового регулирования // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — № 11. — С. 103–113.

231. *Смагина, А. Ю.* Налоговая ответственность как вид юридической ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. — Сер. «Юридические науки». — 2016. — № 3 (26). — С. 98–102.

232. *Смирнов, Д. А.* Вопросы применения принципа определения налоговой юрисдикции Российской Федерации в зависимости от президентства или территориальности // Вестник Воронежского государственного университета. — Сер. «Право». — 2011. — № 1 (10). — С. 316–324.

233. *Смирнов, Д. А.* О понятии правового статуса налогоплательщика / Д. А. Смирнов, С. А. Зотов // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. — 2013. — № 2 (35). — С. 230–234.

234. *Сырых, В. М.* Публичный интерес — основополагающая категория публичного права // Теория государства и права в науке, образовании, практике : монография / председатель редакционного совета Т. Я. Хабриева ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации ; Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА).. — Москва : ИД Юриспруденция, 2016. — С. 170–179.

235. *Терещенко, Л. К.* Специальные правовые режимы информации в законодательстве Российской Федерации и международных актах // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. — 2011. — № 2. — С. 69–75.

236. *Токарев, С. И.* Налогообложение цифровых валют (криптовалют) в условиях отсутствия специального правового регулирования (правового вакуума) // Финансовое право. — 2020. — № 9. — С. 36–40.

237. *Туманов, Г. А.* Основы теории исправительно-трудового права / Г. А. Туманов, А. Е. Наташев, Н. А. Стручков // Советская юстиция. — 1968. — № 5. — С. 31–32.

238. *Турбанов, А. В.* Понятие денег в эпоху цифровизации // Актуальные проблемы российского права. — 2021. — № 6. — С. 58 –76.

239. *Уварова, Е. Е.* Правовое регулирование бюджетного учета и бюджетной отчетности в Российской Федерации // Вопросы современной экономики. — 2013. — № 3. — С. 36–49.

240. *Фатьянов, А. А.* Правовой анализ категории «электронные денежные средства» в российском законодательстве // Гражданское общество в России и за рубежом. — 2014. — № 3. — С. 25–28.

241. *Хабриева, Т. Я.* Административные процедуры и административные барьеры: в поисках оптимальной модели соотношения // Административные

процедуры и контроль в свете европейского опыта / под редакцией Т. Я. Хабриевой, Ж. Марку. — Москва : Статут, 2011.

242. *Хабриева, Т. Я.* Экономико-правовой анализ: методологический подход // Журнал российского права. — 2010. — № 12. — С. 5–26.

243. *Хаванова, И. А.* Международные налоговые договоры РФ: (достижение определенности толкования и роль судебной практики) // Шестой Пермский конгресс ученых-юристов (г. Пермь, 16–17 октября 2015 г.) : избранные материалы. — Москва : Статут, 2016. — С. 176–185.

244. *Хаванова, И. А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. — 2015. — № 5. — С. 111–124.

245. *Халафов, Э. А.* Интерес как общенаучная и правовая категория // Бизнес в законе. — 2015. — № 4. — С. 7–11.

246. *Хоменко, Е. Г.* Банк России в национальной платежной системе Российской Федерации // Актуальные проблемы российского права. — 2016. — № 8. — С. 76–83.

247. *Хоменко, Е. Г.* Правовые формы взаимодействия в национальной платежной системе России // Право и экономика. — 2016. — № 7. — С. 42-45.

248. *Цибизова, Н. О.* Трактовка налоговой обязанности по уплате налогов как конституционной // Вестник Пензенского государственного университета. — 2013. — № 3. — С. 50–54.

249. *Чукреев, В. А.* Противодействие легализации цифровых валют с использованием информационно-телекоммуникационных технологий / В. А. Чукреев, Н. В. Семенов // Законность. — 2021. — № 10. — С. 33–36.

250. *Чухнина, Г. Я.* Взаимодействие налоговых, таможенных органов и полиции при осуществлении налогового контроля // Вестник Волгоградского государственного университета. — Сер. 3 «Экономика. Экология». — 2012. — № 2 (21). — С. 173–180.

251. *Шевчук, М. В.* Электронные денежные средства в системе объектов гражданских прав // Банковское право. — 2013. — № 3. — С. 25–33.

252. *Юнусов, М. А.* Налоговые правоотношения в системе реализации конституционных обязанностей субъектов права // Вестник общественной научно-исследовательской лаборатории «Взаимодействие уголовно-исполнительной системы с інститутами гражданського общества: историко-правовые и теоретико-методологические аспекты». — 2016. — № 7. — С. 182–186.

253. *Юхефальчик, И.* Современные мировые тенденции и перспективы развития финансового регулирования // Банкаўсківеснік. — 2018. — № 10/663. — С. 9–20.

Диссертации и авторефераты диссертаций

254. *Абрамов, А. И.* Проблемы реализации регулятивной функции права : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / А. И. Абрамов. — Нижний Новгород, 2005. — 26 с.

255. *Афонина, Е. В.* Объекты бюджетных правоотношений : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Е. В. Афонина. — Саратов, 2016. — 177 с.

256. *Бабина, К. И.* Государственные учреждения науки как субъекты финансового права : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / К. И. Бабина. — Саратов, 2016. — 246 с.

257. *Боженок, С. Я.* Теоретико-правовые основы регулирования системы доходов государственных и местных бюджетов Российской Федерации : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / С. Я. Боженок. — Москва, 2011. — 47 с.

258. *Бочкарева, Е. А.* Правовая модель сбалансированной бюджетной системы Российской Федерации : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Е. А. Бочкарева. — Москва, 2014. — 401 с.

259. *Бутузов, С. В.* Информационная функция права : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / С. В. Бутузов. — Санкт-Петербург, 2004. — 24 с.

260. *Василец, В. П.* Денежное обращение в России как объект правового регулирования : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / В. П. Василец. — Москва, 2002. — 274 с.

261. *Васянина, Е. Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Е. Л. Васянина. — Москва, 2016. — 444 с.

262. *Волков, А. А.* Развитие стимулирующей функции налоговой системы России : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / А. А. Волков. — Москва, 2009. — 142 с.

263. *Горлова, Е. Н.* Публичный договор в финансовом праве : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Е. Н. Горлова. — Москва, 2010. — 22 с.

264. *Гочияева, М. Р.* Правовое регулирование подготовки проекта федерального бюджета в Российской Федерации и США: сравнительно-правовое исследование : автореферат диссерациидиссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / М. Р. Гочияева. — Ростов-на-Дону, 2010. — 28 с.

265. *Жеволюкова, О. А.* Влияние банковской системы на денежное обращение в Российской Федерации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / О. А. Жеволюкова. — Москва, 1998. — 178 с.

266. *Лагутин, И. Б.* Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование :

диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / И. Б. Лагутин. — Москва, 2014. — 471 с.

267. *Лиманская, А. П.* Специальные правовые режимы: общетеоретический анализ : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / А. П. Лиманская. — Ростов-на-Дону, 2014. — 186 с.

268. *Матинов, А. С.* Специальные налоговые режимы : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / А. С. Матинов. — Москва, 2005. — 19 с.

269. *Пронин, А. В.* Финансово-правовое регулирование бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / А. В. Пронин. — Москва, 2015. — 206 с.

270. *Родионов, О. С.* Механизм установления правовых режимов Российским законодательством : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / О. С. Родионов. — Саратов, 2001. — 157 с.

271. *Рукавишникова, И. В.* Метод финансового права : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / И. В. Рукавишникова. — Саратов, 2004. — 50 с.

272. *Савосик, Д. А.* Функционирование особых экономических зон на территории Российской Федерации: финансово-правовой аспект : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Д. А. Савосик. — Саратов, 2011. — 24 с.

273. *Смирникова, Ю. Л.* Регулятивная функция финансового права: системный подход и реализация : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Ю. Л. Смирникова. — Москва, 2012. — 41 с.

274. *Смирнов, Д. А.* Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации :

автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Д. А. Смирнов. — Саратов, 2011. — 58 с.

275. *Султыгов, М. М.* Конституционно-правовой режим ограничения государственной власти : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / М. М. Султыгов. — Санкт-Петербург, 2005. — 389 с.

276. *Терещенко, Л. К.* Правовой режим информации : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Л. К. Терещенко. — Москва, 2011. — 415 с.

277. *Шамсумова, Э. Ф.* Правовые режимы (теоретический аспект) : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Э. Ф. Шамсумова. — Екатеринбург, 2001. — 213 с.

278. *Шундиков, К. В.* Цели и средства в праве (общетеоретический аспект) : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / К. В. Шундиков. — Саратов, 1999. — 182 с.

Интернет-источники

279. Закон о налоговой амнистии 2022 для физических лиц // NedExpert : сайт. — Режим доступа : https://nedexpert.ru/nalogi/nalogovaja-amnistija-2018-dlja-fizicheskih-lic/.— Загл. с экрана.

280. Комментарий к ст. 6 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-6-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

281. Комментарий к ст. 20 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-4/st-20-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

282. Комментарий к ст. 21 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-4/st-21-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

283. Комментарий к ст. 34 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : https://budkod.ru/chast-2/razdel-1/glava-5/st-34-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

284. Комментарий к ст. 152 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-5/glava-18/st-152-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

285. Комментарий к ст. 264.1 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-1-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

286. Комментарий к ст. 264.2 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-2-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

287. Комментарий к ст. 264.5 БК РФ // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-8-1/glava-25-1/st-264-5-bk-rf/kommentarii. — Загл. с экрана.

288. Статья 1. Правоотношения, регулируемые Бюджетным кодексом Российской Федерации // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-1-bk-rf. — Загл. с экрана.

289. Статья 2. Структура бюджетного законодательства Российской Федерации // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-2-bk-rf. — Загл. с экрана.

290. Статья 3. Нормативные правовые акты, регулирующие бюджетные правоотношения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-3-bk-rf. — Загл. с экрана.

291. Статья 4. Бюджетное законодательство Российской Федерации и нормы международного права // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-1/glava-1/st-4-bk-rf. — Загл. с экрана.

292. Статья 30 НК РФ. Налоговые органы в Российской Федерации // Налоговый кодекс РФ 2022 : сайт. — Режим доступа : http://nkodeksrf.ru/ch-1/rzd-3/gl-5/st-30-nk-rf. — Загл. с экрана.

293. Статья 169. Общие положения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-6/glava-20/st-169-bk-rf. — Загл. с экрана.

294. Статья 171. Органы, осуществляющие составление проектов бюджетов // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-6/glava-20/st-171-bk-rf. — Загл. с экрана.

295. Статья 184.1. Общие положения // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-184-1-bk-rf. — Загл. с экрана.

296. Статья 185. Внесение проекта закона (решения) о бюджете на рассмотрение законодательного (представительного) органа // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-185-bk-rf. — Загл. с экрана.

297. Статья 190. Временное управление бюджетом // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-7/glava-21/st-190-bk-rf. — Загл. с экрана.

298. Статья 218. Исполнение бюджетов по доходам // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-8/glava-24/st-218-bk-rf. — Загл. с экрана.

299. Статья 219. Исполнение бюджета по расходам // Бюджетный кодекс РФ : сайт. — Режим доступа : http://budkod.ru/chast-3/razdel-8/glava-24/st-219-bk-rf. — Загл. с экрана.