

Академія правових наук України
Київський регіональний центр

**АДМІНІСТРАТИВНА РЕФОРМА В УКРАЇНІ:
ШЛЯХ ДО ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ**

Збірник наукових праць

За матеріалами науково-практичної конференції
м. Київ, 14-15 лютого 2003 року

Київ
ООО "АДЕФ-Україна"

2003

Рекомендовано до друку радою Київського регіонального центру Академії правових наук України, протокол № 1 від 3 квітня 2003 р.

Голова редколегії:

кандидат юридичних наук О.Д. Крупчан.

Редакційна колегія:

доктор юридичних наук В.Б. Авер'янов,
доктор юридичних наук О.Ф. Андрійко,
кандидат юридичних наук Ю.П. Битяк,
доктор юридичних наук І.П. Голосніченко,
доктор юридичних наук Є.Б. Кубко,
кандидат юридичних наук В.П. Нагребельний,
доктор юридичних наук М.М. Тищенко.

Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції.
Збірник наукових праць. - Київ – 2003 – 322 с.

У збірнику узагальнено матеріали науково-практичної конференції "Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції", яка була проведена у м. Києві 14-15 лютого 2003р., за підтримки фонду "Відродження". До збірника включено праці як відомих вчених, так і молодих науковців. Тематика статей відображає актуальні проблеми адміністративно-правової реформи в Україні, а також окремі питання адміністративного права.

Збірник розрахований на фахівців органів державного управління, науковців та студентів навчальних закладів.

ISBN 966-7509-15-X

© Київський регіональний центр
Академії правових наук України

ЗМІСТ

I. Наукові доповіді

Дьомін О.О. Роль адміністративної реформи у державотворенні на сучасному етапі.	8
Стефанюк В.С. Поняття, ознаки і публічно-правова природа адміністративного договору та його значення в управлінській діяльності.	14
Леліков Г.І. Реформування системи державної служби – запорука успіху адміністративної реформи в Україні.	28
Пухтинський М.О. Концептуальні та прикладні аспекти здійснення адміністративної реформи в Україні. 33	33
Семьоркіна О.М. Законодавче врегулювання адміністративних процедур як аспект інтеграції законодавства України до Європейського законодавства.	36
Авер'янов В.Б. Система органів виконавчої влади України проблеми реформування.	42
Голосніченко І.П. Проблеми удосконалення прогалін у правовому регулюванні порушення провадження в справі про адміністративне правопорушення.	46
Крупчан О.Д. Референдум і виконавча влада.	52
Коліушко І.Б. Проблеми правового забезпечення адміністративної реформи.	59

II. Наукові повідомлення

Александрова Н.В. До питання щодо відкритості органів виконавчої влади.	64
Битяк Ю.П. Адміністративна реформа і проблеми удосконалення законодавчої діяльності в Україні.	68
Гаврилок Р.О. Родові ознаки етатистської доктрини оподаткування.	73
Грицяк І.А. Європейський адміністративний простір.	78
Диновський Д.М. Формування нової генерації управлінських кадрів в ході адміністративної реформи – шлях України до Європейської інтеграції.	84
Заверуха О.Б. Особливості адміністративного процесу як засобу забезпечення процедури розгляду спору в адміністративному суді.	87
Залобовська І.К. Теорія та практика реалізації окремих видів парламентського контролю як засіб забезпечення законності у сфері державного управління.	90

РОДОВІ ОЗНАКИ ЕТАТИСТСЬКОЇ ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ

Історичний досвід переконує, що етатизм як явище державної політики, суспільного життя та наукова доктрина відомі людству давно. Не є новим і те, що вони чинять на суспільний прогрес негативний вплив. Тим не менше і нині етатизм продовжує залишатися дійсністю, особливо у постсоціалістичних державах. Саме він визначає, зокрема, податково-правову доктрину України, робить податкову політику української держави не умовою успішного здійснення нею своїх функцій, а гальмом економічного та соціального розвитку¹. Останнє має місце в силу ряду причин, зокрема тому, що етатизм як суспільне явище залишається по суті не вивченим. У соціалістичний період спеціально цій проблемі була присвячена тільки одна робота². Поки що лише одна збірка наукових статей спеціально присвячена дослідженню проблем етатизму в постсоціалістичний період³. Дещо більше уваги було приділено аналізу проявів етатизму в оподаткуванні. Це, насамперед, роботи зарубіжних юристів-фінаансистів, присвячені вивченню теорії і практики податково-правових етатистських доктрин держав Заходу⁴. У російській науці фінансового права ці проблеми уже понад десять років розробляє відомий фахівець у галузі теорії податкового права С.Г.Пепеляєв⁵, а протягом декількох останніх років до нього долучився Д.В.Винницький⁶. В українській науці податково-правова доктрина держави не тільки не досліджувалась спеціально, але й не розглядалась взагалі у якості самостійного феномену суспільної дійсності. І лише в одній монографії на це питання було звернуто увагу у якості окремого аспекту іншого дослідження⁷.

Автор ставить собі за мету у даній статті на основі аналізу історичного досвіду і сучасної практики оподаткування виділити родові ознаки етатистської доктрини оподаткування, зробити завдяки цьому більш пізнаваним етатизм, у які б модерні лаштунки він не намагався заховати свою істинну суть.

Витоки сучасної вітчизняної податково-правової доктрини потрібно шукати ще в радянському суспільстві, в його податковій теорії та практиці. Зокрема, паростки етатизму сягають своїми коренями періоду її внутрішньоутробного розвитку і становлення, хоча тоді, за оцінкою К.С.Бельського, вони ще не набули такого поширення і впливу, який здобули у наступні періоди розвитку⁸. У 20-і роки радянська фінансово-правова доктрина

¹ Див.: Кучма Л.Д. Стратегія політичної реформи. Виступ у Верховній Раді України у зв'язку із щорічним посланням Президента України до Верховної Ради України // Урядовий кур'єр. - 2003. 16 квітня.

² Див.: Мамут Л.С. Етатизм и анархизм как типы политического сознания (до-марксистский период). - М., 1989.

³ Див.: Этатистские модели модернизации. - М., 2002.

⁴ Див., наприклад: Williams D.W., Morse J. Principles of tax law. 4th ed. - London: S & M, 2000. - P.57-69; Hohn E., Waldburger R. Steverrecht. Band I. - Bern-Stuttgart-Wien: Verlag Paul Haupt, 2001. - S.19-36; Cozian M. Les grands principes de la fiscalite des entreprises. 4-e ed. - Paris: Litec, 1999. - P.28-54; Falsitta J. Man-uale di diritto tributario. Parte general. III ed. - Padova: CEDAM, 1999; Ветрова Н.С. Американцы под бременем налогов. - М.: Мысли, 1983. - С.12-64 та ін.

⁵ Див.: Пепеляев С.Г. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. Автореф. дис. канд. юрид. наук. - М., 1991; Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. - М.: ФБК ПРЕСС, 2000.

⁶ Див.: Винницький Д.В. Субъекты налогового права. - М.: НОРМА, 2000; Винницький Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. - М.: НОРМА, 2002; Винницький Д.В. Налоговое право России: проблемы теории и практики. - СПб.: Изд-во "Юридический центр Пресс", 2003.

⁷ Див.: Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. - Чернівці: Рута, 2000. - С.17-42.

⁸ Див.: Бельский К.С. Финансовое право: наука, история, библиография. - М.: Юрист, 1994. - С.29.

найяскравіше була представлена у роботах М.Д.Загряцкова. В основі його концепції лежить вчення юридичного позитивізму, теорія вкороченого правовідношення І.Ф.Шершеневича⁹. Взявши за основу положення, що "в тих межах, у яких дії держави мотивуються виключно цілями загального блага, їй не можна протиставляти особистість, як рівноправного суб'єкта права, в даному випадку мова може йти тільки про правове нормування обов'язків"¹⁰, М.Д.Загряцков вибудовує власну систему фінансового права, яка пізніше була прийнята і творчо розвинута рядом його послідовників. На його думку, в умовах, коли індивід не може протиставити державі своє суб'єктивне право (вкорочені правовідносини, як стверджує М.Д.Загряцков, найтиповіші в публічному праві), тільки "самообмеження" держави може врешті-решт забезпечити законодавче регулювання фінансової діяльності, замінити "владовідношення" держави до громадян "правовідношенням"¹¹.

До аналогічних висновків приходять й чимало інших прихильників юридичного позитивізму у науці фінансового права. Зокрема, О.І.Худяков пише: "Природно, що держава могутіша від будь-якого суб'єкта, що протистоїть їй у правовідношенні. І це зумовлює як фактичну, так і юридичну їх нерівність"¹². Таким чином, по О.І.Худякову, правоздатність громадянина, міра його захищеності від втручання держави прямо пропорційні співвідношенню сил цих суб'єктів права. Чи існують якісь інші межі, які б стримували прояв державного імперативу щодо приватної особи, окрім голодної смерті чи рівносильного їй повного розорення підвладного суб'єкта, коли він стає неспроможним виконувати фінансові повинності, О.І.Худяков прямої відповіді не дає. Водночас з його зауваження, що "матеріальні інтереси держави як суб'єкта фінансового відношення та іншої сторони цього відношення повністю протилежні (наприклад, при стягуванні обов'язкових платежів, податків і т.п.) держава може реалізувати свій інтерес лише шляхом чітко вираженого примусу"¹³, випливає, що міра державного примусу до суб'єкта приватного права обмежена тільки інтересами самої держави, тобто, по суті необмежена.

Дещо привабливішою виглядає етатистська доктрина оподаткування у працях ряду інших радянських юристів-фінансистів. Зокрема, відомий теоретик фінансового права С.Д.Ципкін писав, що "з правової позиції податок означає, насамперед, платіж до державного бюджету, зобов'язання перед державою (повинність)"¹⁴. Через декілька сторінок С.Д.Ципкін у тій же монографії продовжує: "Вибір законодавцем того чи іншого методу, меншого чи більшого ступеня використання податкових конструкцій, часу та обставин його застосування дозволяє поєднувати забезпечення загальнодержавних інтересів із забезпеченням потреб платника податку"¹⁵.

Висловлена С.Д.Ципкіном думка про особливе поєднання інтересів сторін податкового правовідношення була розвинута С.В. Запольським. "Податкова форма, пише він, у найбільшій мірі дозволяє поєднувати задоволення безпосередньо суспільних інтересів, які втілюються у бюджеті, з інтересами платника податку, якому надається можливість використовувати на власний розсуд суму, що залишається після сплати податків"¹⁶ (виділено мною – Г.Р.). Тобто, виходить, що природна, законна у найповнішому розумінні цього слова власність будь-якого суб'єкта оподаткування – це вже не його власність, причому не лише в тій частині, яка внаслідок сплати податку даним суб'єктом перейшла у державну власність, а й у тій частині, яка де-юре залишилася у суб'єкта оподаткування після сплати ним податку. Адже саме від волі держави залежить, як зазначав С.В.Запольський, буде чи

⁹ Див.: Шершеневич Г.Ф. Философия права. Т.1. Общая теория права. - М., 1911. - С.367-382.

¹⁰ Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. - М., 1925. - С.76.

¹¹ Там же. - С.91-93.

¹² Худяков А.И. Актуальные проблемы предмета советского финансового права / Актуальные проблемы социалистического правосудия. Научно-аналитический обзор. - Алма-Ата, 1989. - С.10.

¹³ Там же. - С.11.

¹⁴ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. - М., 1973. - С.49.

¹⁵ Там же. - С.54.

¹⁶ Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования / Проблемы совершенствования советского законодательства. Труды ВНИИСЗ. - Т.38. - М., 1987. - С.99.

не буде надана платнику податку можливість "суму, що залишилась після сплати податку, використовувати на власний розсуд"¹⁷.

Ще одним "внеском" С.В.Запольського в етатистську доктрину оподаткування є його тлумачення суб'єктного складу учасників податкових правовідносин, згідно з яким одним із суб'єктів податкових правовідносин виступає платник податку, а іншим – держава в цілому, а уповноважений нею фінансовий орган. Він стверджує, що відносини, які складаються між державою-сувереном, що встановлює податки, і безпосереднім платником податку не можуть бути названі податковими правовідносинами. Наслідками цього правового зв'язку, на думку С.В.Запольського, є лише виникнення податкової правоздатності фізичних та юридичних осіб. Водночас, стверджує він, держава наділяє податковою правоздатністю й органи виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють податкову діяльність держави. Результатом цього, пише С.В.Запольський, і є встановлення структури податкових правовідносин, визначення їх суб'єктів та взаємозв'язків між ними¹⁸.

Об'єктивно дана концепція призводить, на нашу думку, до неминучого виникнення розриву між збиранням податків та їх витрачанням на публічні потреби, зумовлює появу "процесуального" ухилу податкового права, оскільки згідно з цією концепцією суб'єктами податкових правовідносин є тільки безпосередні учасники "податкового процесу". Ця концепція у 70-і – 80-і роки минулого століття стала домінуючою серед радянських юристів-фінансистів. Тому не дивно, що основний зміст податкового права вони почали зводити до норм, що регулюють порядок стягнення податку, тобто, матеріальному інституту податкового права вони надали яскраво виражений процесуальний ухил. Саме так стали визначати характер прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин: "Для одного з учасників – фінансового органу, уповноваженого державою, податковий закон встановлює міру дозволеної поведінки: право вимагати внесення певної суми грошей у встановлений строк, право описати майно і, в необхідних випадках, привести в дію апарат примусу та застосування санкцій. Для іншого учасника чітко встановлена міра повинної поведінки: внесення платежу у встановлений термін та у визначеному розмірі"¹⁹.

Як бачимо, вчасне внесення визначеної суми грошей – це головний обов'язок платника податку, який є для нього і головним змістом податкового правовідношення. Приватні особи мають і деякі інші обов'язки у зв'язку зі сплатою податку: правильно та повно вести облік доходів і видатків, допускати посадових осіб податкових органів у приміщення, які використовуються для одержання прибутку, надавати їм документи, що підтверджують право на пільги з податку та деякі інші²⁰. Тобто, очевидним є факт похідного характеру прав платників податку від їх обов'язків. Реалізація зазначених прав залежить від рішення відповідного фінансового органу держави, тобто, по суті, це права відповідних державних органів надавати приватній особі – платнику податку – пільги, відстрочки, розстрочки платежів та деякі інші. Причому законодавством чітко передбачено, який саме орган і в межах якої суми може надати приватній особі ту чи іншу пільгу²¹. Охорона прав приватних осіб у сфері оподаткування зводиться по суті до запобігання особистому свавілля з боку посадових осіб.

Так, Д.А.Бекерська, поставивши собі за мету проаналізувати права особи в податково-му правовідношенні, зауважує, що "порушення законності з боку окремих посадових осіб здатне підірвати довіря до державного апарату з боку трудящих і тим самим завдати шкоди розвитку їх політичної та трудової активності"²². Автор не утруднює себе аналізом цих прав особи, а обмежується їх простим переліком. "Такі гарантії, – пише вона, – повинні бути спрямовані на запобігання суб'єктивізму в трактуванні державної доцільності; недопущення

¹⁷ Там же.

¹⁸ Див.: Там же. - С.92.

¹⁹ Советское финансовое право. - М., 1987. - С.249-250.

²⁰ Див.: Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" / Закони України. Офіційне видання. Т.1. - К.: АТ "Книга", 1991. - С.37-46.

²¹ Див.: Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" / Закони України. Офіційне видання. Т.1. - К.: АТ "Книга", 1991. - С.37-46.

²² Див.: Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" / Закони України. Офіційне видання. Т.1. - К.: АТ "Книга", 1991. - С.37-46.

свідомого порушення закону, попередження помилок внаслідок недостатньої кваліфікації виконавців"²³. Тобто, як випливає з наведеного положення, права приватних осіб у податковій сфері спрямовані на підпорядкування об'єктивній державній доцільності. Не змінилися доктринальні підходи Д.А.Бекерської до розуміння прав і обов'язків держави та приватних осіб у податковому правовідношенні і в постсоціалістичний період. Зокрема, як самотійну проблему вона виділяє "Способи захисту інтересів держави у податкових правовідносинах" (виділено мною – Г.Р.) і присвячує їй значне місце у своєму монографічному дослідженні²⁴, а для приватних осіб, на її думку, можуть виникати тільки питання "Порядку розгляду скарг і заяв платників податків" (виділено мною – Г.Р.), і то в незрівнянно меншому обсязі²⁵. Тобто, довір'я до держави в цілому, активність мас, спрямована на зміцнення цієї держави, а, по суті, інтерес держави, збереження та зміцнення її могутності навіть у сфері прав приватної особи, як переконали досвід, у етатистів є визначальними засадами.

Етатистська доктрина оподаткування належить до явищ глобальних. Так, відомий болгарський юрист-фінансист М.Костов податкові правовідносини включав до типу таких, що будуються за принципом "влада – підпорядкування". В даних відносинах, зазначив він, "активним суб'єктом завжди є орган, який здійснює владну компетенцію, незалежно від того уповноважений він збирати кошти чи здійснювати фінансування, субсидувати організації чи громадян. Пасивними суб'єктами виступають адресати владної компетенції незалежно від того, хто вони – фінансові боржники чи носії суб'єктивних публічних прав у сфері фінансового права"²⁶. Польський юрист-фінансист В.Ольшовий для обґрунтування фактичної нерівності сторін податкового правовідношення використовує принципи основних прав і свобод людини і громадянина, зокрема, принцип рівності всіх перед законом. Цей принцип, на його думку, базується не на рівності сторін правовідношення у всіх випадках, а на рівності прав тільки певної, чітко окресленої групи суб'єктів права. Більше того, стверджує він, навіть така "нерівна рівність" може бути повністю реалізованою тільки в тих галузях права, які виділились з цивільного права і продовжують перебувати у тісному зв'язку з ним. В інших галузях, відзначає В.Ольшовий, це правило часто обмежується, особливо в тих, з допомогою яких держава реалізує свою господарську чи фінансову політику²⁷. Підводячи резюме своїм міркуванням щодо фінансової, в т.ч. податкової, правоздатності приватних осіб, В.Ольшовий підкреслює: "Важко визнати у сфері фінансового права за громадянином загальну правоздатність, оскільки він наділений тільки процесуальною правоздатністю як учасника процесу, спрямованого на прийняття рішення щодо його прав і обов'язків чи здатності використовувати різні правові засоби контролю адміністрації"²⁸.

Етатисти вважають, що тільки в недосконалість правових засобів реалізації і захисту прав громадян можуть з'являтися порушення прав особи в податкових правовідносинах. Виникнення податкових правовідносин ними пов'язується головним чином з наявністю у приватних осіб самостійного джерела доходу чи певного майна. Додатковими умовами є досягнення певного віку, громадянство, особливий сімейний стан та деякі інші²⁹. В порівнянні з константами оподаткування, сформульованими А.Смітом³⁰, це є суттєвими кроками назад, спробою пояснити виникнення податкових правовідносин неадекватно їх природі. До тих пір, поки фінансово-правова наука не з'ясує дійсні умови виникнення податкових правовідносин, не пізнає їх сутність, ці умови так і залишаться невизначеними в

²³Там же. - С.87.

²⁴Див.: Налоговое право и налоговое законодательство в Украине. Учебное пособие. Под общ. ред. С.В.Кивалова. - Одеса: "Юридична література", 2000. - С.33-48.

²⁵Див.: Там же. - С.53-56.

²⁶Костов М. Финансови правни отношения. - София, 1979. - С.248-249.

²⁷Див.: Olszowy W. Pozycja obywatela w prawie finansowym PRL // Acta Universitatis Lodziensis Folia iuridica. - Lodz, 1988. - С.8, 9.

²⁸Там же. - С.12.

²⁹Див., наприклад: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. - М., 1973. - С.68-69; Кучерявенко Н.П. Налоговое право. Учебник. - Харьков: Легас, 2001. - С.157-163.

³⁰Див.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М., 1962. - С.588.

законодавстві на рівні доктринального тлумачення родових ознак податку, суб'єкта оподаткування, об'єкта оподаткування, а на практиці залишатиметься простір для волюнтаризму органів, що здійснюють податкову діяльність держави, та їх посадових осіб. Очікувати чогось іншого неможливо, якщо і надалі обмежуватися при визначенні платника податку лише констатацією того, що ним є юридична або фізична особа, зобов'язана в силу припису відповідного нормативного акту сплачувати податок, а в якості об'єктивних ознак платника податку, незалежних від волі законодавця, називати тільки єдину – наявність у суб'єкта оподаткування самостійного джерела доходу чи відповідного майна³¹.

Отже, найпершою родовою ознакою етатистської доктрини оподаткування є абсолютизація фінансового інтересу держави, взята як "відображення тільки специфічних потреб самої держави та особливого її ставлення до недержавних сфер соціального життя"³². Держава "змушена" конфронтувати з явищами приватного характеру, які підірвують дану єдність. У цьому протистоянні держава турбується про самозбереження, про власну міць, що і є інтересом держави. Могутність же держави тримається на фінансовому фундаменті. Звідси здійснення державних завдань проголошується етатистами основною функцією фінансів, головним напрямком фінансової діяльності: "З допомогою фінансової діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування органів державної влади і управління, правоохоронних органів, забезпечення обороноздатності і безпеки країни"³³.

По-друге, будь-який різновид етатизму, в тому числі й у сфері оподаткування, характеризує державу як монополіста публічної влади. Якщо турбота про загальне благо з етатистської точки зору забезпечується альтруїстськими міркуваннями держави, то найсуворіше виконання приватними особами своїх податкових обов'язків забезпечується силою закону, армією чиновників, ідеологічно могутністю держави, її апаратом примусу. Згідно етатистських канонів держава вважає себе вільною у визначенні змісту прав, свобод і обов'язків громадян, меж власного втручання у життя приватних осіб, у тому числі і як суб'єктів податкових правовідносин.

По-третє, етатизм, тотально лобіюючи фінансові інтереси держави, приковує ці інтереси від широкого загалу під виглядом інтересів суспільства, окремих його верств чи навіть окремих громадян. І хоч класик радянського фінансового права Ю.А.Ровінський стверджував, "...фінансова діяльність соціалістичної держави ...дійсно забезпечує задоволення колективних потреб суспільства"³⁴, проте він не дав відповіді на питання, як саме забезпечується це задоволення – або держава є суб'єктом, який згідно закону зобов'язаний здійснювати дану функцію щодо суспільства, чи держава виступає в якості благодійника, який надає ці послуги в порядку добродійності щодо підлеглих з боку владарюючих.

По-четверте, з точки зору етатистів, держава не служить людям, суспільству, не виконує свого прямого обов'язку перед ними. Вона тільки милостиво надає їм відповідні послуги. По-іншому неможливо кваліфікувати ті акції, здійснення яких неможливо вимагати від держави в силу відсутності у тих, хто користується послугами держави, відповідного права на ці послуги, норм і процедур забезпечення реалізації цього права.

Етатистська доктрина оподаткування історично себе вичерпала. Як переконує досвід держав Заходу, практика діяльності у податковій сфері постсоціалістичної української держави, це шлях відчуження держави від громадян, усіх приватних осіб, дорога до їх протистояння, передумова для виникнення та стійкого розвитку тіньової економіки, запорука перманентних "дірок" у державному бюджеті та нездоланності його дефіциту. Розв'язання тих проблем взаємодії держави і приватних осіб в якості суб'єктів податкових правовідносин, які виявилися нерозв'язними з позицій етатистських підходів до оподаткування, необхідно шукати, виходячи з докорінно інших, протилежних концептуальних засад та підходів у цій справі.

³¹ Див.: Химичева Н.И. Налоговое право. Учебник. - М.: Изд-во БЕК, 1997. - С.61-67.

³² Мамут Л.С. Этатизм и анархизм как типы политического сознания (домар-ксистский период). - М., 1989. - С.115.

³³ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И.Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 1999. - С.29.

³⁴ Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. - М.: Госюриздат, 1960. - С.10.