

Пауль А. Г.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТНОШЕНИЙ ПО ВОЗВРАТУ ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ И ИЗЛИШНЕ ВЗЫСКАННЫХ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Аннотация: в настоящей статье рассматриваются вопросы правового регулирования отношений по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Обосновывается вывод о том, что система отношений, связанные с возвратом излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, носит сложный характер, приводятся виды данных отношений. Эти отношения регулируются различными подотраслями финансового права. Осуществляется отграничение налогового права и бюджетного права при регулировании указанных отношений. Принадлежность данных отношений и особенности их правового регулирования в определенной мере обуславливаются их субъектным составом, рассмотренным в работе, а также тем, складываются ли они бесконфликтно или возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов осуществляется на основании актов судебных органов. Особое внимание уделяется правовому регулированию исполнения судебных актов о возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Изложенные в статье положения могут быть использованы при внесении изменений в налоговое и бюджетное законодательство, а также в процессе правоприменения.

Ключевые слова: налог, сбор, излишняя уплата, излишнее взыскание, возврат, исполнение бюджетов, доход бюджета, налогоплательщик, налоговые органы, Федеральное казначейство.

Review: the present article is devoted to the issues of legal regulation of relations on refund of excess taxes and levies paid and withheld. The author of the article makes and proves his conclusion that the system of relations related to refund of excess taxes and levies paid and withheld has a complex structure. The author also describes different types of such relations. These relations are regulated by different sub-branches of the financial law. The author also makes a differentiation between taxation law and budgetary law in the process of regulation of the aforesaid relations. The nature of these relations and peculiarities of legal regulation of those are, in some way, caused by the subject matter under discussion and whether they are solved without conflicts or through a court. Special attention is paid at legal regulation of execution of judicial acts on refund of excess taxes and levies paid and withheld. The provisions discussed in the article can be used when making amendments or additions to taxation and budgetary laws as well as in the process of legal enforcement of the latter.

Keywords: tax, levy, excess payment, excess withholding, refund, budget execution, budget income, taxpayer, tax authorities, Federal Treasury.

Формирование государственных и муниципальных доходов находится на стыке нескольких подотраслей и институтов финансового права. Применительно к налоговым доходам бюджетов основную роль в регулировании данных отношений играет налоговое и бюджетное право.

Ученые и практики неоднократно обращались к вопросам разграничения налогового и бюджетного права. Многие положения восприняты в настоящее время законодательством и судебной практикой. Однако до настоящего времени остается ряд нерешенных вопросов. Часть из них находится в области возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Например, не до конца понятно, где находится граница между бюджетным и налоговым правом применительно к возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, каков субъектный состав этих отношений, какими нормативными актами они должны регулироваться, каков порядок принудительного исполнения судебных актов о возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов и т. д.

В финансово-правовой литературе имеется достаточное число работ, в которых затрагивается вопрос о границах бюджетного и налогового права применительно к формированию доходов бюджетов. По мнению многих авторов, бюджетное право регулирует отношения, возникающие в процессе распределения доходов¹, устанавливает перечень и порядок распределения доходов между бюджетами², определяет характер, состав, объем доходов государственного

бюджета и порядок их поступления в него³. Бюджетное право не регулирует отношения, возникающие в процессе мобилизации денежных средств, составляющих доходы бюджета. Эти отношения регулируются другими институтами финансового права⁴.

Данные положения были сформулированы на основе ранее действовавшего законодательства. Однако они сохранили свою актуальность и в настоящее время. В современной литературе указывается, что «бюджетное законодательство не регулирует отношения, непосредственно связанные с мобилизацией денежных средств в бюджет. Их регламентация осуществляется налоговым законодательством, которое тесно связано с бюджетным законодательством»⁵; «анализ соотношения налогового и бюджетного права позволяет сделать вывод о том, что исполнение доходной части бюджета проходит две ступени: 1) деятельность налоговых органов по сбору доходов в бюджет, которая регулируется налоговым законодательством; 2) деятельность органов Казначейства по дальнейшему распределению поступивших доходов в соответствии с утвержденным бюджетом, их учет и составление отчетности, которая регулируется бюджетным законодательством»⁶.

Подтверждение указанного подхода имеется в действующем законодательстве

¹ См.: Бесчеревных В. В. Развитие советского бюджетного права. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1960. С. 15.

² См.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1973. С. 17.

³ Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М.: Юрид. лит., 1971. С. 51.

⁴ См.: Бесчеревных В. В. Развитие советского бюджетного права. С. 16–17.

⁵ Конюхова Т. В. Институты бюджетного права Российской Федерации: науч.— практ. пособие. М.: Эксмо, 2009. С. 55.

⁶ Кузьмина А. В. Правовые основы исполнения бюджета в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. Цит. по: Грачёва Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М.: Статут, 2009. С. 201.

и практике его применения. Значительный вклад в определение предмета налогового и бюджетного права, их отграничение внес Конституционный Суд РФ. В одном из своих постановлений он указал, что «налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными...»¹. Эта позиция подтвердила ранее высказанные положения о том, что мобилизация денежных средств в бюджетную систему не регулируется бюджетным правом. Из буквального смысла приведенного Постановления следует, что бюджетное право вступает в действие лишь в тот момент, когда средства поступили на бюджетные счета, предназначенные для их последующего распределения. Задача бюджетного права сводится к тому, чтобы распределить поступившие средства между соответствующими бюджетами бюджетной системы.

Вышеуказанные положения могут помочь определить границы бюджетного и налогового права при регулировании отношений по уплате, перечислению и зачислению на единые счет бюджетов налогов и сборов, а в дальнейшем также и отношений по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Применительно к современной ситуации налоговое законодательство регулирует отношения, связанные с уплатой налогов и сборов

их плательщиками (ст. 45 НК РФ), а также отношения по перечислению указанных налогов и сборов банками на счета органов Федерального казначейства, предназначенные для их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации (счета № 40101 «Доходы, распределяемые органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации»²). Дальнейшее регулирование движения налогов и сборов в бюджеты осуществляется бюджетным правом. Именно бюджетное право обеспечивает распределение поступивших налогов и сборов со счета № 40101 между бюджетами бюджетной системы (ст. 40, 218 БК РФ).

В определенной мере указанные положения могут учитываться при определении границ налогового и бюджетного права применительно к отношениям по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов и сборов.

Отношения, обеспечивающие возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, имеют несколько иные границы. В данном случае денежные средства движутся не в бюджеты, а обратно. Рассматриваемые отношения возникают в момент списания средств с единого счета

¹ По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

² В соответствии с Правилами ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации, именно указанный счет предназначен для учета поступивших доходов от уплаты плательщиками налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, которые подлежат распределению органами Федерального казначейства РФ между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджетами государственных внебюджетных фондов по нормативам, установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации (Положение о Правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации: утв. Банком России 26 марта 2007 г. № 302-П).

соответствующего бюджета (именно с единых счетов осуществляется возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов) и оканчиваются поступлением соответствующих средств плательщику налогов и сборов.

В литературе и на практике дискуссионным является вопрос об отраслевой принадлежности данных отношений. Отдельные положения действующего законодательства ориентируют на их бюджетно-правовую принадлежность. Например, ст. 218 БК РФ включает возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм в отношении, связанные с исполнением бюджетов по доходам. В определенной мере «зеркальные» нормы имеются в законодательстве о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ содержит нормы, подтверждающие бюджетно-правовую принадлежность данных отношений. Здесь, например, указывается, что поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога, оформленное на основании решения налогового органа о возврате этой суммы налога, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства для осуществления возврата налогоплательщику в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 8 ст. 78 НК РФ). Подобная норма содержится также в п. 7 ст. 79 НК РФ. Получается, что органы Федерального казначейства РФ возвращают излишне уплаченные и излишне взысканные налоги и сборы, руководствуясь бюджетным законодательством.

В то же время существует противоположная точка зрения. Ученые со ссылкой на положения ст. 152 БК РФ, устанавливающей закрытый перечень участников бюджетного процесса, обращают внимание на то, что «плательщик субъектом бюджетных отношений и, соответственно, участником бюджетного процесса не является»; «что касается

имущественных отношений, складывающихся в связи с возвратом при участии плательщика, то имеются основания усматривать их отраслевую природу, соответствующую природе излишне внесенного платежа»¹. Иными словами отношения по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов предлагается рассматривать в качестве налогово-правовых. На практике имеются прецеденты, когда суды указывали, что органы Федерального казначейства РФ не несут перед налогоплательщиками ответственность, предусмотренную бюджетным законодательством (ст. 167 БК РФ)².

Как представляется, исключение плательщиков налогов и сборов из участников бюджетных отношений соответствует традиционным подходам к субъектному составу данных отношений и определению границ бюджетного права. Ученые еще в советские годы обращали внимание на то, что «субъектами бюджетных правоотношений, в отличие от других видов финансовых правоотношений (налоговых, кредитных и др.), не являются отдельные колхозы, кооперативные предприятия и организации и граждане»³. В то же время не следует автоматически исключать все отношения, связанные с возвратом излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, из предмета бюджетно-правового регулирования. В данном случае необходимо четко определить ха-

¹ Кустова М. В. Возврат платежей из бюджетной системы РФ: проблемы согласованного отраслевого регулирования и правоприменения // Очерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.— Харьков: Право, 2011. С. 350.

² См., напр.: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28 ноября 2005 г. № А28–4697/2005–141/28. Доступ из справ.— правовой системы «КонсультантПлюс».

³ См.: Бесчеревных В. В. Развитие советского бюджетного права. С. 16.

рактар и круг соответствующих отношений, их субъектный состав, и лишь после этого определять их принадлежность к предмету налогового или бюджетного права.

Процесс возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов включает в себя две группы отношений.

Первую группу отношений, связанных с возвратом излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, составляют отношения по перечислению Федеральным казначейством средств, необходимых для осуществления возврата, с единых счетов бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации. Эти отношения призваны финансово обеспечить возможность дальнейшего возврата средств их плательщикам. Данные отношения складываются между публично-правовыми образованиями. С одной стороны, это будет субъект Российской Федерации или муниципальное образование, с единого счета бюджета которого списываются средства, необходимые для возврата. С другой стороны субъектом здесь выступает Российская Федерация, на счет которой (счет № 40101) поступают средства с единых счетов региональных и местных бюджетов для дальнейшего перечисления плательщикам налогов и сборов. Необходимость перечисления средств с единых счетов региональных или местных бюджетов на счета федерального бюджета обусловлена тем, что действующее бюджетное законодательство требует осуществления возврата доходов их плательщикам именно со счетов Российской Федерации. В конечном счете, это обусловлено существующим подходом, в соответствии с которым распределение налогов и сборов должно осуществляться со счета № 40101 «Доходы, распределяемые

органами Федерального казначейства между уровнями бюджетной системы Российской Федерации». Именно данная группа отношений имеет бюджетно-правовую принадлежность и регулируется ст. 40 и 218 БК РФ.

Вторая группа отношений по возврату излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов непосредственно направлена на возврат данных сумм их плательщиками. Субъектами данных отношений фактически является Российская Федерация, которой принадлежит счет № 40101, с которого списываются средства, и плательщики налогов и сборов, на чьи счета данные средства подлежат перечислению. Как представляется, данные отношения должны быть отнесены к предмету налогово-правового регулирования, т. к. складываются с участием плательщиком налогов и сборов, которые к субъектам бюджетного права не относятся.

Отметим, что указанные выводы справедливы в случае беспрепятственного (бесконфликтного) возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов. Однако на практике возникли случаи, когда плательщики налогов и сборов начали использовать бюджетно-правовые процедуры возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов на основании судебных актов. Для исполнения таких решений суда они обратились к гл. 24.1 БК РФ, предусматривающей направление исполнительных документов судебных органов в органы Федерального казначейства РФ. На наш взгляд, положения данной главы Бюджетного кодекса РФ были рассчитаны на те случаи, когда обращение взыскания на средства бюджетов осуществляется в рамках исполнения бюджетов по расходам, а не по доходам. Однако судебная практика пошла по иному пути.

Прецедент был создан Постановлением Президиума ВАС РФ от 8 июня 2010 г.

№ 401/10 по делу № А81–87/2009, которое признало незаконными действия органа Федерального казначейства РФ по возврату исполнительного листа на возврат излишне уплаченного налога¹. Федеральное казначейство РФ исходило из того, что для возврата доходов Порядок учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации² требует наличия заявки на возврат, составленной администратором доходов (налоговым органом). Однако Высший Арбитражный Суд РФ решил, что буквальное формулировки гл. 24.1 БК РФ свидетельствуют о необходимости непосредственного исполнения таких исполнительных листов органами Федерального казначейства РФ. В результате, в настоящее время данная глава Бюджетного кодекса РФ должна регулировать не только особый порядок исполнения бюджетов по расходам, но и исполнения бюджетов по доходам (возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов). В то же время вряд ли законодатель рассчитывал, что соответствующие нормы будут применяться в том числе с этой целью.

Вышеуказанное Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, как следует из его текста, имеет прецедентный характер, т. к. содержащееся в нем толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел. В связи с этим законодатель и другим субъектам правотворчества, видимо, придется разрабатывать нормы, которые бы урегулировали порядок обра-

щения взыскания на средства бюджетов при исполнении судебных актов о возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов.

Как представляется, основой таких изменений должны стать новые положения гл. 24¹ БК РФ, специально предназначенные для возврата соответствующих сумм. Отсутствие таких изменений создает условия для появления различных проблем при исполнении судебных актов. Например, взыскатели могут направлять исполнительные документы в органы Федерального казначейства РФ, в которых налоговые органы имеют лицевые счета как получатели бюджетных средств. Порядок действия в подобных случаях в настоящее время решается на уровне писем Федерального казначейства РФ³.

Изменения в Бюджетный кодекс РФ должны определить, в какой орган Федерального казначейства РФ подлежит направлению исполнительный документ. Видимо, это должен быть орган Федерального казначейства РФ, в котором открыт лицевой счет соответствующего налогового органа как администратора доходов бюджетов. Кроме того, необходимо будет решить, должно ли Федеральное казначейство РФ самостоятельно списывать средства во исполнение исполнительного документа и сообщать об этом в налоговый орган или оно должно сообщить о поступившем исполнительном листе налоговому органу и списывать средства лишь на основании его заявки (подобная процедура закреплена в настоящее время применительно к судебным актам, предусматривающим обращение взыскания на средства бюджетов

¹ Вестник ВАС РФ. 2010. № 9.

² Бюл. нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 41.

³ См., напр.: Об организации исполнения исполнительных документов, предполагающих возврат денежных средств из бюджета: Письмо Казначейства России от 6 марта 2013 г. № 42–7.4–05/9.3–133. Доступ из справ.— правовой системы «КонсультантПлюс».

по денежным обязательствам казенных учреждений).

Списание средств на основании заявок налоговых органов будет соответствовать нейтральной роли Федерального казначейства РФ в процессе исполнения бюджетов, когда решения о распоряжении бюджетными средствами принимают администраторы бюджетных средств, а Казначейство России лишь контролирует и исполняет их. В то же время, как следует из анализа ст. 166¹ БК РФ, в процессе исполнения бюджетов по доходам Федеральное казначейство РФ обладает более широкими распорядительными полномочиями по сравнению с исполнением бюджетов по расходам. Именно Федеральное казначейство РФ принимает решение о распределении доходов в соответствии с нормативами, установленными в Бюджетном кодексе РФ, в законах (решениях) о бюджете. В связи с этим оно имеет возможность самостоятельно возвращать доходы непосредственно на основании судебных актов. В этом случае придется внести изменения в Порядок учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, дополнив перечень документов, используемых для учета поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами, исполнительными документами судебных органов.

В пользу непосредственного исполнения судебных актов на возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов говорит также то обстоятельство, что при недостаточности средств для возврата доходов органы Федерального казначейства РФ имеют возможность самостоятельно перечислять необходимые средства с единых счетов соответствующих бюджетов (п. 20 Порядок учета Федеральным казначейст-

вом поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации). Специальное решение налоговых органов здесь не требуется, им необходимо лишь учесть данный возврат.

Как представляется, для комплексного решения рассматриваемой проблемы потребуются разработать соответствующий административный регламент для Федерального казначейства РФ, который бы определял порядок исполнения судебных актов на возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов.

Наконец, определенные рекомендации могут понадобиться судебным органам. Судебные акты о возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов для обеспечения их беспрепятственного исполнения органами Федерального казначейства РФ должны будут содержать сведения, позволяющие четко идентифицировать соответствующий платеж. В связи с этим высшей судебной инстанции полезно будет принять соответствующее постановление пленума, определяющие требования к таким судебным актам. В качестве ориентиров требований могут быть использованы реквизиты утвержденной в настоящее время заявки на возврат, применяемой администраторами доходов бюджетов¹.

В целом в настоящее время необходимы комплексные изменения, которые должны

¹ См.: Приложение № 3 к Приказу Федерального казначейства от 10 октября 2008 г. № 8н «О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и порядке осуществления территориальными органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2008. № 51.

урегулировать порядок обращения взыскания на средства бюджетов при исполнении судебных актов о возврате излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов.

Таким образом, система отношений, связанные с возвратом излишне уплаченных и излишне взысканных налогов и сборов, но-

сит сложным характер. Эти отношений регулируются как налоговым, так и бюджетным правом. Принадлежность этих отношений в определенной мере обуславливается их субъектным составом, а также тем, складываются ли они бесконфликтно или возврат осуществляется на основании актов судебных органов.

Библиография

1. Бесчеревных В. В. Развитие советского бюджетного права. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1960.
2. Конюхова Т. В. Институты бюджетного права Российской Федерации: науч.— практ. пособие. М.: Эксмо, 2009.
3. Кузьмина А. В. Правовые основы исполнения бюджета в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. Цит. по: Грачёва Е. Ю., Щекин Д. М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М.: Статут, 2009.
4. Кустова М. В. Возврат платежей из бюджетной системы РФ: проблемы согласованного отраслевого регулирования и правоприменения // Очерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.— Харьков: Право, 2011.
5. Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М.: Юрид. лит., 1971.
6. Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1973
7. Ефремова Т. А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // NB: Финансовое право и управление.— 2013.— 2.— С. 1–23. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
8. Аринин Е. А. Теоретические аспекты организационно — правового механизма налогообложения в Российской Федерации. // NB: Финансовое право и управление.— 2013.— 4.— С. 1–29. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_855.html

References (transliterated)

1. Bescherevnykh V. V. Razvitie sovetskogo byudzhethnogo prava. M.: Izd-vo Mosk. un-ta, 1960.
2. Konyukhova T. V. Instituty byudzhethnogo prava Rossiiskoi Federatsii: nauch.— prakt. posobie. M.: Eksmo, 2009.
3. Kuz'mina A. V. Pravovye osnovy ispolneniya byudzheta v Rossiiskoi Federatsii: avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. M., 2004. Tsit. po: Gracheva E. Yu., Shchekin D. M. Kommentarii k dissertatsionnym issledovaniyam po finansovomu pravu. M.: Statut, 2009.
4. Kustova M. V. Vozvrat platezhei iz byudzhethnoi sistemy RF: problemy soglasovannogo otraslevogo regulirovaniya i pravoprimeneniya // Oчерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л. К. Вороновой и Н. И. Химичевой. М.— Харьков: Право, 2011.

- современности: monogr. / pod obshch. red. L. K. Voronovoi i N. I. Khimichevoi. M.— Khar'kov: Pravo, 2011.
5. Piskotin M. I. Sovetskoe byudzhetnoe pravo (osnovnye problemy). M.: Yurid. lit., 1971.
6. Tsyarkin S. D. Dokhody gosudarstvennogo byudzheta SSSR. Pravovye voprosy. M.: Yurid. lit., 1973
7. Efremova T. A. Nalоговое administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 2.— С. 1–23. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
8. Arinin E. A. Teoreticheskie aspekty organizatsionno — pravovogo mekhanizma nalogooblozheniya v Rossiiskoi Federatsii. // NB: Finansovoe pravo i upravlenie.— 2013.— 4.— С. 1–29. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_855.html