

§ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВОПРОСОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

М.Ф. Ивлиева

О «ВОЗМЕЩЕНИИ» БЮДЖЕТНЫХ РАСХОДОВ

Аннотация: данная статья поднимает проблему формирования денежных фондов, существующих параллельно публичной финансовой системе. В статье проводится анализ Постановления Высшего арбитражного суда РФ № 14278/08. Суть данного постановления в том, что с проигравшего дело налогоплательщика взыскиваются в пользу налогового органа понесенные им расходы по проезду к месту судебного разбирательства. Понесенные расходы связаны с исполнением органом государственной власти возложенных на него обязанностей. Автор настоящей статьи предлагает отнести данные поступления к доходам от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями. Автор рассматривает мнения различных специалистов в области права, в том числе мнение Большой А. К., председателя Арбитражного суда г. Москвы в отставке, Кононова А. Л., судьи Конституционного суда Российской Федерации. В конце статьи автор отмечает, что проблемы применения бюджетного законодательства все чаще становятся предметом рассмотрения Высшего арбитражного суда Российской Федерации.

Ключевые слова: бюджетные расходы, налоговые органы, возмещение расходов, бюджет, финансы, высший арбитражный суд, конституционный суд РФ, бюджетное законодательство, процессуальное законодательство, публичные функции.

Review: this article is devoted to the problem of monetary funds formation, existing in parallel with the public financial system. The article includes analysis of the Ruling of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation N. 14278/08. The Ruling provides that the all of the travelling costs necessary to arrive at the place of judicial hearing shall be charged from the taxpayer, who has lost the case in favor of a tax body. The said costs are related to performance of obligations of a state body. The author of this article offers to regard these payments as income from paid services provided by budgetary institutions. The author evaluates the opinions of various legal professionals, including the Ret. Chairperson of the Arbitration Court of Moscow A. K. Bolshova, Judge of the Constitutional Court of the Russian Federation Kononov. A. L. Finally, the author points out that the problems of application of budget legislation are addressed by the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation more and more often.

Keywords: budget expenditures, tax bodies, compensation of spending, budget, finances, Supreme Arbitration Court, Constitutional Court of the Russian Federation, budget legislation, procedural legislation, public functions.

Пожалуй, ни одно из Постановлений Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации за последнее время не вызывало столько противоречивых мнений, как постановление от 17 марта 2009 г. № 14278/08, согласно которому с проигравшего дело налогоплательщика взыскиваются в пользу налогового органа понесенные им расходы по проезду к месту судебного разбирательства. Диапазон мнений и позиций юристов в отношении данного постановления весьма широк: от одобрения «мудрого» решения, подтвердившего, что государственные органы являются равноправными участниками судебного процесса, до предсказаний, что «подобная практика может привести к нарушению принципа стабильности гражданского оборота»¹.

Среди опубликованных позиций особый интерес представляет мнение А. К. Большой, заслуженного юриста РФ, председателя Арбитражного суда г. Москвы в отставке. Она указывает, что при принятии указанного Постановления произошло смешение понятий: «под предусмотренные ст. 106 АПК РФ судебные издержки, понесенные участвующими в деле лицами в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде, искусственно подведены расходы, связанные с явкой в суд (ч. 1 ст. 107 АПК РФ), которые согласно указанной норме закона подлежат выплате экспертам, свидетелям и перевозчикам. В круг лиц, имеющих право на возмещение издержек в связи с явкой в суд, участвующие в деле лица не включены и никаких законных предпосылок для расширительного толкования как ч. 1 ст. 107, так и ст. 106 АПК РФ не имеется. ... Думаю, что судебные издержки, как это дважды подчеркивается в ст. 106 АПК РФ, связаны только с рассмотрением дела в арбитражном суде, т. е. с судебным процессом, но не с прибытием к ме-

сту нахождения арбитражного суда и пребыванием в этом месте»². Мнение А. К. Большой очень ценно тем, что оно основано на анализе норм АПК РФ, т. е. в основе ее выводов положен процессуальный аспект рассматриваемой проблемы. А свои выводы Президиум ВАС, изложенные в комментируемом Постановлении, обосновывает именно процессуальным законодательством: «В соответствии со статьей 106 Кодекса к судебным издержкам, связанным с рассмотрением дела в арбитражном суде, относятся денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям, переводчикам, расходы, связанные с проведением осмотра доказательств на месте, расходы на оплату услуг адвокатов и иных лиц, оказывающих юридическую помощь (представителей), и другие расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в связи с рассмотрением дела в арбитражном суде. Следовательно, мотивы, по которым суд первой инстанции оставил без удовлетворения заявление инспекции о взыскании с учреждения судебных издержек, не соответствуют процессуальному законодательству».

Автору настоящей статьи позиция бывшего председателя Арбитражного суда г. Москвы представляется заслуживающей особого внимания еще и потому, что ее автор, обладающий помимо всего прочего и большим практическим опытом, показал, как дальше может развиваться ситуация: а ведь к расходам, связанным с явкой в суд, могут быть отнесены расходы по найму жилого помещения, суточные, иные транспортные расходы (например, затраты на приобретение авиа либо железнодорожных билетов) налогового органа. А что делать с ними в случае, если спор налогоплательщиком проигран? Получается, что по логике ВАС РФ такие расходы возможно взыскать с проигравшего спор налогоплатель-

¹ Позиция ВАС РФ: за и против // ЭЖ-Юрист.— 2009 (май).— № 20.— С. 13.

² Позиция ВАС РФ: за и против // ЭЖ-Юрист.— 2009 (май).— № 20.— С. 13.

щика. А как же иначе, по мнению заявителя, в рассмотренном ВАС РФ деле, «налоговая инспекция понесла судебные расходы... в связи с неисполнением учреждением обязанности по уплате налогов»¹.

На самом деле, у рассмотренной ВАС РФ проблемы, помимо процессуального аспекта, существует еще и несколько иных, если так можно сказать, материальных аспектов, в том числе административно-, финансово- и бюджетно-правовой. И если с позиции данных публичных отраслей и подотраслей права взглянуть на расходы, понесенные налоговым органом, то окажется, что правовое основание таких расходов несколько иное, эти расходы связаны с исполнением органом государственной власти возложенных на него обязанностей. Каких обязанностей — контрольных, юрисдикционных либо иных, относящихся к их публичной функции², наверное, не имеет особого значения. Речь идет о выполнении органом исполнительной власти, федеральной службой функций, которые на него возложены государством. В отношении налоговых органов эти функции определены в Налоговом кодексе РФ³, подзаконных нормативных актах, принятых Президентом РФ и Правительством РФ. Для выполнения своих функций эти органы наделены соответствующими правами, которые реализуются через права их должностных лиц. В науке административного права общепризнанной является позиция, что права любых государственных органов исполнительной власти являются одновременно их обязанностью, обязанностью их должностных

лиц⁴. Закрепленное в НК РФ право налоговых органов (органов федеральной налоговой службы) взыскивать налоги, пени и штрафы в установленном Кодексом порядке, подразумевает, и обязанность налоговых органов обращаться в суд за взысканием финансовых санкций в целях контроля соблюдения налогового законодательства. Вряд ли сотрудники инспекции ФНС по г. Лабинску выехали бы в Краснодар, если бы не были обязаны это сделать. Так что заправлять машину, оформлять путевой лист их вынудил вовсе не неисполнение государственным научным учреждением обязанности по уплате налогов и сборов, а должностные обязанности, установленные должностным регламентом, либо поручение соответствующего руководителя, данное в пределах его полномочий, установленных законодательством Российской Федерации⁵. Уклониться от выполнения которых они как государственные служащие не имеют права.

Поскольку с позиций административного права понесенные государственным органом расходы связаны с исполнением его должностными лицами их прав-обязанностей, то вопрос о компенсации таких расходов решается достаточно просто и однозначно. Отметим только, что такие термины, как «возмещение» либо «компенсация» вообще некорректно использовать при определении того источника, за счет которого обеспечивается деятельность органов государственной власти.

Автор настоящей статьи использовал термин «финансы» в традиционном для науки финансового права, достаточно узком значении. На практике очень часто катего-

¹ См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 16 июля 2008 г. № Ф08-4051/2008 по делу № А32-3017/08-34/51.

² См.: Пепеляев С. Г. Граждане, оплатите судебную гарантию! / С. Г. Пепеляев // Налоговед.— 2009.— № 5.— С. 4–5.

³ Пункт 9 ст. 31, ст. 33 НК РФ // СЗ РФ.— 1998.— № 31.— Ст. 3824.

⁴ См.: Лазарев Б. М. Компетенция органов управления / Б. М. Лазарев.— М.: Юрид. лит., 1972.— С. 87, 101; Овчарова Е. В. Российское административное право / Е. В. Овчарова.— М.: Статут.— С. 46.

⁵ Ст. 15 Федерального закона «О государственной гражданской службе» от 27.07.2004 № 79-ФЗ // СЗ РФ.— 2004.— № 31.— Ст. 3215.

Правовое регулирование вопросов налогообложения

рия «финансы» отождествляется с понятием «деньги». Безусловно, категория «финансы» не является синонимом понятия «деньги», хотя и в бытовом обиходе, и в экономической науке можно встретить и такое отождествление: под финансами понимается вся денежная масса, оборачивающаяся в стране. Денежный оборот составляет материальную основу финансов, однако, деньги выступают основой и в других отношениях, регулируемых иными отраслями права — гражданским, трудовым и др. Экономисты, придерживающиеся точки зрения, что финансовые отношения возникают лишь на стадии распределения¹, охватывают понятием «финансы» денежные средства государства (муниципальных образований) и юридических лиц, производя деление «финансов» на частные и государственные в зависимости от формы собственности. Юридическая наука традиционно использует понятие «финансы» в еще более узком значении, обозначая данной категорией только публичные фонды денежных средств. Автор использовал категорию «финансы» в материальном значении для обозначения тех денежных средств, которые находятся в собственности государства либо иных публичных образований.

Поскольку государственным (публичным) финансам свойственно стремление к их аккумуляции в определенном фонде, имеющем целевое назначение, порядок формирования и использования, то государственные финансы определяются как совокупность денежных фондов, находящихся в собственности публичных образований, либо предназначенных для обеспечения публичных целей и задач. Использование термина «финансы» в таком значении признается и теми учеными, которые не считают финансовое право самостоятельной отраслью права. Так, Д. И. Винницкий отме-

чает, что категория «публичные денежные фонды» является системообразующей финансово-правовой категорией².

Столь серьезный экскурс в основные начала науки финансового права сделан нами для того, чтобы уже подробнее остановиться на источниках средств, за счет которых должны обеспечиваться государством выполняемые им функции и задачи. История дает нам достаточно красочные картины, как такое обеспечение осуществлялось в прошлом: от сбора дани с поработанных народов, до систем кормления и откупа. Однако сегодня таким источником могут быть только средства бюджета публичного образования³. В системе публичных денежных фондов только он предусмотрен для финансирования задач и функций государства общего значения, общегосударственных потребностей. Его доходы служат финансовой основой деятельности государства, а расходы обеспечивают удовлетворение общегосударственных потребностей, или, используя зарубежную терминологию, «социальные потребности общего назначения»⁴.

Изложенные доктринальные принципы о роли бюджета публичного образования в финансовом обеспечении функций и задач государства нашли закрепление и в современном российском законодательстве. Так, ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации нормативно закрепляет, что бюджет представляет собой форму образования и расходования денежных средств, предназначенных для

¹ Общая теория финансов: учеб. / под ред. Л. Д. Дробозиной.— М., 1995.— С. 9.

² Винницкий Д. В. Российское налоговое право / Д. В. Винницкий.— СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.— С. 78.

³ Категория «государственный бюджет» используется в статье исключительно в ее доктринальном значении, поскольку в Российской Федерации в настоящее время нет сводного общегосударственного бюджета.

⁴ См.: Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть / А. И. Худяков.— Алматы: Норма-К, 2002.— С. 11.

финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления¹. В Бюджетном кодексе установлен запрет на использование федеральными органами государственной власти иных, кроме федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, форм образования и расходования денежных средств, предназначенных для исполнения расходных обязательств Российской Федерации. Аналогичные запреты установлены и в отношении органов государственной власти субъектов Российской Федерации, и органов местного самоуправления: они не имеют права использовать иные, чем бюджеты и бюджеты территориальных государственных фондов, формы образования и расходования денежных средств для исполнения своих расходных обязательств².

Напомним, что несвойственная публичной отрасли права категория «обязательство» сегодня используется не только в налоговом законодательстве. На смену системе минимальных государственных стандартов, предназначенных для определения на их основе нормативов финансовых затрат, необходимых для формирования расходной части всех бюджетов бюджетной системы, реформаторы бюджетного законодательства ввели в 2004 г. в Бюджетный кодекс новый принцип формирования расходов бюджетов: в соответствии с расходными обязательствами, обусловленными установленным законодательством Российской Федерации разграничением полномочий между органами государственной власти и органами местного самоуправления³. Исходя из данного разгра-

ничения, на публично-правового субъекта (или на бюджетное учреждение) возлагаются расходные обязательства, которые он должен исполнять в очередном финансовом году за счет средств соответствующих бюджетов. Например, расходные обязательства при исполнении государственными органами закрепленной за ними компетенции возникают, в том числе, в результате принятия федеральных нормативно-правовых актов: федеральных законов, нормативно-правовых актов Президента РФ и Правительства РФ. Данные нормативно-правовые акты принимаются соответствующими федеральными органами государственной власти при осуществлении ими своих полномочий в рамках предметов ведения РФ и совместного ведения РФ и субъектов РФ⁴.

В соответствии с п. «г» ст. 71 Конституции РФ установление системы федеральных органов исполнительной власти, в том числе единой централизованной системы налоговых органов, порядка их организации и деятельности отнесено к исключительному ведению Российской Федерации. Возникающие в процессе исполнения этими органами закрепленной за ними федеральным законодательством компетенции расходные обязательства в очередном финансовом году могут исполняться только за счет средств федерального бюджета. Санкционированные федеральным законом о бюджете на очередной год они обретают правовую форму бюджетных обязательств, последние и являются основой для осуществления Российской Федерацией бюджетных расходов, т. е. основанием для выделения из федерального бюджета денежных средств, направляемых на финансовое обеспечение задач и функций федеральных

¹ СЗ РФ.— 1998.— № 31.— Ст. 3823.

² Статьи 13,14,15 БК РФ // СЗ РФ.— 1998.— № 31.— Ст. 3823.

³ См.: Нестеренко Т. Г. Предпосылки и основные направления бюджетной реформы в Российской Федерации / Т. Г. Нестеренко // Реформы и право.— 2007.— № 1.

⁴ Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / под ред. Е. Ю. Грачевой.— М.: Проспект, 2009.— С. 154.

Правовое регулирование вопросов налогообложения

органов исполнительной власти, в том числе налоговых органов. Бюджетной классификацией данные расходы федерального бюджета отнесены к такому ее разделу, как «Общегосударственные вопросы»¹, подразделу 0106 «Обеспечение деятельности финансовых, налоговых и таможенных органов и органов финансового (финансово-бюджетного) надзора», который и отражает расходы на выполнение функций налоговых органов².

Подводя итог, можно сделать вывод о том, что действующее российское бюджетное законодательство предусматривает возможность обеспечения выполнения возложенных на налоговые органы функций и задач только за счет средств федерального бюджета. Иных источников «компенсации» и «возмещения» затрат, понесенных налоговыми органами при исполнении ими возложенных на них обязанностей не предусмотрено.

Нельзя не отметить, что проблема обеспечения выполнения государственных функций только средствами казны впервые в российской судебной практике была обозначена судьей КС РФ А. Л. Кононовым в его особом мнении по делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 16 Закона Российской Федерации «О сертификации продукции и услуг»³. Анатолий Леонидович смог разглядеть в данном деле весьма опасную тенденцию — обеспечение выполнения государственных

функций за счет фондов, существующих параллельно публичной финансовой системе: «таким образом, было создано нечто вроде известной в истории налогообложения системы откупа или, как сказано в пояснительной записке Правительства Российской Федерации, «использована модель уполномоченного государством юридического лица, обладающего соответствующим финансовым потенциалом». Подобная частная фискальная система недопустима с точки зрения правовых представлений о единстве финансовой и налоговой систем и принципа финансирования государственных и публичных нужд только из государственной казны»⁴.

Выявленная при рассмотрении дела одним из судей КС РФ в 2002 г. тенденция вскоре оказалась столь значительной⁵, что уже сам КС РФ вынужден обратиться к ней в своем Постановлении от 18 июля 2008 г. № 10-П: по смыслу Конституции Российской Федерации в ее нормативно-доктринальном толковании Конституционным Судом Российской Федерации, государственный бюджет, будучи неотъемлемым элементом государственной власти и одновременно выражением финансово-экономического содержания государственного суверенитета, является основным инструментом финансового обеспечения деятельности государства. Он представляет собой образуемый из налоговых и неналоговых доходов публичный фонд финансовых средств, предназначенный гарантировать финансовую самостоятельность и независимость государственной власти, а также саму возможность осуществления ею полномочий и публичных

¹ Ст. 21 БК РФ // СЗ РФ.— 1998.— № 31.— Ст. 3823.

² Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 25. 12. 2008 № 145н // Фин. газ.— 2009.— № 5.

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 22. 11. 2001 № 15-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 16 Закона Российской Федерации “О сертификации продукции и услуг” в связи с жалобой гражданина В. П. Редкопа» // СЗ РФ.— 2001.— № 50.— Ст. 4822.

⁴ Следует отметить, что, конечно, финансирование публичных нужд за счет казны осуществляется опосредованно: за счет средств соответствующего бюджета.

⁵ Проявлением данной тенденции, по мнению автора, является и создание бесчисленного количества государственных корпораций.

функций, возложенных на нее Конституцией Российской Федерации и законами¹. Правовые позиции КС РФ, содержащиеся в данном Постановлении, вряд ли можно отнести только к обеспечению какой-то одной из контрольных функций государственных органов, они являются универсальными и подлежат применению к любым публичным функциям государственных органов, распространяются и на налоговые органы. При этом публичная обязанность представлять интересы государства в налоговых спорах возложена на налоговые органы законодательством, вследствие чего их расходы, связанные с рассмотрением дела в арбитражном суде, должны производиться из федерального бюджета, а не за счет налогоплательщика, вне зависимости от исхода дела. Такую позицию полностью разделяют многие судьи арбитражных судов России, имеющие многолетний опыт рассмотрения публичных споров: следует отметить, что в Постановлении КС РФ от 18 июля 2008 г. № 10-П разъяснено, что расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично-целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам².

Финансово-правовой анализ Постановления ВАС РФ № 14278/08 позволяет сделать

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 18.07.2008 № 10-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца четырнадцатого статьи 3 и пункта 3 статьи 10 Федерального закона “О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)” в связи с жалобой гражданина В.В. Михайлова» // СЗ РФ.— 2008.— № 31.— Ст. 3763.

² Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин // СПС Консультант-Плюс.— 2011.

несколько интересных выводов и в отношении квалификации тех сумм возмещенных судебных расходов, на которые теперь могут претендовать налоговые органы. В соответствии с главой 25 НК РФ они подлежат включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в составе внереализационных доходов бюджетного учреждения, поскольку не являются целевым бюджетным финансированием налогового органа. Можно квалифицировать эти суммы и в соответствии с нормами Бюджетного кодекса о видах доходов федерального бюджета. Делая выбор между безвозмездными поступлениями и неналоговыми доходами бюджета, автор настоящей статьи остановился на последних и предлагает отнести их к доходам от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями. Тех самых публичных общественных услуг, от получения которых никто из нас в настоящее время не имеет права отказаться. Конечно, это ирония, то возможное развитие ситуации с возмещением расходов, понесенных налоговыми органами, о которых предупреждала А. К. Большова, может привести к появлению в федеральном бюджете нового и устойчивого источника доходов, который одновременно будет служить и налогооблагаемой базой для налога на прибыль, принося двойную пользу государству.

Проблемы применения бюджетного законодательства все чаще становятся предметом рассмотрения ВАС РФ³. Нельзя не заметить значительного положительного эффекта в обращении высшего судебного органа к возникающим в практике применения Бюджетного кодекса спорам и конфликтам: судебный

³ См., например, Постановление Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Вестн. ВАС РФ.— 2006.— № 8.

Правовое регулирование вопросов налогообложения

контроль выявляет пробелы и недостатки бюджетного законодательства, традиционно нормы которого распространяются не на столь широкий круг участников экономической деятельности, как налоговые нормы. Однако финансово-правовые аспекты присутствуют

и в делах, напрямую не связанных с применением норм бюджетного законодательства. Не учитывать их при принятии судебного решения — вряд ли такая практика будет способствовать укреплению законности в сфере государственного управления.

Библиография

1. Винницкий Д.В. Российское налоговое право / Д.В. Винницкий.— СПб.: Юрид. центр Пресс, 2003.;
2. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / под ред. Е. Ю. Грачевой.— М.: Проспект, 2009.; Лазарев Б. М. Компетенция органов управления / Б. М. Лазарев.—,.: Юрид. лит., 1972.;
3. Нестеренко Т. Г. Предпосылки и основные направления бюджетной реформы в Российской Федерации / Т. Г. Нестеренко // Реформы и право.—2007.—№ 1.;
4. Общая теория финансов: учеб. / под ред. Л. Д. Дробозиной.— М., 1995.;
5. Овчарова Е. В. Российское административное право / Е. В. Овчарова.— М.: Статут.;
6. Пепеляев С. Г. Граждане, оплатите судебную гарантию! / С. Г. Пепеляев // Налоговед.—2009.—№ 5.;
7. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин // СПС Консультант-Плюс.—2011.;
8. Худяков А. И. Финансовое право Республики Казахстан. Особенная часть / А. И. Худяков.— Алматы: Норма-К, 2002

References (transliterated)

1. Vinnitskii D.V, Rossiiskoe nalogovoe pravo / D.V. Vinnitskii.— SPb.: Yurid. tsentr Press, 2003.;
2. Kommentarii k Byudzhetnomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii / pod red. E. Yu. Grachevoi.— М.: Prospekt, 2009.; Lazarev B. M. Kompetentsiya organov upravleniya / B. M. Lazarev.—,.: Yurid. lit., 1972.;
3. Nesterenko T. G. Predposylki i osnovnye napravleniya byudzhetnoi reformy v Rossiiskoi Federatsii / T. G. Nesterenko // Reformy i pravo.—2007.—№ 1.;
4. Obshchaya teoriya finansov: ucheb. / pod red. L. D. Drobozinoi.— М., 1995.;
5. Ovcharova E. V. Rossiiskoe administrativnoe pravo / E. V. Ovcharova.— М.: Statut.;
6. Pepelyaev S. G. Grazhdane, oplatite sudebnuyu garantiyu! / S. G. Pepelyaev // Nalogoved.—2009.—№ 5.;
7. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo: kurs lektsii / D. V. Tyutin // SPS Konsul'tant-Plyus.—2011.;
8. Khudyakov A. I. Finansovoe pravo Respubliki Kazakhstan. Osobennaya chast' / A. I. Khudyakov.— Almaty: Norma-K, 2002