

## Основные направления развития науки финансового права в России в XIX — начале XX в.<sup>180</sup>

Основными направлениями развития российской науки о финансах и финансовом праве в XIX — начале XX в. стали исследования, приведшие к формированию учения о государственных доходах и государственной росписи доходов и расходов, учения о налогах и налогообложении, учения о государственном кредите, а также учения о государственном контроле.

### 1. Учение о государственных доходах и о государственной росписи доходов и расходов

Представители российской финансовой науки традиционно особое место в своих работах уделяли вопросам, которые сегодня относятся к бюджетно-правовой проблематике.

О состоянии данного раздела науки о финансах и финансовом праве позволит судить знакомство с наследием наиболее крупных отечественных ученых того периода.

Одним из них был Иван Христофорович Озеров<sup>181</sup>, преподававший финансовое право в Московском и Петербургском университетах, в Московском коммерческом институте, на Бестужевских высших женских курсах. Помимо занятий научной и преподавательской деятельностью, И. Х. Озеров был известен как публицист, сотрудничавший с «Торгово-промышленной газетой», «Русским словом» и другими изданиями. Его научные интересы распространялись на экономику, финансы и финансовое право. Предметом тщательных научных исследований Озерова становились бюджет, государственный кредит, местные финансы, земское налогообложение и государственный контроль. Он был автором ряда учебных пособий по финансовому праву, по которым учились в университетах юристы и экономисты: «Государственный кредит: Конспект

лекции по финансовому праву» (1901), «Финансовое право: Конспект лекции» (1901), «Финансовое право» (1905).

Особой популярностью пользовался его учебник по финансовому праву, вышедший в свет двумя выпусками:

- Выпуск 1 «Учение об обыкновенных доходах»;
- Выпуск 2 «Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит».

Центральное место в учебнике занимают вопросы бюджета, представляющего собой основное звено государственной финансовой системы. И. Х. Озеров определяет бюджет как план ведения государственного хозяйства на конкретный период времени. Бюджет представляет собой роспись доходов и расходов государства на определенный срок, утверждаемую в законодательном порядке. В то же время, по мнению Озерова, бюджет не является обычным актом материального законодательства, так как он не создает новых правовых положений, а содержит «только цифры». Задачей бюджета является не ограничение прав и обязанностей, а регулирование хозяйственной деятельности. Цель бюджета — удержание расходов в равновесии с доходами, что является условием правильного ведения государственного хозяйства.

Состояние бюджетного дела Озеров исследует на примере Англии, правового государства и колыхали конституционного бюджетного права. Российский бюджет он оценивает несколько критически. По его мнению, в бытность министрами финансов И. А. Вышнеградского и С. Ю. Витте применялась система преуменьшенного исчисления государственных доходов, что давало возможность заканчивать год с большими избытками действительного поступления доходов над сметными предположениями. Такой подход, по его мнению, производил впечатление финансового процветания России.

Основательно разработана бюджетная проблематика в работах Василия Александровича Лебедева<sup>182</sup>.

<sup>179</sup> Ялбулганов Александр Алибиевич, доктор юридических наук, профессор кафедры финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», главный научный сотрудник Института публично-правовых исследований. E-mail: yalbulganov@mail.ru

<sup>180</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований («Предмет и система финансового права»), проект № 15-03-00775 (2015-2016).

<sup>181</sup> Козырин А. Н. Иван Христофорович Озеров — профессор финансового права Московского и Петербургского университетов // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2010. № 6. С. 103-106.

<sup>182</sup> Подробнее о В. А. Лебедеве см.: Козырин А. Н. В. А. Лебедев и развитие финансово-правовой науки в России // Золотые страницы финансового права. Т. 2. В. А. Лебедев Финансовое право. М., 2000. С. 7-19; Ялбулганов А. А. Василий Александрович Лебедев // Там же. С. 20-32; Лебедев В. А. Финансовое право: лекции. СПб.,

В концепции В. А. Лебедева значительное место занимают вопросы бюджетного устройства государства. Государственный бюджет рассматривается в увязке с историей его развития, особенно в зарубежных странах.

В. А. Лебедев пишет, что «бюджет обнимает собою всю жизнь государства в том смысле, что содержит в себе экономические условия ее проявления». Он считает, что закон о бюджете должен быть ясным и целесообразным, ибо он затрагивает самым решительным образом хозяйство и капиталообразование у отдельных личностей, в связи с чем вопрос о бюджете составляет существеннейший момент в законодательстве любого цивилизованного государства. Бюджет как законодательный акт, — замечает профессор Лебедев, — есть выражение данного государственного строя. Бюджет как закон побуждает финансовую власть к разумным действиям и одновременно ограничивает ее власть.

Наряду с государственным бюджетом Лебедев исследует также местные бюджеты — провинциальные, земские и общинные. Значение местных бюджетов определяется тем, насколько развиты в государстве принципы самоуправления.

Лебедев исходит из того, что бюджет должен содержать в себе «подробное указание всех доходов и расходов», то есть всего предполагаемого состояния финансов в предстоящий период времени. Требование полноты бюджета исключает «утайку доходов или расходов».

Общий государственный бюджет включал сметы главных отраслей управления (в основном министерств) и специальные сметы некоторых учреждений в качестве дополнения. Сметы министерств, в свою очередь, делились на сметы второстепенных и местных управлений, образуя в общей смете соответствующие подразделения на главы, секции, титулы, параграфы и пункты.

В. А. Лебедев обосновывает также деление бюджета на обыкновенный и чрезвычайный. В обыкновенном бюджете, отмечает он, доходы и расходы хотя и изменяются в цифрах, но соответствуют принятому плану, а в чрезвычайном бюджете они выходят за рамки этого плана.

Предметом детального анализа становятся такие вопросы, как срок действия бюджета, технические основы построения бюджета, баланс его доходной и расходной частей, история государственной росписи в России и зарубежных странах.

Выход в свет «Финансового права» В. А. Лебедева стал знаменательным событием в научной жизни не только России. Работа Лебедева была переведена на многие европейские языки. Критика носила пре-

имущественно доброжелательный характер. Отзывы и рецензии на книгу появились во многих научных журналах. В них отмечались обстоятельность и капитальный характер курса финансового права проф. Лебедева.

Особого упоминания заслуживает также изложение учения о бюджете и государственных доходах, содержащегося в трудах академика Ивана Ивановича Янжула<sup>183</sup>. В своей работе «Финансовое право» (М., 1889), в её вводной части, он, в частности, отмечает, что одна из задач науки финансового права состоит в изыскании ответа на вопрос, как государство добывает необходимые для него материальные средства и как их тратит. Эта задача, по его мнению, и составляет предмет финансового права.

Академик Янжул подробно анализирует доходы бюджетов, исходя из своей концепции первичности изучения доходов как основной задачи науки финансового права. Центральное место в системе государственных доходов он отводит *доменам*, к которым относится всякое движимое и недвижимое имущество, принадлежащее государству как юридическому субъекту и находящееся в общем пользовании жителей государства. Под доменами И. И. Янжул понимает такие государственные имущества, которые имеют своим назначением приносить казне доходы (например, земля, леса, государственные дороги и т.д.).

Янжул выступает против отчуждения государственных имуществ, считая, что домены составляют весьма важный источник государственных доходов. В этой связи их выгодно оставлять в руках государства, и только «ввиду настоятельной нужды и с большой осторожностью» возможно передавать в наследственное пользование, но никак не в собственность (например, если землю, то мелкими участками).

Следующим по значимости доходом являются *регаллии*. И. И. Янжул указывает на трудность выделения регалий из состава государственных промыслов. По его мнению, государственные промыслы, которые не отличаются монопольным характером, относятся к регалиям. Автор перечисляет регалии, многие из которых перестали существовать в XVIII веке: регалия питейная, табачная, соляная, горная, монетная, птичья (то есть исключительное право государства на ловлю различных диких птиц, служивших для охоты, — кречетов, ястребов и соколов), почтовая, лотерейная и т.д.

Среди регалий Янжул выделяет регалии частного правового характера (государственные промыслы и железные дороги), регалии общественно-правового характера (почтовые, телеграфные, горные и монетные регалии), а также фискальные регалии (соляные регалии).

1882. Первоначально работа В. А. Лебедева «Финансовое право» была издана в 1882–1885 гг. — два тома по два выпуска в каждом. В 1889–1893 гг. первый том был переиздан. Последнее издание труда профессора В. А. Лебедева было осуществлено в серии «Золотые страницы финансового права» (Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 2. В. А. Лебедев Финансовое право. М., 2000).

<sup>183</sup> Подробнее об И. И. Янжуле: Козырин А. Н. Читая Янжула (вступительная статья) // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 5–14; Ялбулганов А. А. Академик Иван Иванович Янжул // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 15–31.

Существенную часть доходов бюджета составляют налоги, под которыми Янжул понимает такие материальные пожертвования, которые государство в силу того, что оно является представителем общества, взимает с частных лиц для удовлетворения общественных потребностей и покрытия государственных издержек. Как отмечает Янжул, налоговые поступления — это «та доля, определенная законом, которую государство требует с имущества подданных для достижения высших целей своего существования».

Оригинальное учение о государственных доходах содержится в трудах Леонида Васильевича Ходского<sup>184</sup>. Авторитет Л. В. Ходского как ученого и специалиста в области финансового права был чрезвычайно высок, о чем прямо или косвенно свидетельствует ряд фактов. Так, уже через три года после присвоения ему звания ординарного профессора, он выступил на торжественном годичном университетском акте с докладом «Принципы финансового хозяйства», что в те времена говорило о высокой оценке научных достижений и авторитете ученого<sup>185</sup>.

Общим источником денежных доходов государства, считал Л. В. Ходский, должен служить «народный доход», который в действительности не существует как нечто самостоятельное и проявляется в совокупности многочисленных отдельных хозяйств — единичных и коллективных. Соответственно, государственные доходы представляют собой массу разных мелких поступлений, сводимых по их характеру и другим отличительным признакам в особые группы, которые и составляют систему государственных доходов.

Внешне все доходы государства предстают в виде *доходов обыкновенных*, под которыми понимаются поступления, отличающиеся «значительной степенью постоянства и получаемые от источников также постоянного характера», и *чрезвычайных доходов* — поступлений случайного характера (военная контрибуция, выморочное имущество, пожертвования в пользу государства и т. п.)

Если учение о доходах обычных и чрезвычайных сформировалось еще в XVIII в. и было воспринято Л. В. Ходским, то учение о трех началах государственных доходов, несомненно, отличается оригинальностью. Автор исходил из того, что с точки зрения трех начал, существующих и взаимодействующих в народном хозяйстве — частного, частно-общественного и общественного (государственного), — следует различать три категории доходов<sup>186</sup>:

- 1) *частноправовые (промысловые) доходы*, которые государство извлекает из своих имуществ, капиталов и предприятий, подчиняясь началам частнохозяйственной деятельности и руководствуясь законами спроса и предложения. В качестве источников частноправовых доходов Л. В. Ходский рассматривал государственные земли и леса, казенные фабрики, государственные капиталы, железные дороги и т. д.;
- 2) *частно-общественные доходы* — различные пожертвования частных лиц в пользу государственных учреждений (в финансовой практике они чаще всего упоминаются под названием «разные доходы»);
- 3) *государственно-правовые доходы* — платежи, к которым государство «обязывает или вынуждает частные хозяйства, опираясь на власть и исходя из понятия об органической связи государства со своими подданными».

Государственно-правовые доходы формируются в соответствии с двумя основными принципами — пошлинным и налоговым. Под пошлинным принципом Л. В. Ходский понимал такое отношение государства к населению, когда «оно смотрит на сборы с населения как на вознаграждение за определенные услуги, оказываемые представителями власти, правительственными учреждениями определенным лицам и вытекающие из забот государства о лучшем удовлетворении потребностей населения, а не из коммерческого расчета».

Среди государственно-правовых доходов, основанных на пошлинном принципе, Л. В. Ходский выделял частнопошлинные источники доходов (почта, телеграф, чеканка монеты), простые пошлины (судебные пошлины, шоссейный сбор и т. д.) и сложные пошлины, иначе называвшиеся пошлинами с налоговым характером (актовые, гербовые сборы).

Доходы, основанные на налоговом принципе, взимаются в пользу государства независимо от каких-либо частных услуг, оказываемых определенным плательщикам.

Л. В. Ходский определяет налоги как «принудительные сборы постоянного характера, которые центральное правительство или органы местного самоуправления взимают на свои нужды с населения, независимо от каких-либо частных специальных услуг, оказываемых государственными или общественными учреждениями данным плательщикам». Право государства взимать налоги и обязанность населения их платить, по мнению Л. В. Ходского, вытекают из необходимости существования правительства и его деятельности для общего блага.

Автор считал, что с экономической точки зрения существование налогов могло быть объяснено и оправдано характером тех услуг, которые государство оказывало населению. Эти услуги, рассматриваемые как нематериальные ценности, могли быть двух видов.

ниях (например, во втором издании 1901 г.) работа называлась: «Государственное хозяйство. Пособие по финансовой науке».

<sup>184</sup> Подробнее см.: *Козырин А. Н.* Профессор финансового права Леонид Владимирович Ходский // Реформы и право. 2008. № 1.

<sup>185</sup> О научном наследии Л. В. Ходского см. подробнее: *Козырин А. Н.* Л. В. Ходский и российская наука финансового права конца XIX — начала XX в. // Финансовое право. 2008. № 11.

<sup>186</sup> Основные труды Л. В. Ходского неоднократно переиздавались. Особой популярностью пользовались работы, подготовленные по материалам лекций, прочитанных на юридическом факультете Санкт-Петербургского университета: «Политическая экономия в связи с финансами» (издания 1884, 1887, 1899-1900, 1908 гг.) и «Основы государственного хозяйства. Курс финансовой науки» (издания 1894, 1901, 1907, 1913 гг.) В отдельных переизда-

Одни подлежали относительно легкой оценке в момент их предоставления. Стоимость таких услуг государство могло покрывать частноправовыми и частнопошлинными доходами, а также пошлинами.

Другие — непосредственно неоценимые. Эти услуги представляли собой ценности, создаваемые государством для всех. За них государство не могло брать плату с подданных на началах обмена по частноправовому расчету. Расходы государства по производству таких ценностей покрывались населением через уплату налогов.

Еще одной работой, достойной особого упоминания в связи с рассмотрением бюджетно-правовых учений XIX — начала XX вв., является «Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве...» С. Ю. Витте<sup>187</sup>. Бюджет, по определению С. Ю. Витте, представляет собой финансовый закон, по которому должно управляться государственное хозяйство в течение определенного периода времени. Понимаемый таким образом бюджет становится не только технической картиной финансового плана государства, но и приобретает огромное политическое значение. Бюджет определяет размеры материальных средств, в пределах которых государство может осуществлять основные цели своей деятельности. Бюджет выступает в качестве необходимой административной меры для функционирования всей системы государственного управления. По мнению автора, бюджет должен представлять полную картину финансов страны, отражать все ожидаемые доходы и все предстоящие расходы государства по всем ведомствам<sup>188</sup>.

Бюджет как финансовый закон и как необходимая административная мера для функционирования государственного хозяйства должен отвечать ряду основных требований, к которым С. Ю. Витте относил принципы ясности, точности и гласности бюджета.

Ясность бюджета означает формирование полной картины финансов государства, предполагающее использование в этих целях брутто-бюджетов и нетто-бюджетов. В *брутто-бюжете* показывались полные объемы бюджетных доходов без вычетов издержек по их взиманию. В *нетто-бюжете* фигурировали размеры государственных доходов за вычетом издержек по их взиманию. С. Ю. Витте стоял на позиции предпочтительности использования брутто-бюжета как предоставляющего более полную и подробную картину государственных финансов, не отрицая при этом необходимости знать «действительную стоимость взимания государственных доходов»<sup>189</sup>.

Требование точности бюджета, как считал С. Ю. Витте, предполагает «осторожное исчисление» ожидаемых доходов и расходов, основанное на дей-

ствительных цифрах поступлений государственных доходов и произведенных государственных расходов за ряд последних бюджетных периодов.

Раскрывая понятие гласности бюджета, Витте отмечал, что оно непосредственно вытекало из понятия бюджета как финансового закона, обязательного к исполнению. Только путем гласного ведения финансового хозяйства, обеспечения ясности и точности в бюджетном деле государство может рассчитывать на укрепление доверия к государственным финансам. Именно потому, считал Витте, «все современные государства публикуют свои государственные росписи во всеобщее сведение»<sup>190</sup>.

С. Ю. Витте подробно обращался к проблеме разграничения, с одной стороны, *обыкновенных* доходов и расходов, имеющих более или менее постоянный характер, повторяющихся из года в год, вытекающих из «нормального положения дел в государстве» и предназначенных для удовлетворения текущих потребностей государственного управления (а потому легко предусматриваемых при составлении бюджета), и с другой стороны, *чрезвычайных* доходов и расходов, идущих на удовлетворение «неожиданных» и временных потребностей, предназначенных для покрытия затрат долговременного характера, выходящих за пределы бюджетного периода.

С. Ю. Витте подчеркивал, что общепризнанных точных определений этих двух понятий не дает ни финансовая теория, ни практика. Провести между ними ясную и четкую границу невозможно, особенно по отношению к расходам<sup>191</sup>.

Все обыкновенные доходы в зависимости от источников их получения С. Ю. Витте делил на две основные группы:

- 1) частноправовые доходы, получаемые государством по праву частной собственности: доходы от государственных имуществ (земель, лесов), промысловые доходы от государственных предприятий и казенных капиталов;
- 2) регалии, пошлины и налоги.

При этом размер налогового бремени, приходящегося на каждого члена общества, Витте определял не социальной принадлежностью индивида, а величиной дохода и имущества (прямые налоги) и уровнем его потребления (косвенные налоги). Если обыкновенных доходов государства не хватало на покрытие всех признанных неотложными расходов, а также расходов на удовлетворение текущих потребностей государства, то приходилось прибегать к доходам чрезвычайным, в составе которых главную роль Витте отводил государственному кредиту<sup>192</sup>.

Для финансовой науки и практики чрезвычайно важным, по его мнению, является разделение государственных потребностей по степени их необходимости. *Безусловно необходимыми* потребностями он считал такие, без удовлетворения которых станови-

<sup>187</sup> Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. (переиздание). М., 1997. С. 384–410.

<sup>188</sup> Витте С. Ю. Указ. соч. С. 385.

<sup>189</sup> Витте С. Ю. Указ. соч. С. 388.

<sup>190</sup> Там же. С. 389.

<sup>191</sup> Витте С. Ю. Указ. соч. С. 395–403.

<sup>192</sup> Там же.

лось невозможным дальнейшее существование государства. Это, прежде всего, расходы на содержание верховной власти и ее органов, государственное управление в собственном смысле, содержание вооруженных сил. И только после покрытия этих необходимых расходов становится возможным осуществление расходов на культурные потребности населения, здравоохранение, общественное призрение, содействие отдельным отраслям промышленности и транспорта.

К категории обычных расходов Витте относил расходы текущего управления, которые при правильном ведении государственного хозяйства должны целиком покрываться из обычных доходов. *Капитальные* же затраты, носящие долговременный характер, — расходы на сооружение новых железных дорог или выкуп уже существующих, а также «экстраординарные расходы», вызываемые чрезвычайными обстоятельствами (войнами, неурожаями, эпидемиями), — он относил к особой группе чрезвычайных расходов, покрытие которых может совершаться как за счет превышения по бюджету обычных доходов над обычными расходами, так и за счет поступлений от займов.

Учитывая постоянные и значительные расходы на оборону, Витте считал, что соблюдение интересов государственного казначейства может достигаться через установление так называемых *нормальных предельных бюджетов*, которые определяются на несколько лет вперед, исходя из возможных будущих расходов соответствующих ведомств с тем, чтобы оградить финансовое ведомство от предъявления ему «неожиданных требований на крупные суммы» и, вместе с тем, обеспечить интересы национальной обороны.

Особое значение для государственных финансов имеет достижение бюджетного баланса, предполагающего, что для покрытия *обычных текущих расходов* правительство должно рассчитывать на *обычные доходы*. По факту достижения баланса обычных доходов и обычных расходов, считал С. Ю. Витте, можно судить об общем состоянии государственных финансов. В этой связи наличие «бюджетных избытков» работает на упрочение международного доверия к государству и его финансовым обязательствам<sup>193</sup>.

## 2. Учение о налогах и налогообложении

*Концепция И. И. Янжула.* Академик Янжул рассматривал налоги как один из самых важных «общественно-правовых источников» государственных доходов. Под налогами он понимал такие платежи, которые государство как представитель всего общества взимает с частных лиц для удовлетворения общественных потребностей и покрытия государственных издержек. Как писал И. И. Янжул, это — та доля, определенная законом, которую государство требует с имущества подданных для достижения высших целей своего существования.

Автор обстоятельно раскрыл общественное предназначение налога, писал об «умственной близорукости» человека, не замечающего социальной пользы налогообложения: «Пользование услугами государства часто вовсе не вызывает за собою немедленно вознаграждения (элементарные школы, полиция, суд, отчасти пути сообщения); вследствие этого обстоятельства образуется обыкновенно в обществе совершенно обманное воззрение, что государство и его услуги имеют даровой характер и в силу этого требуют от государства более, чем оно может дать, забывая при этом, что оно даром ничего не может сделать, и что на оказание различных услуг оно должно затрачивать те же средства, которые получает от самих подданных»<sup>194</sup>.

И. И. Янжул сформулировал основные признаки налога:

- 1) односторонний характер взимания (налог не является платой за государственные услуги);
- 2) материальная форма налога (этим признаком налог отличался от существовавших тогда разнообразных личных повинностей — воинской, трудовой, гужевой);
- 3) установление налога публичной властью — государством, а в ряде случаев — общественными группами (земствами, общинами, городами и т.д.);
- 4) легальный характер налога — налог устанавливается законодательным путем;
- 5) законный способ взимания, который должен быть «определен законом или, по крайней мере, определяется предписаниями распорядительной власти»;
- 6) предназначение налога для удовлетворения необходимых общественных потребностей — если налог идет на личные нужды правителей, то он превращается в побор.

Основной принцип налогообложения по Янжулу — равномерное взимание налога. При этом он называл три способа взимания налогов: налог равный, пропорциональный и прогрессивный.

Большое значение И. И. Янжул придавал исследованию *личных налогов*, к которым относились налоги, взимавшиеся на основании лишь личных качеств плательщика, без учета его имущественного положения.

Самым распространенным видом личных налогов являлся подоходный налог. По мнению Янжула, подоходный налог формировался объединением нескольких налогов в единый налог. Преимущества подоходного налога он видел в простоте обложения. К уплате подоходного налога привлекаются все классы общества, при его распределении появляется возможность более точно соразмерить налог с действительной налогоспособностью плательщиков.

<sup>193</sup> Витте С. Ю. Указ. соч. С. 404–410.

<sup>194</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб. 1899. С. 3–8. (Данная работа переиздана в серии «Золотые страницы финансового права» / под ред. А. Н. Козырина. Т. 3: Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. Статут. 2002).

К недостаткам подоходного налогообложения он относил сложность определения реального дохода налогоплательщика, необходимого для расчета подоходного налога.

И. И. Янжул дал определение прямых и косвенных налогов, сформулировал их основные признаки, а также разработал собственную теорию переложения налогов. Выявил основные способы уклонения от исполнения обязанности по уплате налога.

И. И. Янжул сформулировал важное и актуальное для того времени правило налогообложения: государство не должно устанавливать налоги, противоречащие предписаниям нравственного и морально-го кодекса (например, налоги, взимаемые с евреев, раскольников).

Капитальным исследованием в области теории налогообложения рассматриваемого периода является работа Андрея Алексеевича Исаева<sup>195</sup> «Очерк теории и политики налогов»<sup>196</sup>.

Долгое время именно эта работа оставалась единственным систематическим курсом по теории налогов и налогового права, включавшим следующие основные разделы:

- понятие налогов;
- принцип справедливости в налоговой политике;
- налоги и общественное хозяйство;
- система налогов;
- основные начала управления налогами.

Налоги А. А. Исаев определяет как «обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления»<sup>197</sup>. В этом определении характеристика налогов как обязательных взносов позволяет отличить налоги от доходов, поступающих в казну, например, от использования государственных имуществ. Указание на денежную форму налоговых платежей позволяет отличить налоги от натуральных повинностей. Наконец, говоря о назначении покрывать «общие расходы», А. А. Исаев отделяет налоги от пошлин, имеющих целью покрывать расходы специально той отрасли управления, услуги которой и оплачиваются пошлинами.

От определения налога А. А. Исаев переходит к рассмотрению основных элементов налога. Нельзя не обратить внимания на четкость формулировок, использованных Исаевым в своей работе. Многие из этих формулировок используются практически в неизменном виде вплоть до наших дней:

- «податное лицо (субъект налога) есть лицо, юридически обязанное платить налоги»;
- «податной предмет есть всё то, к чему приурочивается уплата налога»;
- «податной источник есть совокупность ценностей, из которых уплачивается налог»;
- «податная единица есть отдельный предмет налога, определенный числом, мерой или весом»;
- «оклад есть сумма налога, взимаемого с податной единицы»;
- «податной кадастр есть совокупность мероприятий, посредством которых государство или единицы самоуправления определяют податных лиц, податные предметы и податные обязанности отдельных плательщиков»;
- «податные тарифы суть обозначения податных единиц и окладов по отношению к налогам известного разряда»<sup>198</sup>.

Вызывает сожаление то обстоятельство, что из современных учебников и учебных пособий по налоговому праву читатель может ошибочно сделать вывод о том, что разработка понятийного аппарата налогового права — заслуга современной науки финансового права. А ведь основы теории налогообложения и, в частности, учение об элементах налога закладывались еще в XIX веке, и А. А. Исаев был одним из разработчиков.

Систему налогов А. А. Исаев определяет как «совокупность отдельных податей, соединенных в группы на основании их отличительных признаков»<sup>199</sup>. Для классификации налогов он использует различные критерии:

- а) в зависимости от источника налога он выделяет поимущественные и подоходные;
- б) в зависимости от основания для установления налога — личные и вещные,
- в) в зависимости от способа взимания — прямые и косвенные.

Одним из ключевых принципов налогообложения и налогового права А. А. Исаев считает принцип справедливости, исследованию которого уделяется особое внимание в его работе.

С началами справедливости налоговой политики он связывает два основных вопроса:

- кто должен платить налоги?
- сколько необходимо платить налогов?

По первому вопросу А. А. Исаев пишет следующее: «На этот вопрос обыкновенно отвечают положением о всеобщности податей, за которым следует указание изъятий, исключений. А так как изъятия сильно нарушают правило, то самый термин «всеобщность» представляется неудачным. Опуская этот термин, мы скажем, что платить налоги должны все физические лица, пользующиеся достаточными выгодами от участия в государственной жизни, и юридические лица, которые содействуют обогащению своих членов или

<sup>195</sup> Подробнее об А. А. Исаеве: Ялбулганов А. А. Андрей Алексеевич Исаев (1851-1924) // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 377–382.

<sup>196</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / Работа переиздана в серии «Золотые страницы финансового права» / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 483–616 (далее — Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов); Козырин А. Н. Наука финансового права в Ярославском Демидовском лицее. С. 6–40 / Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.

<sup>197</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 486.

<sup>198</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 389, 390.

<sup>199</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 390.

удовлетворению каких-либо других их интересов, не имеющих важного культурного значения. Этот ответ, несколько длинный, содержит, думаю мы, общее указание на лиц, которые не должны подлежать налогам»<sup>200</sup>.

Случаи освобождения от налогообложения, по мнению А. А. Исаева, должны быть связаны с «высшей» задачей государства — «созданием такого порядка, при котором наиболее полно осуществляется идея общего блага». Государство тем ближе стоит к решению своей задачи, чем более оно содействует «росту благосостояния всех граждан, всеобщему умственному и нравственному развитию». Поэтому, считает А. А. Исаев, необходимо требовать освобождения от налогообложения во всех тех случаях, когда привлечение к налогу противоречит идее государства, а именно:

- «от налогов должны быть свободны все юридические лица, имеющие целью содействовать умственному, нравственному развитию народа или же росту благосостояния малоимущих классов»;
- от уплаты налогов должны освобождаться «физические лица, доход которых едва достаточен для покрытия крайне необходимых потребностей»<sup>201</sup>.

Ответ на второй вопрос («сколько платить налогов?») А. А. Исаев увязывает с проблемой «уравнительности обложения»: какими должны быть налоги — абсолютно равными для всех, пропорциональными доходам или прогрессивно возрастающими с увеличением доходов?

Относительно первого варианта — абсолютно равная налоговая нагрузка без учета имущественного состояния налогоплательщика — А. А. Исаев заключает, что «и наука и законодательство ушли слишком далеко, чтобы считать такое обложение справедливым»<sup>202</sup>. К концу XIX в. большинство финансистов являлись сторонниками пропорциональных налогов. Однако сам А. А. Исаев отдает предпочтение прогрессивной системе налогообложения: «...чем богаче гражданин, тем более обязан он своим богатством существованию государства, тому строю, который оно дает общежитию. И доля в имуществе, которая обязана своим происхождением существованию государства, увеличивается по мере увеличения имущества не только абсолютно, но и относительно. Отсюда принцип прогрессивности обложения, определяющий, сколько гражданин должен отдавать государству»<sup>203</sup>.

Особый интерес, с точки зрения науки финансового права, представляет завершающий раздел «Очерка теории и политики налогов», посвященный основным началам управления налоговой системой.

Развивая учение А. Смита, впервые сформулировавшего принципы управления налогообложением

(определенность налога, удобство и «дешевизна» взимания налога), А. А. Исаев определяет основные условия реализации этих принципов на практике.

*Определенность налога.* Каждый налог должен быть установлен законодательной властью. При этом налоговая система должна отличаться возможно большей простотой. Касаясь установления налога на законодательном уровне, Исаев отмечает, что этот принцип предполагает законодательное закрепление всех основных элементов налога: «Законы и распоряжения должны во всей полноте охватывать сферу данного налога: лицо и предмет налога, оклад, время и место платежа, гражданская и уголовная ответственность за недоимки и обманы и др. — все должно быть точно определено»<sup>204</sup>. Требование точного определения налога, по Исаеву, означает и то, что «язык законов, устанавливающих подати, и распоряжений, разъясняющих применение закона, должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоразумений».

*Удобство взимания налога.* Этот принцип налогообложения касается в первую очередь формы, места и времени налоговых платежей. А. А. Исаев считает, что формой платежа должна быть господствующая валюта, место платежа должно быть максимально приближено к месту жительства налогоплательщика, а наиболее подходящими сроками для платежей служит то время, когда частное хозяйство располагает свободными денежными средствами.

А. А. Исаев формулирует еще одно условие удобства налогообложения, не утратившее своей актуальности вплоть до наших дней: «...контроль над плательщиками не должен содержать мероприятия, полезность которых сомнительна и которые служат только к обременению граждан».

*«Дешевизна» взимания налогов.* Этот принцип касается организации работы финансового аппарата государства и нацелен на повышение его эффективности.

В механизме управления налогами А. А. Исаев выделяет три основные стадии:

- установление налогов;
- взимание налогов;
- контроль и ответственность налогоплательщиков.

Установление налога, как уже отмечалось, сводится к закреплению на законодательном уровне всех основных элементов налога.

Характеризуя этап взимания налогов, А. А. Исаев выделяет его основные формы:

- а) система откупов (группа лиц уплачивает в казну определенную сумму и за это получает право взимания налогов);
- б) взимание налогов государственными чиновниками;
- в) взимание налогов общинами.

Первая форма взимания налога к концу XIX в. представлялась очевидным анахронизмом. Вторая

<sup>200</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 496, 497.

<sup>201</sup> Там же. С. 499.

<sup>202</sup> Там же. С. 505.

<sup>203</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 514.

<sup>204</sup> Там же. С. 604, 605.

форма, по мнению А. А. Исаева, должна применяться в первую очередь в отношении косвенных налогов (акцизов, таможенной пошлины), а вот третью форму он признает наиболее пригодной для взимания прямых налогов. «Заведование... налогами со стороны общины, — считает А. А. Исаев, — позволяет финансовому управлению стать в гораздо более близкие отношения к плательщикам, нежели то возможно для государственных чиновников: последние часто не имеют никакой связи с населением общины и вовсе не знают его; общинные же чиновники, будучи местными жителями, ближе знакомы с состоянием отдельных хозяйств и более способны верно судить о податных силах плательщиков»<sup>205</sup>.

Интересно предложение А. А. Исаева о создании выборных податных комиссий на местном уровне, главной задачей которых стали бы осуществление контроля, проверка окладных списков и показаний налогоплательщиков. К тому времени подобные комиссии уже существовали в некоторых европейских странах (гессенский закон 1884 г. о подоходном налоге, саксен-баденский закон 1883 г. о подоходном налоге и др.)

По мнению Исаева, податные комиссии должны формироваться на следующих принципах:

- в комиссии должны быть представлены все основные социальные группы: землевладельцы, промышленники, коммерсанты, ремесленники, представители свободных профессий и т.д.;
- участие в работе податных комиссий должно признаваться общественной повинностью (по аналогии с воинской повинностью, участием в отправлении правосудия в качестве присяжных заседателей).

А. А. Исаев считает, что создание податных комиссий могло бы оказать «благотворное влияние на развитие общественного духа, на воспитание в гражданах привычки относиться к своим финансовым обязанностям, как к делу первостепенной важности», могло бы «содействовать установлению такого взаимного контроля, который способен предотвращать многие злоупотребления».

Одним из наиболее важных вопросов управления налогами Исаев называет вопрос о недоимках. Он призывает применять более гибкие методы борьбы с недоимщиками: «Здесь нужно действовать с возможной снисходительностью; ее требует не только чувство гуманности, но и выгоды казны. Если для взыскания недоимки подрывается источник дохода плательщика, то временный недоимщик становится таковым надолго или навсегда»<sup>206</sup>.

В отношении недоимок Исаев предлагает придерживаться следующих подходов:

- а) если недоимка была вызвана не расстройством хозяйства, а только сбоями денежных поступлений (медленный сбыт товаров, продажи по более низким ценам и т. д.), то ее

уплату следует отсрочить на продолжительное время;

- б) если хозяйство испытало значительные потрясения (кризисы, неурожай, стихийные бедствия и т. д.), то следует уменьшить размер недоимки или даже полностью ее списать.

Контроль в механизме управления налогообложения должен осуществляться, считает А. А. Исаев, в форме **основного и текущего** контроля.

Основной контроль предполагает «единовременное собрание» тех сведений, которые служат основанием для проверок (статистические данные, кадастр земельных участков, зданий и промыслов).

К текущим контрольным мероприятиям А. А. Исаев относит получение информации от лиц, которые могут дать точные показания о финансово-экономическом состоянии конкретного налогоплательщика. «Мы считаем целесообразным, — пишет он, — чтобы закон вменял в обязанность дачу показаний тем лицам и учреждениям, которые имеют точные и полные сведения о податных силах плательщиков известных разрядов»<sup>207</sup>. Однако главным направлением текущего контроля, по его мнению, должны стать проверки податных комиссий. Последним должно быть предоставлено право собирать все сведения, которые они сочтут нужными, для проверки заявлений (деклараций) налогоплательщиков: спрашивать местных жителей, просматривать различные акты, договоры об аренде земли, торговые книги и т. д.

С налоговым контролем тесно связан вопрос об ответственности за нарушение налоговых правил. Всякий ущерб, нанесенный государству неуплатой налогов, как считает Исаев, должен быть возмещен. Однако наряду с этим правонарушитель может привлекаться к уголовной ответственности.

Исаев отстаивает подход, в соответствии с которым санкции за налоговые правонарушения должны дифференцироваться в зависимости от имущественного состояния правонарушителя: «Мы полагаем, что денежные пени и продолжительность лишения свободы должны быть для богатейших плательщиков более велики, нежели для бедных: чем выше доход или имущество, подлежащее налогу, тем легче скрыть часть их от бдительности финансовой администрации, а потому тем тяжелее должна быть и кара за обман»<sup>208</sup>.

«Очерк теории и политики налогов» был оценен современниками А. А. Исаева. Так, например, в «Библиографии финансовой науки» П. П. Гензеля читаем: «Эта работа представляет собою, в сущности, резюме основных положений теории налогов, основанное на исследованиях главнейших финансистов-теоретиков... В этом сочинении читатель найдет и точность определений, и выдержанность системы, и ясность стиля...»<sup>209</sup>.

<sup>207</sup> Там же. С. 612.

<sup>208</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 614.

<sup>209</sup> Гензель П. П. Библиография финансовой науки. Ярославль, 1908. Цит. по: Козырин А. Н. Наука финансового права в Ярославском Демидовском лицее. С. 6–40 / Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 308.

<sup>205</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 608.

<sup>206</sup> Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. С. 610–611.



Справедливости ради заметим, что некоторые идеи А. А. Исаева вызвали категорическое отторжение у критиков (например, предложение создать «двухклассную» систему обложения в виде общеподоходного и поимущественного налогов; идея безвозмездной общественной службы чиновников налоговых органов и т.д.). П. П. Гензель деликатно назвал подобные рассуждения А. А. Исаева «гимнастикой ума».

Детально рассмотрены основы налогового права в трудах И. Х. Озерова. Обращаясь к общей теории налогов, Озеров определяет налог как принудительный сбор, взимаемый с лиц, находящихся на определенной территории, для покрытия общих расходов государства.

К существенным элементам налога Озеров относит источник налога, объект обложения, масштаб измерения и плательщика налога<sup>210</sup>.

*Источником налога* он называет «фонд, из которого налог уплачивается» (доход, капитал, имущество). *Объекты обложения* — факты или предметы, ставшие основанием уплаты налога (земля, промысел и т. д.). *Масштаб* — единица, которая кладется в основу измерения объекта (например, при подомовом налоге, единицей измерения может быть количество окон в доме, пространство, занимаемое домом, размер арендной платы за помещение и т. д.). *Плательщиком налога* называется то лицо, которое «юридически несет налог». Плательщик налога отличается от *действительного носителя* — лица, на которое налог «падает в конце всех процессов переложения»<sup>211</sup>.

Не оставляет И. Х. Озеров без внимания важную проблему теории финансового права — вопрос о соотношении пошлины и налога. Он, в частности, отмечает, что промежуточную позицию между налогом и пошлиной занимают целевые налоги, которые «...закрепляются за употреблением на известную цель...»<sup>212</sup>. По мнению Озерова, целевые налоги отличаются от пошлин тем, что уплате пошлины соответствует какая-либо определенная услуга со стороны союза публичного характера, а при уплате целевого налога такой услуги может и не быть<sup>213</sup>.

### 3. Учение о государственном кредите

Еще одним направлением исследований в российской финансовой и финансово-правовой науке в XIX — начале XX в., наряду с государственными доходами и расходами, стал государственный кредит.

Специальные исследования, посвященные кредитным отношениям в России, подготовили М. М. Алексеев, Л. В. Ходский, А. А. Исаев, И. Х. Озеров, С. И. Иловайский, Д. М. Львов и др.

Государственный кредит как институт финансового права определялся через понятие кредитных отношений с участием государства в качестве должника.

Начало обстоятельному исследованию государственного кредита в России было положено в первой половине XIX в. М. Ф. Орловым в его работе «О государственном кредите» (1833)<sup>214</sup>.

Место государственного кредита в системе государственного хозяйства российские ученые определяли в увязке с так называемыми чрезвычайными государственными расходами, покрытие которых, как писал Л. В. Ходский, «в течение одного-двух финансовых лет было бы решительно непосильно для населения»<sup>215</sup>. К производительным кредитам он относил только те займы, которые привлекались в целях погашения следующих чрезвычайных расходов:

- «затрат на капитал для непосредственного доходного помещения с целью развития своих частноправовых источников дохода»;
- затрат для проведения социально-экономических и финансовых реформ (выкупные операции в России, восстановление металлического обращения и т. п.);
- затрат на «духовно-культурные цели»<sup>216</sup>.

Заслуживает внимание работа о государственном кредите А. А. Исаева<sup>217</sup>, подготовленная на основе лекций о государственном кредите, прочитанных им в Демидовском юридическом лицее в 1884/85 и 1885/86 учебных годах.

В работе раскрываются природа государственного кредита, его суть и значение для государства. А. А. Исаев пишет: «и теории и практике финансов известны различные способы удовлетворения чрезвычайных потребностей государства и единиц самоуправления...». Одним из таких способов является государственный кредит, к которому, как считает А. А. Исаев, можно обращаться только в тех случаях, когда текущие расходы не покрываются обычными, запланированными доходами.

Место государственного кредита в системе общественных отношений, объединяемых понятием «государственные финансы», А. А. Исаев определяет в связи с тем особым значением, которое имеют для функционирования любого государства так называемые чрезвычайные государственные расходы. Особенность этого вида государственных расходов состоит в том, что «нельзя точно предсказать ни время их наступления, ни продолжительность существо-

<sup>214</sup> См.: Орлов М. Ф. О государственном кредите // Золотые страницы финансового права России. У истоков финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 1. М., 1998, а также о нем: Ялбулганов А. А. М. Ф. Орлов // Золотые страницы финансового права России. У истоков финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 1. М., 1998. С. 277–294; Богданова А. В. О понятии государственного кредита в науке финансового права // Финансовое право. 2013. № 11. С. 38–44.

<sup>215</sup> Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: Пособие по финансовой науке. 2-е изд.-е. СПб., 1901. С. 372.

<sup>216</sup> Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: Пособие по финансовой науке. 2-е изд.-е. СПб., 1901. С. 372.

<sup>217</sup> См.: Исаев А. А. Государственный кредит. Ярославль, 1886. Данная работа была переиздана в серии «Золотые страницы финансового права России» / под ред. А. Н. Козырина (далее ссылки на работу А. А. Исаева приводятся по переизданию 2004 г.) / Финансы и налоги: очерки теории и политики / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. М., 2004.

<sup>210</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. В.1. Учение об обыкновенных доходах. М., 1911. С. 230.

<sup>211</sup> Там же.

<sup>212</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М., 1905. С. 43.

<sup>213</sup> Там же.

вания, ни размеры расходов, которые они причинят государству»<sup>218</sup>. При этом понятие «чрезвычайные» означает не то, что эти расходы появляются у государства крайне редко (напротив, военные расходы, расходы на устранение разрушительных последствий различных стихийных бедствий и т. п. становятся в известной мере «обыкновенными», то есть периодически возникающими расходами). Оно указывает в первую очередь на непредсказуемый характер таких расходов, затрудняющий краткосрочное (на один год) планирование государственных финансов.

А. А. Исаев в своей работе называет и кратко характеризует различные способы покрытия чрезвычайных расходов государства:

- 1) «бюджетные остатки» (то, что сейчас принято называть бюджетным профицитом);
- 2) специальный фонд на покрытие расходов военного времени;
- 3) дань, контрибуция иностранных государств;
- 4) пожертвования граждан;
- 5) налоги;
- 6) государственный кредит.

При этом государственный кредит особо выделяется им из этого перечня. К государственному кредиту обращаются в первую очередь «во всех тех случаях, когда текущие расходы не покрываются обыкновенными доходами по несоответствию во времени, когда совершение первых опережает поступление вторых»<sup>219</sup>.

Специалисты в области финансового права, определяя понятие и выделяя признаки государственного кредита, сравнивают его с «общественно-хозяйственным кредитом», регулируемым нормами частного права.

По этому пути пошел и А. А. Исаев. Он перечисляет черты сходства государственного и «общественно-хозяйственного» кредита: «элемент разновременности» сделки; «в обоих случаях капиталы, служащие предметом сделки, не создаются, а только перемещаются, меняют владельца»; «в обоих случаях кредитное отношение может вести и часто ведет к перемещению капитала из рук, менее искусных, туда, где он может получить более производительное назначение»; «кредитные знаки, выражают ли они отношение по частному или государственному кредиту, оказывают однородное влияние на обмен, на цены денег и товаров»<sup>220</sup>.

Особое внимание А. А. Исаев уделяет выявлению различий между частным и государственным кредитом. При этом наиболее существенное различие, по его мнению, состоит в следующем. В случае с частным («общественно-хозяйственным») кредитом гарантией возврата кредита служат не только готовность должника вернуть долг, но и соответствующие нормы закона, которые позволяют кредитору использовать меры принуждения, чтобы вернуть одол-

женные деньги. Если должник не платит добровольно, его заставит заплатить решение суда.

Иначе дело обстоит, если должником является государство. А. А. Исаев пишет: «Суд может обязать казну уплачивать долги ее кредиторам, но последние знают или, по крайней мере, чувствуют, что государственная власть как источник всего правового порядка может парализовать действительность этого судебного приговора: как бы определенно ни были редактируемы эти приговоры, во власти правительства, ссылаясь на соображения «высшей политики», «общее благо», приостановить уплату долгов. В подобных случаях для кредитора-туземца нет высшего судилища, к которому он мог бы апеллировать; для кредитора-иностранца последним средством является победоносная война его отечества с государством-должником, средство, имеющее на практике только призрачное значение»<sup>221</sup>.

А. А. Исаев выделяет и другие различия между государственным и частным кредитом. Одно из них сводится к оценке кредитоспособности должника, то есть его способности вернуть долг. В момент заключения государственного займа финансовое хозяйство государства может быть расстроено и переживать затяжной кризис. И при этом государство может пользоваться значительным кредитом, что совершенно невозможно для частного хозяйства, находящегося в состоянии подобного расстройств. Кредитоспособность государства в этом случае объясняется тем, что за государственными финансами стоит все народное хозяйство, являющееся своего рода поручителем по государственным долгам. А. А. Исаев пишет: «Если распространено убеждение, что народное хозяйство не находится в крайне угнетенном состоянии, если к этому присоединяется уверенность, что государство готово напрягать платежные силы граждан до высшей степени, лишь бы точно исполнять свои обязательства, то государственный кредит может быть почти безграничным»<sup>222</sup>.

В теоретической части своего курса А. А. Исаев поднимает такие важные экономические проблемы, как пределы государственного кредита (глава III) и влияние государственного кредита на общественное хозяйство (глава IV).

Описывая организацию государственного кредита (глава V), А. А. Исаев раскрывает его формы.

Краткосрочный государственный кредит принимает две основные формы — долги по управлению, связанные с отдельными ведомствами, и долги по финансовому управлению.

**Долги по управлению, связанные с отдельными ведомствами**, образуются в тех случаях, когда:

- подрядчики, выполняя заказы различных министерств и ведомств, получают оплату спустя некоторое время, что может быть обусловлено положениями самого контракта, а также финансовыми затруднениями государственных органов;

<sup>218</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 387.

<sup>219</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 393.

<sup>220</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 394, 395.

<sup>221</sup> Там же.

<sup>222</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 394, 395.

- отдельные физические и юридические лица помещают денежные суммы под залог в кассы государственных органов;
- сберегательным, вспомогательным кассам и другим учреждениям предписывается помещать часть капиталов в государственные кассы или кредитные учреждения;
- правительственные и судебные учреждения хранят в силу предписаний закона капиталы частных лиц (капиталы малолетних, наследственная масса в период поиска наследников и т.п.).

**Долги по финансовому управлению** возникают, когда органы управления публичными финансами прибегают к краткосрочным займам (например, в случае кассовых разрывов, когда необходимо совершить государственные расходы, а поступление доходов задерживается)<sup>223</sup>.

Что касается долгосрочного государственного кредита, то он, по классификации А. А. Исаева, существует в форме **погашаемых** и **непогашаемых** займов. Различие между этими формами долга состоит в том, что в первом случае государство обязуется уплатить в течение определенного срока капитал, во втором — государство, не обещая уплаты капитала и предоставляя по своему усмотрению выбор времени погашения долга, обещает уплачивать только проценты.

К погашаемым займам А. А. Исаев относит облигационные и лотерейные займы, а также пожизненные ренты; к непогашаемым займам — рентные займы с правом государства возратить капитал или без предоставления такого права.

В зависимости от способа заключения займов А. А. Исаев выделяет займы **принудительные, патриотические** и **«нормальные»**. В последнем случае государство не прибегает к мерам принуждения, не взывает к патриотическим чувствам, а обращается исключительно к хозяйственному расчету, экономической заинтересованности владельцев денежного капитала. Такие займы могут заключаться на бирже, через банкиров или реализовываться через органы финансового управления.

Особое внимание А. А. Исаев уделяет «заключительному акту в управлении государственным долгом» — его погашению. Он анализирует основные источники погашения государственного долга — продажу государственного имущества (земель, лесов и т. д.) и налогообложение. Единственным «правильным» способом уплаты государственных долгов, по мнению А. А. Исаева, является их погашение из бюджетных остатков, но «дабы погашение долгов при незначительности бюджетных остатков не было слишком медленно, правительство должно напрягать все силы для улучшения системы налогов, для увеличения государственных доходов, насколько это допускает состояние народного хозяйства»<sup>224</sup>.

Работа А. А. Исаева о государственном кредите вызвала в академической среде научную дискуссию. Одним из первых откликнулся на появление «Государственного кредита» А. А. Исаева его коллега по Демидовскому лицейу профессор И. Т. Тарасов. Его рецензия называлась «Бумажные деньги» и была опубликована в «Экономическом журнале» (1886. № 17)<sup>225</sup>. В ней И. Т. Тарасов высказал свои замечания по поводу тезиса о бумажно-денежных долгах как об одном из видов государственного долга. Он критиковал отнесение бумажных денег к разновидностям долга, поскольку в этом случае должник и займодавец не знают, когда наступают долговые отношения, а также какова сумма этого долга. Кроме того, в случае с денежным обращением не обещается уплата капитала и процентов, а вследствие «негласного» выпуска бумажных денег такие «долги» могут возникать без ведома кредиторов.

По мнению И. Т. Тарасова, бумажные деньги можно считать разновидностью кредита, но никак не долга. Он писал: «Согласиться с возможностью существования такого долга, хотя бы и названного «специфическим», не значит ли отказаться от всех установившихся понятий о значении долговых или заёмных обязательств или отношений»<sup>226</sup>.

А. А. Исаев ответил на критику оппонента заметкой «Несколько слов о бумажных деньгах (ответ профессору И. Т. Тарасову)», вышедшей отдельным оттиском. В этой заметке А. А. Исаев писал: «Термин «долг» настолько упрочился в применении к бумажным деньгам... что большая часть... возражения направлена не против меня только, но против многих и многих экономистов и публицистов. Это долг бессрочный, скажем мы, беспроцентный. Негласные выпуски нисколько не стирают с бумажных денег характера долга, как подложность векселя, пока она не доказана, не отнимает у него характера долгового обязательства. Не лишает их характера долга и тот факт, что кредиторы делаются таковыми против своей воли, ибо всем известна столь часто применявшаяся в прежнее время форма принудительных займов...»<sup>227</sup>.

На замечание Тарасова о том, что «нет долга, если неизвестны время, когда наступают долговые отношения, и размеры должной суммы», Исаев ответил: «Такой характер бумажных денег и заставляет нас назвать этот долг «специфическим». Его особенность — та, что он возникает со времени переполнения оборота бумажными деньгами, а в связи с этим каждый владелец бумажных денег является кредитором государства только на большую или меньшую часть всей суммы, которая ему принадлежит; высота лажа и, стало быть, излишек денег в обороте определяют приблизительно величину части, которая является долгом»<sup>228</sup>.

<sup>225</sup> Вышла также отдельным оттиском: Тарасов И. Т. Бумажные деньги. СПб., 1886.

<sup>226</sup> Тарасов И. Т. Бумажные деньги. СПб., 1886. С. 4.

<sup>227</sup> Исаев А. А. Несколько слов о бумажных деньгах (ответ профессору И. Т. Тарасову). СПб., 1887. С. 1, 2.

<sup>228</sup> Там же. С. 2.

<sup>223</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 433.

<sup>224</sup> Исаев А. А. Государственный кредит. С. 447.

Не вдаваясь в существо этого научного спора, отметим сам факт научной полемики между двумя профессорами одного и того же учебного заведения, а также характер такой полемики — основательный, конструктивный, гласный. Пример полемики о природе бумажных денег демонстрирует тот высокий научный уровень, которым отличалось преподавание финансово-правовых дисциплин в Демидовском юридическом лицее.

Государственный кредит стал предметом научных изысканий еще одного российского ученого-финансиста — И. Х. Озерова. К рассмотрению государственного кредита Озеров подходил через исследование потребностей государства, среди которых он выделял потребности обыкновенные и чрезвычайные.

И. Х. Озеров отмечал, что, по общему правилу, обыкновенные расходы покрываются обыкновенными доходами, то есть налоговыми поступлениями, доходами от домен, а чрезвычайные расходы покрываются из чрезвычайных источников — преимущественно государственным кредитом. Развитию государственного кредита, по мнению Озерова, способствовали наличие на рынке больших ссудных капиталов, повышение кредитоспособности государств в связи с предварительным введением публичности и контроля в финансовом хозяйстве, расширение капитальных расходов государства и другие. В своих работах Озеров исследовал эволюцию государственного кредита, его значение для различных государств, классификацию займов, особенности погашения государственных долгов и т. д.<sup>229</sup>

Российские ученые-финансисты (С. И. Иловайский<sup>230</sup>, И. Т. Тарасов<sup>231</sup>, Л. В. Ходский<sup>232</sup> и др.) в своих работах выявляли основные различия между публичным и частным кредитом:

- в случае с частным кредитом кредитор может использовать все предусмотренные законом меры принуждения, чтобы вернуть одолженные деньги; в отношении же государственного кредита, наоборот, юридическое преимущество остается за государством, несмотря на его статус должника;
- частные долгосрочные займы требуют обеспечения «прочным» залогом, в то время как государство может получать займы на продолжительные сроки безо всякого залога или обеспечения определенным имуществом;
- «долговечность» государства позволяет использовать в случае с государственным кредитом такие формы и условия займов, которые не могут применяться в правоотношениях по

частному кредиту, — займы принудительные, непогашаемые, досрочно погашаемые и т. д.;

- государство может рассчитывать на значительные кредиты даже в тех случаях, когда его финансовое хозяйство расстроено и переживает затяжной кризис, что оказывается невозможным для частного хозяйства, находящегося в подобном положении.

Сравнивая кредит частный и кредит государственный, С. Ю. Витте писал, что между ними имеется много общего: в государственном кредите устанавливаются известные обязательственные отношения между государством как должником и отдельными лицами как кредиторами. Вместе с тем он указывал на отличия и особенности государственного кредита, связанные, прежде всего, с особым положением государства как должника. Так, Витте отмечал, что «существование государства не только более прочно и обеспечено, чем каких бы то ни было физических и даже юридических лиц, но по идее считается вечным». К особенностям государственного кредита он относил также возможности государства привлекать в значительных количествах иностранные капиталы<sup>233</sup>.

#### 4. Учение о государственном контроле

В рамках административной реформы, проводившейся в России в 1860-х гг., большое значение придавалось развитию государственного финансового контроля.

В этой области сразу же наметились два основных направления преобразований. Первое было связано с развитием механизма бюджетного контроля, а второе — с совершенствованием ведомственного контроля за расходованием государственных средств в отдельных сферах государственного управления.

Реформа государственного контроля была тесным образом связана с финансовыми реформами того времени. С одной стороны, без реформы государственного контроля все ограничения прав распорядительных управлений, предусмотренные сметной и кассовой реформами, не получили бы практического осуществления, с другой — и сама контрольная система не могла быть изменена без преобразования всего сметно-кассового дела.

В имперский период ни в законодательстве, ни в научной литературе России понятие «финансовый контроль» не встречалось, однако широко использовался термин «государственный контроль», которым обозначалась процедура проверки исполнения решения, принятого каким-либо государственным органом, или наблюдения с целью проверки, а также само учреждение (государственный орган), занимающееся такой проверкой. Во втором случае (когда речь шла об институте государственного контроля) с целью различения двух понятий словосочетание «Государственный контроль» писалось с прописной буквы.

<sup>233</sup> Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. М., 1997. С. 462, 463.

<sup>229</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 2. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М., 1910. С. 215–253.

<sup>230</sup> Иловайский С. И. Учебник финансового права (издание 4-е). Одесса, 1904. С. 197.

<sup>231</sup> Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883 // Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России») / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. 2004. С. 345–348.

<sup>232</sup> Ходский Л. В. Указ. соч. С. 373.

Известный специалист в области финансового права XIX в. профессор Казанского университета Д. М. Львов так определял интересующее нас понятие: «Термин «государственный контроль» употребляется в двояком значении: а) в смысле учреждения или места, где производится ревизия (совет Государственного контроля, контрольные палаты); б) в значении ревизионного процесса или самой ревизии».<sup>234</sup>

Финансовая наука XIX — начала XX в. рассматривала государственный контроль не как самостоятельный институт, а в качестве одного из разделов учения о государственном бюджете, по существу отождествляя понятия государственного и бюджетного контроля. «Учение о бюджете было бы неполным, если бы оно не было связано с учением о контроле. Самая ценность бюджетного права зависит от наличности более или менее совершенной постановки контроля при условии ответственности министров», — писал Г. А. Вацуро<sup>235</sup>.

Финансисты XIX — начала XX в. рассматривали государственный контроль за публичными финансами (финансовый контроль) как раздел науки о финансах и финансовом праве. Проблематика финансового контроля присутствует в трудах Э. Н. Берендтса<sup>236</sup>, С. И. Иловайского<sup>237</sup>, В. А. Лебедева<sup>238</sup>, И. Х. Озерова<sup>239</sup>, И. Т. Тарасова<sup>240</sup>, И. И. Янжула<sup>241</sup> и др.

В освещении вопросов контрольной деятельности государства российская финансовая наука того времени характеризовалась следующими особенностями:

1. Контроль за финансовым хозяйством рассматривался как направление государственной деятельности, регулируемое одновременно нормами государственного, административного и финансового (бюджетного) права.
2. Предметом финансово-контрольной деятельности выступало публичное хозяйство, то есть хозяйство государства и «подчиненных ему общественных организаций, каковы провинции, земства, города и сельские общины»<sup>242</sup>. При этом в структуре публичного хозяйства выделялись элементы, существующие как в денежной, так и натуральной форме. Таким образом,

в XIX — начале XX в. государственный контроль за публичными финансами определялся как «деятельность государства по наблюдению за движением финансового хозяйства в согласовании его с указаниями бюджета»<sup>243</sup>, то есть как контроль за движением денежных средств государства, а также за состоянием той части государственного хозяйства, которая существовала в натуральной форме.

Соответственно, государственный контроль за публичными финансами представлял собою более емкое понятие по сравнению с современным пониманием финансового контроля.

3. Исследование финансового контроля ученые того времени чаще всего подменяли изучением контрольно-ревизионной техники, так что сам контроль понимался буквально как проверка, ревизия, обследование и т. п.

Одно из наиболее острых и злободневных исследований по государственному финансовому контролю — работа И. Х. Озерова «Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственный контроль».

Озеров предпринял в этой работе попытку провести исследование на стыке финансовой науки и науки о государственном управлении и выявить недостатки в управлении публичными финансами.

Автор обращался не только к расходному бюджету, но и к базовым проблемам организации государственного хозяйства, влиянию социального расслоения общества на состояние публичных финансов. Автор использовал понятие «народные деньги», чтобы подчеркнуть принадлежность финансовых ресурсов народу, воля которого не была представлена при формировании бюджетных решений.

К проблемным местам механизма расходования бюджетных средств И. Х. Озеров относил чересчур «легкое» отношение к народным средствам: «где нужны тысячи, расходуются десятки тысяч». По его мнению, в России существовал недостаток производительных расходов, в то время как доля непроизводительных расходов была слишком велика. В подтверждение этому автор приволил многочисленные примеры, связанные с удорожанием строительства, закупками товаров по завышенным ценам, расходами на роскошь и т. д.<sup>244</sup>

Основополагающие принципы государственного бюджета, по Озерову, — правила единства и гласности бюджета. Нарушение этих правил он усматривал в существовании *негласных бюджетов*, выведении крупных сумм государственных расходов из сферы действия государственного контроля, а также в намеренном занижении бюджетных доходов и появлении свободной наличности, расходование которой было практически не урегулировано.

<sup>234</sup> Львов Д. М. Очерк развития кассовых и контрольных учреждений в России за истекшее 25-летие // Счетоводство. 1889, № 17. С. 221. Аналогичные определения содержались в работах и других авторитетных исследователей того времени. См., напр.: Шамшин А. О контрольных учреждениях. СПб., 1865. С. 12; Энциклопедия военных и морских наук / под ред. г. А. Леера. Т. IV. Вып. 2. СПб., 1888. С. 352.

<sup>235</sup> Вацуро г. А. Лекции по науке публичных финансов. Казань, 1908. С. 39.

<sup>236</sup> Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. Лекции. СПб., 1914.

<sup>237</sup> Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1912.

<sup>238</sup> Лебедев В. А. Финансовое право: Лекции. Т. 1–2. СПб., 1889–1893.

<sup>239</sup> Озеров И. Х. Русский бюджет доходный и расходный. М., 1907. Он же. Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственный контроль. М., 1907.

<sup>240</sup> Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права / Финансы и налоги: очерки теории и политики / под ред. А.Н. Козырина. Т. 4. М., 2004.

<sup>241</sup> Янжул И. И. Финансовое право. М., 1889.

<sup>242</sup> Иловайский С. И. Учебник финансового права. 4-е изд. Одесса, 1904. С. 2.

<sup>243</sup> Лебедев В. А. Финансовое право. Т. I. СПб., 1889, С. 469.

<sup>244</sup> Так, например, при постройке гинекологического института в Петербурге было израсходовано на 36 % больше, чем изначально отпущено средств, в связи с роскошным и нерасчетливым характером постройки.

Негласные бюджеты были у многих министерств — охотничий капитал, капитал общественного презрения и другие капиталы Министерства внутренних дел, средства на депозитах Министерства иностранных дел, войсковые экономические капиталы. Такие негласные бюджеты не подпадали под действие сметных правил и, соответственно, расходовались особенным образом в интересах того или иного ведомства.

Образовываться негласные бюджеты могли различными способами: через установление специальных сборов, осуществление чрезмерного (избыточного) финансирования и т. д.

Экономические капиталы войск, как утверждало военное ведомство, формировались в результате бережливости и являлись «как бы премией». В действительности же такие капиталы формировались в результате отпуска из казны большего количества средств, чем это было необходимо. Такая ситуация была довольно распространенной, и использовались для этого различные приемы завышения цен на поставки государству.

Министерство не обладало достоверной информацией о состоянии вверенного ему хозяйства, особенно во время войны. Расходование средств из таких бюджетов не подчинялось общим бюджетным правилам, и в смету сразу же закладывались такие статьи расходов, как то: «на случай начетов со стороны контроля».

Обычной практикой становилось намеренное занижение сметных доходов, что способствовало образованию свободной наличности государственного казначейства — «запаса для какого угодно употребления». Такая практика особенно часто использовалась в период, когда во главе министерства финансов стоял С. Ю. Витте.

Занижение оценок по государственным доходам позволяло чиновникам министерства финансов рапортовать об успешном исполнении бюджета. Фактически же министерство финансов становилось единственным распорядителем таких бюджетных избытков, выходявших из-под государственного контроля.

И. Х. Озеров писал: «...государственные средства нередко расходовались у нас по существу неправильно... так как расходы производительного характера занимали в нашем бюджете совершенно ничтожное место. Но и там, где цель была разумна, средства расходовались зачастую чрезвычайно нехозяйственно и в гораздо большем размере, чем это может быть оправдано...»<sup>245</sup>.

При этом И. Х. Озеров разграничивал понятия «нехозяйственность» и «незаконность» расходования средств<sup>246</sup>. Развивая идею бережливости, он замечал: «У нас операции государственного хозяйства обходятся чрезмерно дорого...»<sup>247</sup>. Исследуя причины

«нехозяйственности»<sup>248</sup> значительной части публичных расходов, Озеров предлагал меры по совершенствованию механизма государственных расходов и финансового контроля за такими тратами.

Обращал Озеров внимание и на несовершенство бюджетного законодательства.

Так, неправомерно выданные из казны средства могли быть впоследствии возвращены государству через систему начетов. Однако, такие средства возвращались в казну без уплаты процента, что фактически приводило к такой ситуации, когда недобросовестные лица могли безнаказанно и «бесплатно» пользоваться бюджетными средствами. Неустойки с подрядчиков не взыскивались просто потому, что их сумма достигала таких размеров, которые просто списывались.

Штрафы и неустойки «слагались» по представлению соответствующих министров в соответствии со ставшей стандартной формулировкой: «убытка казна не потерпела».

Анализируя сложившуюся ситуацию, И. Х. Озеров называл одну из главных причин бюджетных «беспорядков»: «привычка к уважению закона у нас вытравилась <...> разрушение чувства законности — проклятие старого режима». При этом он не ограничивался диагнозом, а предлагал «лечение»: создание эффективных законов и гарантирование их соблюдения, организация общественного контроля за нарушениями закона, в том числе с помощью средств массовой информации.

Озеров был уверен, что можно значительно сократить размеры государственного бюджета за счет средств, которые могут быть сэкономлены благодаря «более хозяйственной постановке дела» и должны пойти на удовлетворение насущных потребностей страны.

Таким образом, одним из способов решения бюджетных проблем, по его мнению, должно стать «налаживание» государственного хозяйства. Особенно это касается винной монополии и железнодорожного хозяйства, на которые в то время приходилось более половины всех бюджетных доходов. Государственное регулирование этих хозяйств нужно было бы устроить таким образом, чтобы сократить расходы, а для железнодорожного хозяйства — еще и установить заинтересованность администрации в коммерческом успехе управляемых ею дорог.

И. Х. Озеров предлагал совершенствовать правовое регулирование казенных поставок и подрядов, развивать чувство ответственности служащих, обеспечить гласность при расходовании денег. Для казенных заводов он предлагает использовать коммерческий принцип, сокращая до минимума их зависимость от казны.

<sup>248</sup> См.: Озеров И. Х. Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственный контроль. М., 1907. С. 143. Кроме того, И. Х. Озеров указывал, что «... операции за счет казны ведутся очень нехозяйственно: уплачиваются высокие цены, принимаются продукты низшего качества, чем обусловлено поставкой, заготовки производятся в большем количестве, чем нужно...» (см.: Озеров И. Х. Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственный контроль. М., 1907. С. 200).

<sup>245</sup> Озеров И. Х. Как расходуются в России народные деньги? Критика русского расходного бюджета и государственный контроль. М., 1907. С. 2.

<sup>246</sup> Там же. С. 193.

<sup>247</sup> Там же. С. 3.

Одной из наиболее существенных проблем расходного бюджета И. Х. Озеров считал «плохую постановку» государственного контроля, проявлявшуюся, прежде всего, в неэффективной организации ревизионной и иной финансово-контрольной деятельности.

Реформа государственного контроля, проведенная в середине XIX века государственным контролером В. А. Татариновым<sup>249</sup>, включала в себя устройство сильной и независимой от исполнительной власти ревизионной инстанции, которая имела бы право осуществлять всесторонний контроль за движением капиталов и хозяйственными операциями исполнителей и главных распорядителей бюджетных ассигнований.

Анализируя сложившуюся на рубеже XIX-XX веков практику проведения государственного контроля, И. Х. Озеров отмечал последовательное сведение на нет результатов реформы Татаринова. Он указывал на значительную степень зависимости контролеров от проверяемых, министерства финансов, иных государственных органов, а также существенные ограничения полномочий ведомства государственного контроля. Достаточно упомянуть тот факт, что из сферы деятельности Государственного контроля были изъяты коммерческие операции Государственного банка. Иллюзию деятельности государственного контроля, по словам Озерова, создавали дела, которые касались «ничтожных, копеечных сумм». Правовой статус Государственного контроля в тот период вынуждал этот институт финансового контроля «ловить только мелкую рыбешку».

Особые надежды на позитивные изменения в организации государственного финансового контроля Озеров связывал с учреждением в Российской Империи Государственной Думы.

В своих предложениях по реформированию Государственного контроля Озеров исходил из того, что правовой статус этого органа должен обеспечить его самостоятельность и независимость от правительства и парламентских партий.

Сотрудники Государственного контроля должны быть достаточно компетентными, чтобы уверенно высказывать свои суждения по поводу цен той или иной поставки, обладать техническими знаниями, необходимыми для проведения фактического контроля. В таком случае проверяемые не могли бы ссылаться на некомпетентность контролера: «вы ничего не понимаете в этих делах!».

Вместо того чтобы признавать представителя Государственного контроля некомпетентным в технических вопросах, необходимо, считал Озеров, снабдить его соответствующими знаниями и, таким образом, оставить фактический контроль в качестве одного из методов государственного финансового контроля.

Правовое регулирование государственного контроля должно быть устроено таким образом, чтобы контрольные мероприятия не затягивались из-за непредставления документов виновными лицами, за-

держки ответов на запросы контролеров. Для этого Озеров предлагал наделить Государственный контроль полномочиями по истребованию документов, а также урегулировать конкретные сроки для заключений, которые должны предоставлять отчетные лица. Озеров считал, что Государственный контроль должен быть поставлен ближе к судебной власти и иметь право от своего имени направлять дела к судебному расследованию. Такое положение кажется достаточно важным и необходимым для того времени, когда контроль был «беспомощным». Кроме того, автором предлагалось внести больше гласности в контроль и, например, создать особый периодический журнал, а также публиковать отчетность. По мнению И. Х. Озерова, это может способствовать обнаружению и устранению дефектов контрольной деятельности.

Озеров предлагал не только оставить, но и расширить возможности предварительного контроля, несмотря на то что по проекту реформы предварительную ревизию предлагалось уничтожить, как «не дающую результатов». Трудно не согласиться с Озеровым относительно необходимости предварительного контроля, поскольку такой контроль способствует решению финансовых вопросов еще на стадии подготовки, когда можно избежать значительного нецелевого расходования бюджетных средств.

Озеров обобщал те факторы, которые необходимы для успешного функционирования Государственного контроля: независимость, достаточные полномочия, эффективное правовое регулирование, привлечение лиц, допустивших неправильное расходование бюджетных средств, к ответственности. По замыслу И. Х. Озерова, опорой Государственного контроля должна была стать Государственная Дума.

\*\*\*

Наука о финансах и финансовом праве, динамично развивавшаяся в России на протяжении XIX века, в начале XX века пережила мощнейшее потрясение, связанное с крахом политического строя и прежней социально-экономической системы в октябре 1917 года.

С первых же месяцев установления советской власти наука о финансах оказалась под сильнейшим идеологическим прессом. Ученые-финансисты, пережившие октябрьские события, оказались перед непростоим выбором — эмигрировать из России или начать сотрудничать с новой властью в качестве «старых спецов», создавать новую науку советского финансового права.

Кто-то из ученых-финансистов уехал за границу в самые первые месяцы крушения Российской империи, сохранив себе жизнь и возможность продолжать заниматься наукой. Кто-то, попытавшись сотрудничать с новыми властями и поняв бесперспективность для себя такого сотрудничества, бежали из России на Запад значительно позже (пример такой «траектории» являет собой жизненный путь Павла Петровича Гензеля<sup>250</sup>). А кто-то (и число таких ученых, увы, весь-

<sup>249</sup> Подробнее см.: Ялбулганов А. А. Государственный контролер. В. А. Татаринов и реформа финансового контроля в России, 1850–1860 гг. // Финансы. 2000. № 1.

<sup>250</sup> См. подробнее: Козырин А. Н. О Павле Петровиче Гензеле // Реформы и право. 2014. № 2. С. 49,50.

ма значительно) сгинул в горнилах классовой чистки 1920-1930-х годов.

Но были и те, кому удалось «адаптироваться» и стать одними из создателей советской финансовой науки, — Иосиф Михайлович Кулишер, Владимир Николаевич Твердохлебов, Леонид Николаевич Яснопольский и другие (последний, кстати, стал академиком Академии наук Украинской ССР).

Применительно к финансовому праву были и такие ученые, кто, занимаясь до октября 1917 года различными отраслями публичного права (конституционным, административным правом и т. д.), в Советской России по принципу меньшего из зол взялись осваивать финансовое право и науку о финансах. Вспомним хотя бы Сергея Андреевича Котляревского, известного правоведа, автора таких работ, как «Конституционное государство. Опыт политико-морфологического обзора» (1907), «Правовое государство и внешняя политика» (1909), который в советский период написал несколько учебников по финансовому и бюджетному праву.

Эти и другие примеры перехода российских ученых-финансистов в советские университеты обеспечили солидный теоретический уровень финансовой науки советского периода.

*Аннотация.* В статье рассмотрены основные направления развития российской науки финансового права в XIX — начале XX вв.: учения о государственных доходах, бюджете, налогах, государственном кредите и государственном контроле. Представлены основные работы по финансовому праву В. А. Лебедева, И. И. Янжула, С. Ю. Витте, А. А. Исаева, И. Х. Озерова, Л. В. Ходского и др. исследователей.

*Ключевые слова:* финансовое право, наука финансового права, история финансового права в России, учение о государственных доходах, учение о бюджете, учение о налогах, учение о государственном кредите, учение о государственном контроле.

#### Библиографический список

1. Козырин А. Н. Иван Христофорович Озеров — профессор финансового права Московского и Петербургского университетов // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2010. № 6.
2. Козырин А. Н. В. А. Лебедев и развитие финансово-правовой науки в России // Золотые страницы финансового права. Т. 2. В. А. Лебедев Финансовое право. М., 2000.
3. Козырин А. Н. Читая Янжула (вступительная статья) // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М., 2002.
4. Козырин А. Н. Профессор финансового права Леонид Владимирович Ходский // Реформы и право. 2008. № 1.
5. Козырин А. Н. Л. В. Ходский и российская наука финансового права конца XIX — начала XX в. // Финансовое право. 2008. № 11.
6. Козырин А. Н. О Павле Петровиче Гензеле // Реформы и право. 2014. № 2.
7. Ялбулганов А. А. Василий Александрович Лебедев // Золотые страницы финансового права. Т. 2. В. А. Лебедев Финансовое право. М., 2000.
8. Ялбулганов А. А. Академик Иван Иванович Янжул // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М., 2002.
9. Ялбулганов А. А. Андрей Алексеевич Исаев (1851–1924) // Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.
10. Козырин А. Н. Наука финансового права в Ярославском Демидовском лицее. С. 6–40 / Золотые страницы финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 4. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.
11. Ялбулганов А. А. М. Ф. Орлов // Золотые страницы финансового права России. У истоков финансового права / под ред. А. Н. Козырина. Т. 1. М., 1998.
12. Ялбулганов А. А. Государственный контролер. В. А. Татаринов и реформа финансового контроля в России, 1850–1860 гг. // Финансы. 2000. № 1.
13. Богданова А. В. О понятии государственного кредита в науке финансового права // Финансовое право. 2013. № 11.