Д.А. Смирнов. ПРИНЦИПЫ СОВРЕМЕННОГО РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА. М.: Юрлитинформ, 2009. 312 с.

Краткая аннотация: авторы рецензии подчеркивают значимость научного исследования Д.А. Смирнова. Они отмечают актуальность монографии в определении роли и значения категории “принципы налогового права” на практике и в теории права. По мнению рецензентов, Д.А. Смирнов раскрывает актуальные методологические аспекты принципов налогового права, которым ранее в научном мире не уделялось должного внимания. Значимыми положениями монографии являются: четкое, конкретное и последовательное формирование представления о принципах налогового права с позиций современного нормативного понимания, а также практические выводы о необходимости использования научного потенциала в законотворческой и правоприменительной деятельности государства.

Annotation: book reviewers emphasize the significance of scientific research D.A. Smirnov. They note the urgency of monograph in the determination of role and value of category “the principles of tax law” in practice and in the theory of law. In the opinion reviewers D.A. Smirnov reveals the urgent methodological aspects of the principles of the tax law, by which earlier in the scientific peace was not paid the attention. The significant clauses of monograph are: clear, concrete and sequential molding of idea about the principles of tax law from the positions of contemporary normative understanding, and also practical conclusions about the need of using the scientific potential in the law-making and pravoprimenitelnoy activity of state.

Ключевые слова: принципы налогового права, налоговая система, налогообложение, налоговое законодательство, основа, форма принципов, Налоговый кодекс, принципы международного налогового права.

Key words: principles of tax system, tax system, taxation, tax legislation, the basic, the form of principles, Tax code, the principles of international tax law.

Тема подготовленной Д.А. Смирновым монографии представляется актуальной в силу того, что налоговые отношения играют заметную роль в финансовой системе государства. Соответственно, их сбалансированное правовое регулирование имеет важнейшее значение с точки зрения как пополнения бюджета, так и соблюдения прав налогоплательщиков.

Проблема сбалансированного разрешения конфликта публичных и частных интересов является сравнительно новой для российского права. В недалеком прошлом практически все спорные вопросы однозначно решались в пользу государства; соответствующим образом строилось и правовое регулирование общественных отношений. Смена парадигмы общественного развития породила новые подходы к решению данной проблемы. В Конституции РФ был провозглашен приоритет прав и свобод человека и гражданина. Указанный принцип положил начало коренному изменению всей системы правового регулирования взаимоотношений публичных образований и частных лиц.

Особенно ярко данная проблема проявилась в налоговых отношениях, ориентиром правового регулирования которых выступают принципы налогового права, что и предопределяет повышенный интерес к данной тематике со стороны не только научной общественности, но и практических работников в сфере налогового права. Поэтому в данной области поднимается и анализируется множество частных проблем налогообложения. Большинство работ специалистов-практиков посвящено вопросам исчисления отдельных налогов в конкретных ситуациях. В свою очередь, исследованию теоретических аспектов, в частности истории, понятия и видов принципов налогового права, к сожалению, уделяется довольно мало внимания. В настоящее время отсутствуют научные работы, комплексно рассматривающие вопросы принципов налогового права в Российской Федерации. На взгляд автора, указанное явление недостаточно полно исследовано с позиций как общей теории права, так и теории финансового права.

Д.А. Смирнов справедливо отмечает, что большинство ученых указывают на необходимость нормативного закреп-

ления принципов налогового права, но в остальном обходятся предельно общими терминами, не выражающими исторических и иных объективных основ, которые должно отображать определение принципа налогового права. В основном представители науки определяют принципы последнего через такие абстрактные понятия, как “идея”, “руководящие или исходные начала”, “императивное требование”, “исходные положения”, “руководящие положения”, “ведущие положения”, “исходные направления”, “основные начала”, “определяющие начала” (с. 99–104).

Теоретики ограничиваются философскими аспектами, не позволяющими использовать понятие принципа в качестве объективного критерия определения качества налогового законодательства. Нет единого значения, наполненного конкретными свойствами, позволяющими рассматривать принцип как социальное явление с очерченными границами действия. Это ведет к абстрагированию и оторванности принципов от реальной действительности и в итоге – к декларативности. Включение законодателем в тексты своих правовых актов некоторых положений в качестве принципов налогового права производится порой лишь в качестве уступки общественному мнению в целях приукрашивания и маскировки своего истинного лица без намерения руководствоваться ими на практике. Общий, слишком абстрактный характер понятия принципа налогового права говорит о его тождественности с принципом права. Тем самым исключается специфика принципа налогового права в качестве юридически своеобразного явления, которому свойственна структурность. В то же время нельзя забывать, что, если что-то в материи права не отличается определенной юридической спецификой, оно вообще не выделяется в правовой системе. И тогда сама постановка вопроса о принципах налогового права в структуре, их цельности, взаимодействии и т.д. отпадает.

Чрезмерная идеологизация принципов присуща в целом всем отраслям права. Исследователи знают, что принцип – это руководящее начало, фундамент права, но каждый из них по-разному оценивает, что считать этим началом. Конечно, использование философских определений в качестве осно-

вы принципов налогового права само по себе не является негативным обстоятельством. Но, для того чтобы ограничить субъективные факторы в определении принципов, их необходимо наполнять юридическим содержанием, соответствующим основам налогообложения и налогового права. Принципы налогового права не должны быть мертвыми, малофункциональными категориями.

Учитывая историческое, социальное, экономическое и политическое содержание указанных принципов, Д.А. Смирнов дает следующее определение. Принцип налогового права – это представленная в налоговом праве совокупность нравственных, политических и экономических требований, соответствующая справедливому налогообложению и основанная на конституционных ценностях Российского государства, а также направляющая процесс его создания и функционирования (с. 121). Данное определение отличается новизной и воплощает в себе ведущие идеи налогово-правового регулирования. Это позволяет использовать принципы налогового права в качестве многофункциональной категории, активно употребляемой при реализации налогового права.

Заслуживает внимания методологический подход автора к отграничению принципов налогового права от иных правовых категорий. Д.А. Смирнов подчеркивает, что в теории налогового права зачастую упоминаются различные понятия как синонимы принципов налогового права, но их смысл в значительной степени отличается от предполагаемого. Например, наиболее часто указываются принципы налогового законодательства, законодательства о налогах и сборах, гармонизации налогового законодательства, а также основополагающие и общие принципы налогового законодательства, принципы налогообложения, общие принципы налогообложения, принципы налоговой системы, основные принципы налоговой системы и др. Автор использовал ряд методов в своей работе (лексико-праксеологический, исторический, сравнительно-правовой и др.) для выявления общих черт, а также отличий принципов налогового права от иных синонимичных с ними категорий, в частности принципов налогового законодательства, налогообложения и налоговой системы. Принципы налогового права близки по своему значению к данным категориям, но имеют ряд отличий, которые Д.А. Смирнову успешно удалось выявить (с. 121 – 160).

Особое внимание в исследовании уделено анализу системы принципов налогового права. В качестве наиболее приемлемой автор считает систему, позволяющую учитывать активизацию взаимодействия международной и национальной правовых систем. Поэтому Д.А. Смирнов выделяет принципы международного налогового права, которые находятся в процессе имплементации в системе налогообложения Российской Федерации, а также принципы внутригосударственного (национального), т.е. российского, налогового права. В свою очередь, последние Д.А. Смирнов классифицирует следующим образом: *принципы построения налоговой системы и налогообложения* (принцип единства системы фискальных платежей, принцип налогового федерализма, принцип налоговой самостоятельности органов местного самоуправления, принцип однократности налогообложения, принцип ясности, согласованности, непротиворечивости налогообложения); *принципы, обеспечивающие интересы государства* (принцип публичной цели взимания налогов, принцип приоритета фискальной цели взимания налогов, принцип ограничения специализации налогов); *принципы правового статуса налогоплательщиков* (принцип социальной справедливости налогообложения, принцип равноправия плательщиков налогов, принцип всеобщности налогообложения, принцип соразмерности налогообложения

конституционно значимым целям ограничения прав и свобод); *принципы налоговой политики и налогового нормотворчества* (принцип единства налоговой политики, принцип приоритета налогового закона над неналоговым, принцип установления налога законом, принцип запрета ретроактивности, т.е. недопустимости обратной силы нормативных актов о налогах).

Каждый из указанных принципов рассмотрен в монографии. Автор постарался исследовать основные принципы налогового права и выявить практические сложности (с. 214–304). Вместе с тем не ясным остается вопрос о соотношении и взаимодействии принципов налогового права, их внешние и внутренние связи с принципами иных отраслей права.

Институциональным принципам налогового права следовало бы уделить больше внимания. Вопрос актуальный и в последнее время привлекающий внимание ученых в различных областях юриспруденции, но требующий тщательной теоретической разработки. Учитывая особенности установления и взимания отдельных видов налогов, исследование институциональных принципов могло бы внести существенный вклад в науку налогового права, а также позволило бы скорректировать единый подход в реализации налоговых норм.

В целом проведенное исследование расширяет научную базу проблемы реализации принципов налогового права, углубляет теорию налогового права, что позволяет использовать результаты научного труда в качестве основы для дальнейших разработок в данной области знаний.

Выработанные Д.А. Смирновым научные положения обогащают современную науку налогового права, позволяют более обоснованно подходить к систематизации принципов налогового права, научному анализу иных налогово-правовых категорий, а также оценке обоснованности правоприменительной практики тех или иных норм законодательства о налогах и сборах.

Работа ориентирована на использование ее материалов и основных результатов в процессе рассмотрения налоговых споров и разрешения вопросов. Автором глубоко проанализирована современная практика рассмотрения налоговых споров, выявлена ее недостаточная теоретическая обоснованность и сформулированы предложения по ее совершенствованию.

Отмечая достаточную теоретическую и несомненную практическую значимость, обращаем также внимание на умелое применение автором современных методов научного изучения юридических явлений и процессов.

Книга Д.А. Смирнова – творческое и полезное для развития российского законодательства о налогах и сборах исследование, в котором содержатся обоснованные выводы и рекомендации, направленные на совершенствование судебной практики рассмотрения налоговых споров.

Александр Васильевич Малько,
директор Саратовского филиала
Института государства и права РАН,
доктор юрид. наук, проф.,
заслуженный деятель науки РФ
(E-mail: igp@sagar.ru; тел.: (8452) 203360);

Юлия Александровна Крохина,
зам. директора Государственного НИИ
системного анализа Счетной палаты РФ,
зав. кафедрой финансово-правовых
дисциплин Высшей школы аудита
(факультета) МГУ им. М.В. Ломоносова,
доктор юрид. наук, проф. (E-mail: jkrokhhina@mail.ru)