

историческое испытание уже выдержали и для многих эти произведения с детства и навсегда остались настольной книгой.

-
- ¹ *Бажов П. П.* Уральские сказы. М., 1987. С. 11.
 - ² Там же. С. 221.
 - ³ *Бажов П. П.* Соч.: В 3 т. М., 1952. Т. 2. С. 159.
 - ⁴ *Он же.* Малахитовая шкатулка. М., 1987. С. 194.
 - ⁵ Там же. С. 198.
 - ⁶ *Бажов П. П.* Уральские сказы. С. 136.
 - ⁷ *Бажов П. П.* У старого рудника // Соч.: В 3 т. М., 1952. Т. 2. С. 309.
 - ⁸ *Он же.* Малахитовая шкатулка. С. 37.
 - ⁹ Там же. С. 51.
 - ¹⁰ Там же. С. 55.
 - ¹¹ *Радаев В. В.* Экономическая социология. М., 1997. С. 101.
 - ¹² *Зомбарт В.* Буржуа. Этюды по истории духовного развития современного экономического человека. М., 1994. С. 6.
 - ¹³ *Бажов П. П.* Малахитовая шкатулка. С. 80.
 - ¹⁴ Там же. С. 81.
 - ¹⁵ Там же. С. 89.
 - ¹⁶ Там же. С. 86.
 - ¹⁷ Там же. С. 89.
 - ¹⁸ *Бажов П. П.* Уральские сказы. С. 136.
 - ¹⁹ Там же. С. 137.
 - ²⁰ Там же. С. 145.
 - ²¹ *Бажов П. П.* Соч. Т. 3. С. 333.
 - ²² *Пришвин М. М.* Незабудки. М., 1969. С. 46.

В. В. Гриценко

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА КАК НАУКИ

Разнообразие мнений по вопросу о месте и роли налогового права в системе права обосновывается тем, что в настоящее время оно представляет собой качественно новое правовое явление. Формирование налогового права России приходится на начало 90-х гг. XX в. Развитие налоговой реформы с учетом накопленного опыта и состояния экономики страны, возможно, позволит четко и ясно определить “статус” налогового права¹.

В современный период коренных изменений российского общества особую значимость приобретает *налоговое право как наука*², в рамках которой осуществляется разработка теоретических положений

ний, служащих основой происходящих реформационных преобразований в стране, связанных с переходом на новые экономические отношения.

Рассматривая вопрос о науке налогового права, необходимо обратиться к истории возникновения вообще науки финансового права, вопрос о которой очень долгое время в теории российско-го права оставался дискуссионным.

Признание науки финансового права³ самостоятельной отраслью права и юридической наукой произошло в конце 1880 — начале 1900 г., на ее молодость указывали И. И. Янжул⁴, Э. Берендтс⁵ и др. Необходимо отметить, что русские ученые в области финансового права, в частности, И. И. Патлаевский, В. П. Безобразов, В. А. Лебедев и др., обязательным элементом финансового права считали раздел государственных доходов, в том числе: их понятие, состав, порядок собирания, полномочия государственных органов по сбору налогов, права частных лиц, взаимоотношения между государственными органами и подданными в налоговой сфере⁶. По мнению Ю. В. Сорокиной, “зачатком теории налогов можно считать концепцию, выдвинутую английским писателем Давенантом, сводившуюся к защите интересов землевладельцев”, он предлагал освободить их от налогов, так как для них земля являлась единственным источником дохода⁷. Несмотря на отсутствие указаний на существование отдельной науки налогового права в России, научная работа в указанной сфере велась постоянно. Так, в 1868 г. была написана и защищена магистерская диссертация “О поземельном налоге”, в 1886 г. — докторская диссертация “Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения”. Автором этих работ, т. е., по сути, родоначальником науки налогового права, был русский ученый-финансист В. А. Лебедев, который особое внимание уделял налоговым отношениям, а также понятийному аппарату (в том числе раскрытию таких элементов налога, как податной источник, субъект и объект налога, процент обложения), истории развития налогов, классификации налогов⁸.

Ученые выделяют несколько этапов в развитии налогово-правовой науки⁹: первый этап (конец XVIII — начало XX в.) — налогово-правовая наука развивается в рамках науки финансового права; второй этап (20—90-е г. XX в.) — не был равным по интенсивности развития; третий этап (с середины 90-х г. XX в.) характеризуется активизацией научных исследований в сфере налогового права¹⁰.

Наука, имеющая столь весомое значение в развитии и совер-

шенствовании современного налогового права, характеризуется присущими ей *особенностями*: а) она производна от соответствующей совокупности действующих правовых норм — налогового права как подотрасли финансового права; б) основывается на определенном объекте, теоретическое познание которого должно сформировать представление о нем как о цельном образовании и как о совокупности составляющих элементов; в) критерием объективности познания объекта науки является практика налогообложения, обобщение опыта использования налогово-правовых норм, соответствие их рациональным научным моделям; практика раскрывает все богатство содержания норм права: она указывает и на их недостатки, на потребность в законодательном регулировании новых отношений¹¹; г) она предполагает анализ процессов в динамике, изучение налогово-правового института в процессе возникновения и развития его базовых институтов¹².

Наука налогового права, являясь частью науки финансового права, обладает *функциями*, характерными для последней¹³. Первой функцией является аналитическая, состоящая в комментарии налогово-правовых норм¹⁴, классификации налогово-правовых норм, а также их систематизации. Второй функцией является критическая, состоящая в выявлении дефектов и недочетов в действующем налоговом законодательстве, фиксации несоответствий правовой нормы требованиям жизни. С помощью данной функции происходит апробирование действия налогово-правовых норм на практике. В настоящее время особое развитие в науке налогового права получила третья функция — конструктивная, влекущая к образованию новых налогово-правовых норм и институтов.

Наука налогового права имеет свою *систему*, составными элементами которой являются: предмет, состоящий из трех основных частей, к которым относятся знания о: финансово-правовых нормах, финансово-правовых категориях, практике применения финансово-правовых норм¹⁵; нормативная эмпирическая база (акты законодательства о налогах и сборах, а также практика его применения); методы исследования (методология); теоретическая база (основные понятия и теории); библиография (свод научных трудов, учебной и специальной литературы, а также публикаций в периодической печати по проблемам налогового права)¹⁶.

В системе науки налогового права, на наш взгляд, можно выделить следующие *разделы исследований*: 1. Основные положения теории налогового права. К ним относятся: понятие и роль налогов и налогового права, виды налогов, принципы налогообложения, основные элементы юридического состава налогов. 2. Налог

говые правоотношения. В данном разделе рассматриваются понятие и особенности налоговых правоотношений, состав налоговых правоотношений, основания их возникновения, изменения и прекращения, а также виды налоговых правоотношений. 3. Внутреннее логическое содержание, структура и система норм налогового права. 4. Источники налогового права, куда включаются понятия, особенности, классификация, а также проблемы, связанные с совершенствованием законодательства о налогах и сборах. 5. Система налогов и сборов в Российской Федерации. Данный раздел наиболее подвержен изменениям, так как включает в себя рассмотрение налогов, сборов и других платежей, взимаемых с юридических и физических лиц. 6. Налоговый федерализм, включающий основные проблемы, связанные с полномочиями Российской Федерации и ее субъектов в налоговой сфере. 7. Вопросы основ местного самоуправления в рассматриваемой сфере. 8. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. Этот раздел посвящен понятию, принципам, признакам, видам ответственности за нарушения налогового законодательства. 9. Налоговый контроль. Основные проблемы данного раздела связаны с развитием форм налогового контроля, определением правового статуса компетентных органов, осуществляющих налоговый контроль. 10. Защита прав налогоплательщиков. Этот раздел включает различные способы защиты прав налогоплательщиков, как административный, так и судебный. 11. История изучения налогового права (историография науки налогового права). 12. Правовые основы международных налоговых отношений. В данный раздел включаются вопросы, связанные с развитием международного налогового права, с многократностью налогообложения и т. д.¹⁷

Среди методов¹⁸ науки налогового права, выделяемых с учетом ее специфики и через призму методов науки финансового права, которые подробно рассмотрел К. С. Бельский¹⁹, первое место отводится формально-догматическому²⁰, который включает такие приемы, как описание и анализ налогово-правовых норм и налоговых правоотношений, а также их объяснение, толкование и классификацию.

Рассмотрение многих вопросов науки налогового права напрямую связано с *общей теорией права*, которая в то же время “не возвышается над юридической наукой, ее постоянно питают и поддерживают отраслевые юридические дисциплины.....”²¹.

Метод обращения к другим наукам также широко используется в налоговом праве. *Метод сравнительно-правового исследования*

основывается на сопоставлении российского налогового законодательства и соответствующего законодательства зарубежных стран, в выявлении как положительных, так и отрицательных аспектов. *Метод конкретно-социологического исследования* включает такие приемы, как личное наблюдение, например, деятельности налоговых органов, устные опросы сотрудников данных органов, анкетирование, собеседование. Эти приемы ценны тем, что обеспечивают получение необходимой информации и фактов непосредственно из самой жизни²². Например, это происходит при заполнении и сдаче декларации по конкретным налогам в налоговых органах. В данный метод входят приемы статистической обработки. *Сравнительно-исторический метод* исследования предполагает исторический подход к анализу и оценке финансово-правовых явлений, в том числе и налоговых. Рассмотрение проблем реформирования современной налоговой системы необходимо начинать с изучения исторического аспекта ее развития. Следующим методом является *метод живого познания*, который состоит в личном участии, например, в качестве налогоплательщика в налоговых отношениях. Кроме вышеуказанных, ученые выделяют и иные методы науки налогового права: *системный, статистический, социологический, а также анализ, синтез, аналогию, обобщение, моделирование и др.*²³

Основной *целью* науки налогового права является определение понятия налогового права, раскрытие предмета его правового регулирования, учитывая, что предметом науки налогового права является налоговое право как подотрасль финансового права. К *задачам* науки налогового права относятся: выработка юридически точных понятий и рекомендаций по их эффективному, единообразному практическому применению, выработка основных концепций преодоления коллизий, а также устранение в нем пробелов²⁴.

Исследования науки налогового права осуществляются по следующим направлениям: 1) анализ формально-юридических характеристик; 2) выявление пробелов и противоречий; 3) анализ практики реализации налогово-правовых норм; 4) выявление путей совершенствования законодательства о налогах и сборах; 5) определение перспектив развития налогового права; 6) разработка и уточнение основных понятий и правовых категорий²⁵.

В последнее время активизировались научные разработки налога как правовой, а также как экономической категории, большая часть кандидатских и докторских диссертаций по финансовому праву посвящена проблемам налогового права, являющегося *неотъемлемой частью финансового права* (подотраслью) и находящегося в постоянном развитии и совершенствовании.

В заключение остановимся на основных выводах.

Наука налогового права может рассматриваться в качестве: а) системы категорий, выводов и суждений о правовых и экономико-правовых явлениях, составляющих ее предмет, и определенной совокупности структурированных соответствующим образом и материально закрепленных знаний, теоретических положений и выводов о содержании, роли и значении, а также развитии налогового права как составной части российского права; б) системы взглядов, мнений, выражающих толкование правовых норм в экономическом, социальном, историческом и политическом аспектах.

Фундаментальные научные исследования науки налогового права должны лежать в основе реформирования системы налогов и сборов, а также законодательства о налогах и сборах РФ, востребованность же науки налогового права является *основой налогового государства* как необходимого условия построения *правового государства РФ*.

¹ Химичева Н. И. Налоговое право: Учеб. М., 1997. С. 27.

² Термин “наука” определяется: 1) как “система знаний о закономерностях развития природы, общества и мышления, а также отдельная отрасль таких знаний”; 2) как определенная сумма накопленных, осмысленных и систематизированных знаний о какой-либо области действительности, а также познавательная деятельность специалистов в этой области. “Науку” следует рассматривать не как отдельные знания, а как их систему. П. Е. Недбайло писал: “Система науки — это система знаний о предмете этой науки, упорядоченная на основании определенных теоретических принципов и отражающая закономерности внутреннего развития самой науки”. Исходя из этого, налоговое право можно трактовать как “не только отрасль объективных экономико-правовых знаний, но и взаимообусловленный комплекс налоговых законов, других общенациональных юридических норм, влияющих на налоговое производство...”. Таким образом, понятие науки включает в себя, во-первых, деятельность по получению новых знаний, а во-вторых, результат этой деятельности, т. е. сумму знаний, полученных к данному моменту в определенной области.

³ Более подробно о развитии науки финансового права и о ее проблемах см.: Бельский В. С. Финансовое право. М., 1994. С. 39—75; Сорокина Ю. В. Финансовое управление и правовое регулирование финансовых отношений в России XVIII — начале XX в. Воронеж, 2001. С. 112—143; Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2003; Финансовое право Российской Федерации: Учеб. / Отв. ред. М. В. Карасева. М., 2004. С. 67—78.

⁴ Янжул И. И. Финансовое право. М., 1885. С. 3.

⁵ Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914. С. 10.

⁶ См.: Патлаевский И. И. Курс науки финансового права. М., 1901. С. 22; Безобразов В. П. Финансовое право. СПб., 1878. С. 107; Лебедев В. А. Финансовое право. Учебник. М., 2000. С. 203—268.

⁷ Сорокина Ю. В. Указ. соч. С. 133.

⁸ В. А. Лебедев отмечал, что “зачатки налогов обыкновенно проявлялись в виде временных жертв, субсидий, требуемых притом только в исключительных обстоятельствах, в первоначальное время существования государства — налогов не было, почти вся его деятельность была нацелена только на одно — на внешнюю защиту, что производилось главным образом личной службой граждан”. Объясняя появление налогов, В. А. Лебедев писал: “Налог — это новейшая форма для выражения того соотношения, в котором состоят между собой частное и государственное хозяйства. Тысячелетия проходили без существования налогов, но не было такого времени, когда общества не требовали бы в какой-либо форме хозяйственного содействия своих сочленов”. Изучая налоги, В. А. Лебедев обратил внимание на две их стороны: во-первых, на идею, лежащую в основании обложения налогами, делающую их высшей и чистейшей формой государственных доходов, и, во-вторых, на исторический процесс, в ходе которого под влиянием этой идеи образовались виды налогов и их система. Идея, лежащая в основании налога, есть осознание связи между обществом и его членами, вследствие чего для обоюдной выгоды частные лица привлекаются к несению общего бремени (*Лебедев В. А.* Финансовое право. 1882. Т. 1. 363—364. См. также: *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. СПб., 1904. С. 3).

⁹ См.: *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2004. Т. II: Введение в теорию налогового права. С. 82—88.

¹⁰ В основном научные исследования в области науки финансового права содержали *основополагающие разработки* и для науки налогового права (например, общеизвестные четыре правила А. Смита, рассмотренные в работе 1776 г. “Исследование о природе и о причинах богатства народов”). “План финансов”, который написал М. М. Сперанский в 1810 г., также содержал отдельные положения по регулированию пошлин и введению новых налогов. Большое значение для теоретических основ науки финансового права имела работа Н. И. Тургенева “Опыт теории налогов” (1818). Исторический аспект науки налогового права в рамках финансового права см. подробно: *Пушкарева В. М.* История финансовой мысли и политики налогов. М., 2003. С. 73. Об особенностях науки налогового права в советский период см.: *Савин А. Ю.* Финансовое право. М., 1997. С. 5; Налогоплательщики объединяются в союз // *Налоги.* 2004. № 1—2. С. 11; *Чемоданов М.* Наука и государство // *Экономист.* 2004. № 9. С. 23.

¹¹ *Шакарян М. С.* Предмет, задачи и система науки гражданского процессуального права // *Гражданское процессуальное право: Учеб.* М., 2004. С. 31.

¹² *Кучерявенко Н. П.* Указ. соч. С. 81—82.

¹³ *Бельский К. С.* Указ. соч. М., 1994. С. 13—14.

¹⁴ В данном смысле особое внимание необходимо уделить комментариям Налогового кодекса РФ, среди которых: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. Р. Ф. Захаровой, С. В. Земляченко. М., 2001; *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Зарипов В. М.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. А. В. Брызгалова. Изд. 2-е, перераб. и доп. М., 2000; Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2000; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный): Учеб. пособие /

Сост. и автор комментариев С. Д. Шаталов. М., 1999. С. 29; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (постатейный) с постатейными материалами / Автор-сост. В. В. Токмаков. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005; Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй. М., 2005. Несмотря на то, что нормы НК РФ подлежат частому изменению, роль комментариев и для науки (сравнительно-правовой анализ), и для практики очень велика.

¹⁵ Бельский К. С. Наука финансового права // Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 50.

¹⁶ Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 79—80.

¹⁷ В связи с быстрым развитием налогового права могут возникать и другие разделы.

¹⁸ Т. Н. Радько отмечает, что между предметом и методом в науке не существует “непреодолимой стены”, однако вопрос о методе, методологии — это вопрос самостоятельный. См.: Радько Т. Н. Общая характеристика теории государства и права как науки // Теория государства и права: Учебник для вузов. М., 2004. С. 20.

¹⁹ См.: Бельский К. С. Финансовое право. М., 1994. С. 21—25.

²⁰ Т. Н. Радько называет данный метод формально-юридическим. См.: Радько Т. Н. Общая характеристика теории государства и права как науки. С. 31.

²¹ Явич Л. С. Общая теория права. Л., 1976. С. 6.

²² См.: Бельский К. С. Финансовое право. С. 23.

²³ См.: Кучеров И. И. Указ. соч. С. 81.

²⁴ Так, М. Б. Разгильдиева отмечает, что задачей налогового права является регулирование общественных отношений в процессе аккумуляции денежных средств государством и органами местного самоуправления в форме налогов и сборов. См.: Разгильдиева М. Б. Понятие принципов налогового права // Вестник Саратовской государственной академии права. 2001. № 1 (24). С. 64.

²⁵ Необходимо отметить, что процессы реформирования, касающиеся всей российской науки, в том числе и налогового права, должны основываться на преобразовательном характере научного комплекса с учетом исторических традиций, особенностей науки как сферы деятельности и перспективы развития национальных интересов страны. См.: Комков Н. И. Условия и направления реформирования российской науки // Проблемы прогнозирования. 2005. № 3. С. 3.