

§4 ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Е.А. Еременко

ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ИСТОРИКО-ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Аннотация: Для современной российской налоговой системы проблема принципов налогообложения является достаточно актуальной. На сегодняшний день принципы налогового права являются одной из самых дискуссионных проблем в теории финансово-правовой науки. Для глубокого анализа налогово-правовых принципов требуется изучение исторических, социальных, политических и нравственных факторов. В настоящее время в науке налогового права выделяют принципы налогового права и принципы налогообложения. Поскольку налог является экономико-правовым явлением, по мнению автора понятия, принципы налогового права и принципы налогообложения можно считать синонимами.

Изучение принципов налогообложения требует обращения к истории налогообложения и теории финансово-правовой науки. Как известно, принципы права (лат. *prīncipiūm* – основа, первоначало) это основополагающие идеи, основные начала, первооснова. В статье проведен краткий историко-теоретический анализ аксиом налогового права – классических принципов налогообложения.

На сегодняшний день в российском налоговом праве отсутствует единый подход к классификации принципов налогообложения. В статье приведены основные классификации принципов налогообложения, являющихся основой для налоговых систем всех современных государств.

Предметом работы является теоретическое содержание основных принципов налогообложения.

Целью работы является анализ теоретических аспектов принципов налогообложения без которых невозможно достичь выполнения задач правоприменения в налоговой сфере.

Методологическую основу работы составили общенаучные методы, а также частнонаучные методы познания (формально-юридический, историко-правовой, сравнительно-правовой).

Результатом работы является достаточно полная характеристика принципов налогообложения, их классификаций. Результаты настоящей работы могут быть использованы в дальнейших научно-практических разработках по вопросу принципов налогового права, а также при исследовании проблем налогообложения. Областью применения результатов работы может служить образовательная деятельность в процессе изучения основ налогообложения.

Главным выводом автора работы является, то, что в процессе истории налогообложения проблема принципов не исчерпана, эта проблема будет обращать на себя внимание науки всегда.

Ключевые слова: налоги, налогообложение, принципы налогообложения, история налогообложения

В древности налоги были весьма неразвиты, предпочтение правителей государств отдавалось другим источникам доходов. Профессор И.И. Янжул (1846-1914) выделял две основные причины

этого: слабость правительственной власти и неразвитость денежного хозяйства. Налоги собирались обыкновенно с рабов и неполноправных жителей государства, в отношении полноправных жителей налог

рассматривался, как чрезвычайная мера, а несение налога считалось, чуть ли не позором¹. Налогообложение в Древнем мире не основывалось на определенных правовых принципах. Налоги носили произвольный и случайный характер.

По замечанию профессора И.И. Тарасова (1849-1929) «античное государство могло брать, что хотело, где хотело и сколько хотело, а где фактически оно держалось меры, это происходило единственно ради целесообразности или потому, что потерпели бы сами налагающие подати»².

В государственных доходах античных государств преобладали частноправовые источники.

В средние века налоги получили малое развитие. Случайность и неопределенность налогов не позволяла им достигать в доходах бюджетов достаточной высоты по сравнению с доменами и государственными промыслами. Неравномерность в распределении податного бремени, разделение населения на податные и неподатные сословия характерны для средневековых партимониальных государств³.

Воззрения на налоги, основанные на социально– или общественно-правовых началах, начинают развиваться только в конце средневековья: налоги стали приобретать определенное назначение, сохраняя временный характер (случайности).

В новое время налоги начинают приобретать все более и более постоянный характер. Усилившийся рост государственных потребностей сопровождался истощением частноправовых источников государствен-

ных доходов. Итогом хозяйственной жизни Запада сделалось исключительно широкое развитие систем общественно-правовых или принудительных источников дохода: налогов и пошлин⁴.

История возникновения налогов на Руси повествует о сложной системе податных обязанностей с отсутствием обоснованных критериев налогообложения. Налогообложение устанавливалось в отношении податных классов «как свидетельствует летописец «бояре творяху бо себе легко, а меньшим зло»⁵. Взимание налогов осуществлялось из практической нужды государства в материальных средствах, не пренебрегая правилом «брать все что возможно»: в натуральной форме, деньгами, а также в форме лично-предметных натуральных повинностей. Налоги не были развиты, а главный источник государственных доходов составляли домены. Среди налогов первое место отводилось даням, взимаемым первоначально с покоренных племен. Князю, принимающему власть, подносились «дары» и «поклоны».

Как указывает В.И. Сергеевич (1832-1911) в своем курсе лекций по древней истории русского права, всякий налог первоначально возникает в форме окупа, платы за мир и спокойствие сильным соседям с тем, чтобы они не воевали, не нападали.

Постепенно добровольные приношения становятся обязательными. Дань и дар близко подошли друг к другу, слившись в подать⁶. Представление об обязательности постоянных взносов в казну князя у народа вырабатывается, когда ордынский выход

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 242.

² Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С.65.

³ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 68.

⁴ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002. С. 81.

⁵ Финансы и налоги: очерки теории и практики. М., 2004. С. 87.

⁶ Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 69.

начинают собирать московские князья⁷. С 1504 г. дань переходит в доход московского князя, превратившись в целевой налог по сношениям с ордой⁸.

До образования Московского государства налоги были только средством обогащения князя, заботившегося только о временных выгодах.

Понятно, что до тех пор, пока общественно-государственный строй формировался по сословному принципу с установлением прав, привилегий и изъятий для каждого сословия нельзя говорить о принципах налогообложения как принципов налогового права. Лишь в эпоху абсолютизма произвольные поборы превращаются в постоянные подати, устанавливаемые по праву одной лишь волей абсолютного монарха⁹. В это время и начинается исследование принципиальных вопросов налогообложения, как точно подмечает К.С. Бельский, в лоне экономических сочинений.

В это время в петровской России крестьянин И.Т. Посошков (1652-1726) в своем сочинении «О скудости и богатстве» одной из причин «скудости» государства считал неупорядоченное и не продуманное податное обложение. Он предлагал взимать налоги со всех, кроме духовенства, с учетом имущественного положения налогоплательщиков. Худой тот сбор, говорит Посошков, который казну царю собирает и людей разоряет¹⁰. Существовавшая податная система была крайне разорительна для крестьян. При Петре I введение подушной подати окончательно установило различие

податных и неподатных классов населения, исключение составляли чрезвычайные налоги, которые должны были уплачиваться всеми классами. Критика Посошкова не обходит стороной и соляную монополию.

Посошков рекомендует один главный и общий налог в форме десятины в пользу церкви и в пользу царской казны. Десятина в пользу церкви должна отделяться от всех предметов, потребляемых плательщиками, десятина же в пользу царской казны должна быть отделяема от всех предметов, идущих на продажу; на землю и на двор этот налог должен падать так, чтобы «никто лице даром на земле царской не жил»¹¹.

Профессор И.Т. Тарасов в «Очерке науки финансового права» писал, что взимание и доставление податей не были сначала определены общими правилами. Со времен окончательного закрепощения крестьян высшими мерами взыскания и принуждения установлены продажа имущества и военная экзекуция, главным же обеспечением уплаты податей при общинном землевладении является круговая порука¹².

Во время господства абсолютизма в России произошел ряд изменений в податной системе посредством отмены некоторых прежних налогов и установления новых, причем, как указано И.Т. Тарасовым, нередко называемых пошлинами, будучи налогами на потребление или акцизами (известны бородавочная пошлина, пошлина за ношение русского платья, пошлина на гробы)¹³.

Вопрос о принципах налогообложения возник в XVIII веке в связи с тем, что ученые впервые взглянули на роль финансов

⁷ Финансы и налоги: очерки теории и практики. М., 2004. С. 68.

⁸ Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 70.

⁹ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 82.

¹⁰ Бельский К.С. Финансовое право. М., 1994. С. 45.

¹¹ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 77.

¹² Финансы и налоги: очерки теории и практики. М., 2004. С. 89.

¹³ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 97.

в жизни государства, как с точки зрения интересов государства, так и с точки зрения интересов граждан. В это время появляется работа Адама Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) в пятой книге, которой Смитом сформулированы четыре правила взимания налогов, которые и определили основные принципы налогообложения. Во главу угла этих принципов были поставлены, прежде всего, интересы налогоплательщика.

Нужно сказать, что впервые вопрос о принципах налогообложения был поставлен еще физиократами. А. Смит не был первым ученым поднявшим вопросы равномерности в обложении, точного определения налога, удобства его взимания и возможно меньших расходов при взимании налогов. За несколько лет до него эти требования уже были высказаны многими учеными, предшествовавшими Смицу – Мирабо (1776), Юсти (1766), Вери (1771)¹⁴.

Одним из первых разработчиков вопроса о принципах налогообложения являлся Мирабо, который полагал, что всякое обложение должно отвечать трем требованиям: во-первых, налоги должны падать на источники дохода; во-вторых, они должны быть пропорциональны доходам; в-третьих, издержки по взиманию их должны быть минимальны¹⁵.

Тем не менее, принято считать, что именно Адамом Смитом впервые были четко и ясно сформулированы основные принципы налогообложения, которые впоследствии названы «великой хартией вольностей плательщика» и «декларацией прав плательщика»¹⁶.

¹⁴ Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 138.

¹⁵ Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898. С. 173.

¹⁶ Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 137.

Адам Смит сформулировал следующие основные четыре правила, давшие начало развитию новой политики налогов:

1. Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства;
2. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица;
3. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда их плательщику должно быть удобнее всего платить его;
4. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству¹⁷.

Первый принцип в системе Адама Смита представляет собой воплощение справедливости в политике налогов. Значение этого принципа трудно переоценить: он обнимает собой всю систему принципов налогообложения, оказывая непосредственное влияние на нее.

Долгое время данный принцип соотносился с равномерным налогообложением, являющимся наиболее справедливым с точки зрения естественного права, господствовавшего во время учения А. Смита.

Так, русский ученый Н.И. Тургенев (1789-1871), вдохновленный идеями А. Смита, заключал, что «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в

¹⁷ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343.

Теория и история налогообложения

одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следовательно, все должны споспешествовать сохранению оно́го»¹⁸.

Но уже в 1887 году А.А. Исаев (1851-1924), профессор Демидовского юридического лица в Ярославле, отстаивая идею прогрессивного налогообложения, отмечает, что «беглые замечания о полезности прогрессивно большего обложения богатых мы встречаем еще у Адама Смита»¹⁹.

Действительно пропорциональность налогообложения соответствовала существовавшим во времена Адама Смита социально-экономическим условиям, вместе с тем с практической точки зрения Смитом допускались некоторые отступления от пропорционального налогообложения. На это обращал внимание и С.И. Иловайский²⁰.

Второе положение Адама Смита получило название принципа определенности налогообложения. По заключению Н.И. Тургенева «неопределенность в платеже налогов доходила до высочайшей степени в средних веках, была всегда неразлучна с существованием рабства и исчезала по большей части вместе с оным»²¹. Анализируя данный принцип А.А. Исаев приходил к выводу, что «податная система должна отличаться возможно большей простотой». Он также указывал на то, что язык правовых актов, устанавливающих подати и разъясняющих их применение «должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоразумений»²².

По мнению С.Г. Пепеляева Адам Смит оценивал принцип определенности не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Действительно, в отношении определенности налога Смитом отмечено следующее: «Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку»²³.

Третье правило касается техники налогообложения и именуется принципом удобства налогообложения. В отношении собирания налогов в удобное время Н.И. Тургенев отмечал: «Пренебрежение сего правила не принесет никакой пользы правительству, для народа же может быть весьма пагубно»²⁴. Этот принцип одинаково значим как для государства, так и для налогоплательщика. Говоря об удобстве взимания налогов, А.А. Исаев заключал, что «контроль над плательщиками не должен содержать мероприятия, полезность которых сомнительна и которые служат только к обременению граждан». Также из данного принципа он выводил необходимость рассрочки уплаты налога для малоимущих налогоплательщиков²⁵.

На наш взгляд точка зрения, высказанная А.А. Исаевым в отношении удобства собирания налогов, сохраняет актуальность и в настоящее время.

Четвертый принцип – принцип экономии (эффективности) касается издержек

¹⁸ У истоков финансового права. М., 1998. С. 134.

¹⁹ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 506.

²⁰ Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 164.

²¹ У истоков финансового права. М., 1998. С. 137.

²² Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 604.

²³ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343.

²⁴ У истоков финансового права. М., 1998. С. 138.

²⁵ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 605.

взимания налогов и призывает к достижению наибольшего результата с наименьшими усилиями. Значение данного принципа трудно переоценить. История налогообложения нам показывает, что порой издержки от взимания налогов не только могли быть равны собираемому доходу, но даже превышать его²⁶.

А.А. Исаев видел достижение экономии при возможном упрощении системы (имеется в виду система налоговых органов), а также в устранении излишних формальностей в системе актов финансового управления²⁷.

В своем учебнике финансового права С.И. Иловайский приводит систему принципов Вильгельма Рошера, упростившего податные принципы Адама Смита, соединив третий и четвертый принципы в один. В результате преобразований Рошера все принципы налогообложения оказались сведены в три группы: 1) чтобы налоги были справедливы, 2) чтобы при их организации был соблюден порядок, 3) чтобы податная политика была хозяйственна²⁸.

Правила Адама Смита получили дополнения благодаря немецкому ученому Адольфу Вагнеру. Вагнер предложил 9 принципов налоговой политики, разделив их на 4 группы.

Вот эти принципы в изложении А.А. Никитского²⁹:

Первая группа – «финансовые начала»: достаточность обложения и его подвижность;

Вторая группа – «народно-хозяйственные начала»: выбор источника обложения, т.е. решение вопроса должен ли быть источ-

ником обложения только доход отдельного лица или и капитал его, народный доход или народное имущество, наконец следует ли и как различать здесь точку зрения народного и частного хозяйства;

Третья группа – «начала справедливости»: общность и равномерность;

Четвертая группа – «начала налогового управления»: определенность обложения, удобство для плательщика при уплате налога, вопрос о возможно меньших издержках по взиманию налогов.

В отличие от А. Смита в системе А. Вагнера первое место принадлежит принципам достаточности и подвижности (эластичности) налогообложения, т.е. в первую очередь должны учитываться интересы государства. Под достаточностью налогов понимается доставление с помощью них средств для покрытия расходов государства. Подвижность (эластичность) налогов означает их свойство, приводящее к увеличению налогов по мере увеличения расходов государства, т.е. «система налогов должна включать в себя и такие подвижные налоги, которые легко было бы увеличивать в случае нужды». По словам А. Вагнера, если обложению не хватает требуемой подвижности, то финансовые потребности государства могут быть покрыты только заключением займа, так как остро растущие хронические дефициты неизбежное следствие в этом случае³⁰.

По мнению В.Г. Яроцкого первому требованию более удовлетворяют прямые налоги, второму – косвенные. Прямые налоги более определены, но менее подвижны. Косвенные налоги возрастают с расширением потребления, т.е. с увеличением народного благосостояния. Требованию подвижности удовлетворяют также пошлины,

²⁶ У истоков финансового права. М., 1998. С. 139.

²⁷ Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 605.

²⁸ Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161.

²⁹ Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 99.

³⁰ Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909. С. 100.

Теория и история налогообложения

поступление которых увеличивается по мере увеличения гражданского оборота³¹.

А. Вагнер ввел в систему принципов налогообложения, так называемые «народно-хозяйственные» – экономические принципы.

Впервые разработкой вопроса экономической природы налога занялась классическая школа в лице А. Смита и Д. Рикардо. Отталкиваясь от теории непроизводительности государственных услуг, А. Смит устанавливал связь налогов с каждой отдельной категорией дохода: на ренту, доход и труд. Представители классической школы выступали за отклонение налогов от капитала, считая, что налогообложение капитала приведет к сокращению доходов.

А. Вагнер выдвинул три основных вида источников налогов: а) доход, разделив его на доход в объективном смысле и доход в субъективном смысле; б) капитал и в) потребление.

Таким образом, А. Вагнер, как и другие представители социально-политической школы, допускали налогообложение капитала с целью более равномерного распределения имущества в государстве. По мнению С.И. Иловайского, такое требование не должно входить в податную политику, главным назначением которой должно быть доставление казне нужных ей средств при наименьшем обременении народа³².

В отношении принципа справедливости А. Вагнер считал основными требования общности и равномерности налогов. Данные требования были высказаны и А. Смитом, с обязательным учетом фактической спо-

собности к уплате налога «соответственно своей способности и силам».

В отношении принципов управления налогами у А. Вагнера, как и у А. Смита они сводятся к трем требованиям – определенности, удобства и дешевизны взимания налогов.

По мнению И.Х. Озерова (1869-1942) Вагнер выдвинул четыре фактора, влияющие на развитие налоговых систем: 1) организацию народного хозяйства и промышленности; 2) политический строй; 3) хозяйственные группы; 4) социальные группы, особенно отношения между владеющими и не владеющими, а также организацию военной защиты. Являясь сторонником социально-политического воззрения в финансовой науке он видит в налоге орудие социальных реформ³³.

Как уже отмечено, в системе А. Смита во главу угла поставлены интересы налогоплательщика, в системе А. Вагнера – интересы государства. А. Смит выступал за минимизацию государственного вмешательства в экономику, в основе его системы лежат либеральные идеи свободы личности и неприкосновенности собственности. Система А. Вагнера уже следствие исторического перехода к идее повышения роли государства в экономике, поэтому в основе его системы лежит так называемая «теория коллективной потребности». Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего³⁴.

Обозначенные принципы налогообложения для своего времени носили чисто теоретический характер. Директор Демидовского юридического лица в Ярославле М.Н. Капустин (1828-1899) в связи с этим отмечал:

³¹ Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898. С. 174.

³² Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 171.

³³ Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. М., 1905. С. 67.

³⁴ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005. С. 97.

«Только в XIX веке окончательно утвердилось начало равенства налогов, всеобщая обязанность уплаты их; различие между податными и неподатными классами исчезло совершенно. Налоги признаны необходимым условием для каждого, пользующегося выгодами государственной жизни, без различия иностранцев от подданных; они выделились из личной службы государству, представляющей собою политическое право»³⁵.

Как указывает В.М. Пушкарева, внедрение принципов налогообложения в финансовую практику произошло более чем через сто лет, после окончательного формирования финансовой науки как самостоятельной науки³⁶.

Разработанные в экономической и финансовой теории принципы выдвинули требования справедливости налогообложения, эффективности налоговой системы и простоты системы налогов.

Распространившиеся в России в первых десятилетиях XIX века идеи Адама Смита оказали значительное влияние на развитие ее финансовой мысли. Представители финансовой науки имперского периода развивали положения основных принципов налогообложения в своих трудах. В 1818 г. впервые выходит работа под названием «Опыт теории налогов» Н.И. Тургенева и с восторгом воспринимается в научном сообществе.

Во второй главе своей работы Н.И. Тургенев раскрывает положения основных принципов налогообложения Адама Смита и формулирует новый принцип, называя его общим правилом при взимании налогов: «Налог должен всегда

быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались»³⁷.

После отмены крепостного права постепенно в Московском, Казанском, Петербургском, Новороссийском университетах образуются кафедры финансового права. Эти события не могли не оказать влияния на развитие отечественной науки финансового права. Ученые российских императорских университетов в своих работах не обходили стороной и принципиальные вопросы налогообложения.

В последней трети XIX века издаются сочинения по финансовому праву: И.Е. Горлова «Теория финансов» (1841), М.Н. Капустина «Чтения о политической экономии и финансах» (1879), В.А. Лебедева «Финансовое право» (1882-1886), И.Т. Тарасова «Очерк науки финансового права» (1883), А.А. Исаева «Очерк теории и политики налогов» (1887), В.Г. Яроцкого «Финансовое право» (1888), Д.М. Львова «Курс финансового права» (1888), И.И. Янжула «Основные начала финансовой науки» (1890), Л.В. Ходского «Основы государственного хозяйства. Пособие по финансовой науке» (1894), С.И. Иловайского «Определение, содержание и значение науки финансового права» (1887).

Авторы указанных работ дают собственную оценку зарубежному опыту, критически подходя к теоретическим вопросам налогообложения, делая собственные выводы и предложения.

Так, например, обобщая выводы исследователей А. Смита, А. Вагнера и В. Рошера профессор Новороссийского университета С.И. Иловайский заключал, что при установлении налогов всегда следует руководствоваться главным образом право-

³⁵ Капустин М.Н. Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль, 1879. С. 259.

³⁶ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005. С. 97.

³⁷ У истоков финансового права. М., 1998. С. 139.

выми началами. При установлении налогов И.С. Иловайский призывал всегда руководствоваться началами справедливости, порядка и хозяйственности³⁸.

В советский период принципы налогового права отдельно не исследовались, поскольку для советской власти налоги являлись инструментом буржуазной экономики (особенно в начале ее существования). Коммунистическая партия ставила целью построение первого в мире государства без налогов, хотя все попытки полностью ликвидировать их, оказались безуспешными. Реальная система налогов существовала только в отношении налогов с населения и сельскохозяйственных организаций, предприятия социалистического хозяйства не облагались налогами в их юридико-экономическом смысле, а лишь перечисляли определенные средства из прибыли и оборота собственнику – государству.

Специалисты в области финансового права отмечают, что вплоть до 90-х годов прошлого века вопрос о принципах финансового права либо не ставился вовсе, либо имел исключительно идеологический характер³⁹. Учеными советского периода исследовались принципы финансовой деятельности государства (Е.А. Ровинский), принципы построения системы советского финансового права (Р.О. Халфина). Рассматривая отраслевые принципы финансового права, ученые конкретизировали общеправовые принципы в соответствии с предметом правового регулирования финансового права.

Резюмируя изложенное, следует сказать, что российскими учеными была про-

делана значительная работа, чтобы выработать теоретические основы, положенные в основу современной налоговой системы.

Библиография:

1. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации (под ред. проф. д.ю.н. А.Н. Козырина). – Система ГАРАНТ, 2009.
2. Бельский К.С. Финансовое право. М., 1994.
3. Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904.
4. Капустин М.Н. Чтения о политической экономии и финансах. Ярославль, 1879.
5. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919.
6. Никитский А.А. Основы финансовой науки и политики. М., 1909.
7. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Учение об обыкновенных доходах. М., 1905.
8. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2005.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2.
10. У истоков финансового права. М., 1998.
11. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004.
12. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002.
13. Яроцкий В.Г. Финансовое право: Лекции, читанные в Военно-Юридической Академии. Санкт-Петербург, 1898.

References (transliteration):

1. Bel'skiy K.S. Finansovoe pravo. M., 1994.
2. Ilovayskiy S. I. Uchebnik finansovogo prava. Odessa, 1904.

³⁸ Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 161.

³⁹ Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации (под ред. проф. д.ю.н. А.Н. Козырина). – Система ГАРАНТ, 2009.

3. Kapustin M.N. Chteniya o politicheskoy ekonomii i finansakh. Yaroslavl', 1879.
4. Kulisher I.M. Ocherki finansovoy nauki. Petrograd, 1919.
5. Nikitskiy A.A. Osnovy finansovoy nauki i politiki. M., 1909.
6. Ozerov I.Kh. Osnovy finansovoy nauki: Uchenie ob obyknovennykh dokhodakh. M., 1905.
7. Pushkareva V.M. Istoriya finansovoy mysli i politiki nalogov. M., 2005.
8. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. M., 1935. T. 2.
9. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoy nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh. M., 2002.
10. Yarotskiy V.G. Finansovoe pravo: Lektsii, chitannye v Voенно-Yuridicheskoy Akademii. Sankt-Peterburg, 1898.