

§ ОБЩИЕ ВОПРОСЫ ФИНАНСОВОГО ПРАВА

Н.И. Химичева

ПРИНЦИПЫ СОВРЕМЕННОГО РОССИЙСКОГО ФИНАНСОВОГО ПРАВА КАК ОСНОВЫ БЮДЖЕТНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Аннотация: в данной статье рассмотрены принципы современного российского финансового права. Автором продемонстрированы взаимосвязь данных принципов, их значимость в контексте бюджетно-правового регулирования. Среди данных основных начал отрасли финансового права выделяют принципы 1) приоритетности публичных интересов; 2) социальной направленности финансово-правового регулирования; 3) федерализма; 4) единства финансовой политики и денежной системы; 5) равноправия субъектов Федерации; 6) самостоятельности финансовой деятельности органов местного самоуправления; 7) разделения законодательной (представительной) и исполнительной властей; 8) участие граждан РФ в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления; 9) гласности; 10) плановости; 11) законности; 12) экономического стимулирования. Особое внимание уделяется новому принципу «экономического стимулирования», ранее не раскрывавшемуся в научной литературе. Автор опирается в своих изысканиях на российское законодательство и различные научные работы ученых сферы финансового права. Предлагаются изменения федерального законодательства с целью закрепления данных основных начал.

Ключевые слова: принципы финансового права, основные начала, бюджетно-правовое регулирование, принцип разделения властей, принцип равноправия, принцип федерализма, принцип гласности, принцип плановости, принцип законности, принцип экономического стимулирования.

Review: this article concerns the principles of Russian financial law. The author shows their interrelation and their value within the framework of budget law regulation. One may single out the following fundamentals of the branch of financial law: 1) public interests priority; 2) social directionality of financial legal regulation; 3) federalism; 4) unity of financial policy and currency system; 5) equality of the constituent subjects of the Russian Federation; 6) independency of the financial activities of the municipal bodies; 7) separation of legislative (representative) and executive branches of government; 8) participation of the citizens of the Russian Federation in the financial activities of the state and municipal bodies; 9) publicity; 10) planned character; 11) lawfulness; 12) economic stimulation. Much attention is paid to the new principle of “economic stimulation”, which was not properly discussed in

the scholarly writings before. The author bases her studies upon the Russian legislation and scientific works of the legal scholars in the sphere of financial law. She offers to amend the federal legislation in order to include provisions on these fundamentals.

Keywords: *principles of financial law, fundamentals, budget law regulation, separation of powers principle, equality principle, federalism principles; openness principle; planning principle; lawfulness principle; economic stimulation principle.*

Вступление России в новый этап развития, охватывающий широкий круг социально-экономических и политических направлений деятельности государства, муниципальных образований и российской общественности в целом, обусловило необходимость активизации формирования адекватного правового регулирования обновляющихся общественных отношений с учетом намеченных перспектив развития страны. Этот процесс осуществляется в условиях активного становления рыночной экономики и механизма ее регулирования, обновления сложившихся в связи с распадом СССР федеративных отношений внутри России и совершенствования местного самоуправления, а также расширения развития взаимоотношений Российского государства с другими странами в процессах глобализации.

Названные обстоятельства существенно сказались на всех отраслях российского права и его системы в целом: на ее строении и направленности регулятивных функций, роли отраслей права и их институтов, правовые нормы которых обрели новое содержание и направленность. Вместе с тем, помимо уточнений и преобразований, в отраслях права сформировались новые подотрасли и институты. При этом расширилось и разнообразилось взаимодействие норм различных отраслей права.

Характерно, что процесс развития системы российского права существенно коснулся финансового права: его роль по сравнению с периодом административно-плановой экономики как отрасли российского права весьма заметно возросла при значитель-

ном расширении круга регулируемых этой отраслью общественных отношений и увеличении объема вошедшего в нее нормативно-правового материала. Следует также отметить нацеленность законодателя на совершенствование структурирования финансово-правовых норм и их содержание. В таком направлении решены еще не все задачи, однако исключительно важным событием в формировании финансового законодательства следует признать принятие в 1998 г. Бюджетного и Налогового кодексов Российской Федерации (см. Федеральные законы РФ: от 31. 07. 1998 г. № 145-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями; Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ и 5. 08. 2000 г. № 117-ФЗ с последующими изменениями и дополнениями) как основных источников финансового права. Все эти преобразования существенно повлияли на содержание финансового права и его роль в жизни общества и каждой личности, в деятельности государства и местного самоуправления.

Учитывая роль и значение современного финансового права, представители юридической науки, в том числе специалисты по общей теории права, обоснованно относят его к основному кругу отраслей системы российского права. Такая оценка объективно отражает сущность и важное предназначение финансового права.

Для современного этапа развития России и ее экономики характерна необходимость усиления значения названной отрасли права. Важную роль в таком направлении призваны выполнить представители науки финансового

права, уделяя особое внимание вопросам финансовой политики.

Естественно, реализация намеченных мер и программ требует адекватной правовой основы, совершенствования и обновления действующего в настоящее время финансового законодательства. В связи с этим определяется направление следующих поставленных задач: совершенствование норм законодательства, действующего в финансовой сфере; формирование российского финансового права с учетом использования новых для страны явлений и инструментов финансового механизма.

Следует отметить, что финансовое право как отрасль российского права и его многочисленные и разнообразные источники в условиях рыночной экономики находятся в постоянном процессе изменений и дополнений. Однако на данном этапе изменение должно быть системным, охватывающим названную отрасль в целом, с учетом взаимосвязи между ее подотраслями и институтами, взаимодействия с нормами других отраслей права, а также использования намеченных перспектив развития и накопленного опыта финансово-правового регулирования, что позволяет объективно оценить намечающиеся обновления в финансовом праве.

Такая масштабная, сложная и значительная работа требует глубоких научных обоснований, всестороннего анализа как отдельных проблем, так и общего подхода к обновлению данной отрасли в целом. Несмотря на возросшую в последние годы активность научной общественности по разработке финансово-правовой тематики, еще не все проблемы в юридической науке получили достаточно полное разрешение, особенно что касается новых условий Российского государства и его социально-экономических задач современного периода. Среди других вопросов к ним относятся выявление и научное обоснование принципов финансового права. Этот вопрос,

имея существенное значение для формирования эффективного финансового права, важен в таком аспекте также для его структурных подразделений, включая подотрасли, институты, нормы.

Нельзя сказать, что в финансово-правовой науке такая тема обойдена вниманием. Имеющиеся научные разработки нашли определенное отражение в законодательстве, учебной и научной литературе. Однако законодательство в этом случае не всегда является достаточно четким и полным, а учебные и научные труды по финансовому праву характеризуются разнообразием перечней этих принципов и их толкования. Например, профессор О. Н. Горбунова называет следующие принципы финансового права: приоритет в области финансовой деятельности государства исполнительными органами государственной власти; принципы федерализма; законности и плановости¹; профессор К. С. Бельский такими считает принципы: законности; плановости; гласности; финансового федерализма; взаимной ответственности государственных органов и граждан в области финансовой деятельности². Глубокий анализ и обоснованность выводов проведен Д. А. Смирновым в докторской диссертации и соответствующей монографии³.

По мнению автора настоящей статьи основными общеправовыми принципами действующего в настоящее время финансового права можно назвать следующие:

- приоритетность публичных задач в правовом регулировании финансовых отноше-

¹ Финансовое право: учебник.— 2-е изд. / отв. ред. Е. Ю. Грачева и Г. П. Толстопятенко.— М., 2007.— С. 25–28.

² Финансовое право: учебник / под ред. С. В. Запольского.— М., 2006.— С. 49–54.

³ Смирнов Д. А. Принципы современного российского налогового права: монография / Д. А. Смирнов; под ред. проф. Н. И. Химичевой.— М., 2009.

ний, сочетающихся с реализацией частных интересов граждан;

- единство финансовой политики и денежной системы;
- социальная направленность финансово-правового регулирования;
- федерализм и равноправие субъектов РФ в области финансовой деятельности государства;
- самостоятельность органов местного самоуправления в формировании и использовании местных финансов в предусмотренных законодательством рамках;
- распределение функций в области финансовой деятельности на основе разделения законодательной (представительной) и исполнительной ветвей власти;
- гласность в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления;
- принципы плановости и законности финансовой деятельности;
- принцип экономического стимулирования деятельности в финансовой сфере;
- участие граждан РФ, общественных организаций в контроле финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, организаций и учреждений;
- в связи с переходом к рыночной экономике предлагается данный перечень дополнить принципом экономического стимулирования деятельности в финансовой сфере.

Основное содержание названных принципов определяется Конституцией РФ, как ее общими положениями, так и специально относящимися к финансовой деятельности государства и муниципальных образований, конкретизированными в нормах финансового права.

Принцип приоритета публичных интересов в правовом регулировании общественных отношений, возникающих в области финансо-

вой деятельности государства и муниципальных образований, предполагает использование финансово-правовых институтов в целях государственного регулирования экономики, исходя из общезначимых задач общества. Он определяет необходимость совершенствования правовых норм, закрепляющих механизм государственного воздействия на финансовые и кредитные отношения, четкого определения самого понятия государственного регулирования этих отношений как в целом, так и в разных их областях.

Вместе с тем рассмотренный принцип финансового права не должен противоречить частным интересам личности, напротив, его последовательная реализации положительно отражается на них, в частности, последовательная реализация названного принципа в рассматриваемых направлениях призвана способствовать развитию малого предпринимательства. Это подтверждается принципом социальной направленности финансово-правового регулирования, вытекающего из положений Конституции РФ, характеризующих Российскую Федерацию как социальное государство, призванное обеспечить достойную жизнь и свободное развитие человека (ч. 1 ст. 7). Хотя на настоящем этапе реализация названного принципа предстает далекой перспективой, определение данного направления в развитии финансового права имеет существенное значение. Для реализации этой установки необходимо сосредоточение в распоряжении государства необходимых финансовых ресурсов и их распределение на соответствующие цели, то есть осуществление финансовой деятельности в определенной целенаправленности. Необходимость усиления внимания к социальным проблемам на современном этапе отмечена Президентом РФ в Бюджетном послании от 24 мая 2005 г. «О бюджетной политике в 2006 г.» и Послании Федеральному собранию РФ от 25 апреля 2005 г. Эти направления

получили развитие в Послании Президента РФ Федеральному собранию от 10 мая 2006 г. «О важнейших общенациональных задачах», в числе которых выделена демографическая проблема. Она определена как наиболее острая проблема современной России, с которой связаны проблемы экономического и социального развития страны, а также в Послании «О бюджетной политике в 2008–2010 гг.».

Принцип федерализма предполагает направленность финансово-правового регулирования на сочетание общефедеративных интересов с интересами субъектов Федерации, на обеспечение необходимыми финансовыми ресурсами как выполнение функций, имеющих значение как для Федерации в целом, так и для жизнедеятельности и самостоятельности в рамках Конституции РФ субъектов Федерации (статьи 71, 72, 73, 76 Конституции РФ).

Федеральные государственные органы и государственные органы власти субъектов Федерации осуществляют функции финансовой деятельности в соответствии с установленным Конституцией РФ разграничением предметов ведения между Федерацией и ее субъектами. Так, в ведении Российской Федерации находятся: установление основ федеральной финансовой политики, финансовое, валютное и кредитное регулирование, федеральные экономические службы, включая федеральные банки, федеральные налоги и сборы, федеральные фонды регионального развития (ст. 71). К совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов отнесено установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации (ст. 72)¹. Вне этих

¹ См. также Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» с изм. на 01.06.2012 г.

пределов субъекты Российской Федерации обладают в области финансов всей полнотой государственной власти (статьи 73, 76).

Эффективность реализации принципа федерализма в финансовых отношениях относят к числу первостепенных современных задач Российского государства.

Принцип единства финансовой политики и денежной системы предполагает, что согласно финансово-правовым нормам самостоятельность субъектов Федерации не должна выходить за рамки основ федеральной финансовой политики, а также установленных общих принципов налогообложения и сборов. Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов, а также перечень налогов, взимаемых по стране, устанавливаются федеральным законодательством. В нем же закреплены единство бюджетной системы, единый порядок финансирования бюджетных расходов и т. д.

Единство финансовой политики является необходимым условием гарантированного Конституцией РФ единства экономического пространства в РФ, свободного перемещения финансовых средств (ст. 8).

Единство финансовой политики и единство экономического пространства требуют единой денежной системы в стране. Согласно Конституции РФ денежной единицей в РФ является рубль. Денежная эмиссия осуществляется исключительно Центральным банком Российской Федерации. Введение и эмиссия других денег в Российской Федерации не допускаются (ст. 75).

Равноправие субъектов Федерации в области финансовой деятельности определяется ст. 5 Конституции РФ. На каждого из субъектов Федерации в равной мере распространяется федеральное финансовое законодательство. Вне пределов ведения Российской Федерации и совместного ведения каждый из субъектов Федерации осуществляет собственное право-

вое регулирование финансовых отношений и самостоятельную финансовую деятельность, утверждает бюджет, устанавливает и вводит в действие налоги и т. д.

Федеральная власть на основе согласования с субъектами Федерации может передать им некоторые из своих полномочий с финансовым обеспечением их осуществления. Определяя перспективы развития федерализма, в упомянутом Послании Президента Федеральному собранию от 10. 05. 2006 г. подчеркнута необходимость продолжать процесс передачи полномочий. В связи с этим предложено передать часть инвестиционных средств федерального бюджета субъектам Федерации, которым в настоящее время приходится финансировать, помимо своих полномочий, в значительной мере и полномочия муниципальных образований.

Самостоятельность финансовой деятельности органов местного самоуправления гарантирована Конституцией РФ (статьи 12, 130–133). Эти органы руководствуются в своей деятельности законодательством РФ и соответствующего субъекта Федерации. Они самостоятельно утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы в соответствии с федеральным законодательством и законодательством субъекта Федерации. Органы местного самоуправления вправе участвовать, при согласовании с ними, в осуществлении государственных полномочий и соответствующем финансовом обеспечении со стороны государственной власти (см. Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления» от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ с изм. и доп.).

Распределение функций в области финансовой деятельности осуществляется на основе разделения законодательной (представительной) и исполнительной властей. Конституция РФ, исходя из этого принципа, разделяет полномочия законодательных (представитель-

ных) и исполнительных органов власти. Так, Государственная Дума принимает, в частности, законы по вопросам федерального бюджета, федеральных налогов и сборов, финансового, валютного, кредитного регулирования, денежной эмиссии (статьи 105, 106). К полномочиям Правительства относятся разработка проекта федерального бюджета и обеспечение его исполнения, обеспечение проведения единой финансовой, кредитной и денежной политики и др. (ст. 114). Аналогично закреплено распределение функций органов законодательной (представительной) и исполнительной власти на других уровнях. Судебная система обеспечивает защиту прав и законных интересов участников финансовых правоотношений, в том числе государства, муниципальных образований, граждан и юридических лиц, а также решает вопросы о привлечении к ответственности за правонарушения в данной области.

Участие граждан РФ в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, а также в контроле за ее осуществлением вытекает из положения Конституции РФ (ст. 32) о праве граждан РФ участвовать в управлении делами государства как непосредственно, так и через своих представителей. Это конституционное положение имеет прямое отношение к финансовой деятельности как составной части управления делами государства.

Формы такого участия разнообразны — как индивидуальные, посредством проявления личной инициативы, так и через различные общественные организации. В последнее время появились новые общественные организации широкого профиля и определенного финансового направления деятельности. К первым относится, например, Общественная палата Российской Федерации, созданная на основе Федерального закона от 4 апреля 2005 г. № 32-ФЗ, в целях взаимодействия граждан с органами государственной власти и местного само-

управления. Деятельность в области налогообложения осуществляет учрежденный в 2004 г. Российский союз налогоплательщиков, целями которого являются: поддержка деятельности, направленной на повышение уровня правового сознания налогоплательщиков, осуществление общественного контроля за управлением средствами государственного бюджета и т.п.¹ Затрагивает сферу финансов и общественное движение «Против коррупции»².

Основы принципа гласности установлены нормами Конституции РФ, требующими официального опубликования законов, что непосредственно относится и к законам, регулирующим финансовую деятельность. Какие-либо нормативные акты, касающиеся прав, свобод и обязанностей человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения (ст. 15). В сфере финансов это относится, в частности, к принятию законов о бюджетах федерального и регионального уровней, об отчетах об их исполнении и др. Принцип гласности получил специальное закрепление и в финансовом законодательстве. Так, в Бюджетном кодексе РФ прямо говорится о гласности как принципе бюджетной системы (ст. 28), об обязательном опубликовании утвержденных бюджетов и отчетов о их исполнении (ст. 36 БК РФ). Налоговый кодекс в соответствии с этим принципом предусматривает вступление актов законодательства в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования (ст. 5 НК РФ).

Принцип плановости выражается в том, что деятельность государства и муниципальных образований по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов осуществляется на основе финансовых планов, разрабатываемых в соответствии с го-

сударственными и местными планами и программами, а также планами предприятий, организаций и учреждений. Формами финансовых планов являются, в частности, бюджеты разных уровней, бюджеты внебюджетных фондов (статьи 71, 114, 132 Конституции РФ). Планирование финансов не только не противоречит принципам рыночных отношений, но и является необходимым для них, выступая важным элементом регулирования экономического и социального развития и управления финансами, хотя и со своими особенностями. В условиях рыночной экономики финансовое планирование опирается не на директивные предписания распределительного характера, а на рыночный механизм обмена товарами и услугами, признание затрат на их производство общественно необходимыми на основе закона спроса и предложения. Такая основа требует усиления прогнозирования в определении направлений использования финансовых ресурсов, с которым неразрывно связано финансовое планирование. В процессе финансового планирования в РФ используются прогнозы и программы по различным сферам и отраслям социально-экономического развития на перспективу. На их основе проводится прогнозирование мобилизации и использования финансовых ресурсов на длительный период, а также годовое финансовое планирование.

В целях совершенствования финансового планирования, помимо составления годового федерального бюджета согласно бюджетному посланию Президента РФ предпринята разработка перспективного (среднесрочного) финансового плана на 2006–2008 гг., переход к утверждению трехлетнего федерального бюджета, изменению содержания финансовых плановых показателей с их ориентированием на конечный результат, что впоследствии нашло закрепление в Бюджетном кодексе РФ (см. Федеральный закон от 26.04.2007 г. № 63-ФЗ).

¹ Родная газ.— 2004.— 23–29 янв. (№ 3 (38)).

² Рос. газ.— 2005.— 23 верес.

Финансовым планированием охвачены все звенья финансовой системы. Оно осуществляется на всех территориальных уровнях, а также в различных отраслях и сферах экономики, в рамках предприятий, организаций и учреждений. В масштабе государства в целом составляется сводный финансовый баланс, в котором учитываются финансовые ресурсы страны. Такие финансовые балансы составляются в масштабах и субъектов Федерации, и муниципальных образований.

Принцип законности означает необходимость строгого соблюдения требований финансово-правовых норм всеми участниками отношений, возникающих в процессе финансовой деятельности. Он распространяется на государственные органы власти, органы местного самоуправления, предприятия, организации, учреждения, должностных лиц и граждан. Этот принцип вытекает из ст. 1 Конституции РФ, определившей Российскую Федерацию правовым государством. Он закреплен и в других статьях Конституции РФ (статьи 2, 15, 57 и др.). За нарушения норм финансового права применяются соответствующие меры ответственности. Они предусмотрены, в частности, в Налоговом и Бюджетном кодексах РФ, помимо которых за другие правонарушения в финансовой сфере предусмотрены также меры административной и уголовной ответственности.

Однако направление научных исследований в современных условиях российской действительности и намеченных перспективах требует определения принципов, отражающих новые факторы. Таким основным принципом финансового права в условиях нового этапа рыночных отношений в России следует назвать принцип экономического (или материального) стимулирования, который при обстоятельной правовой регламентации его действия может стать важнейшим инструментом реализации

финансово-правовой политики, не противоречащим правилам рыночной экономики.

Экономическое стимулирование (в положительных аспектах) широко используется в финансовых правоотношениях, затрагивая все их виды — бюджетные, налоговые, банковские, страховые и др., распространяясь на все виды субъектов финансового права — Российскую Федерацию, субъектов РФ, муниципальные образования, на организации и физических лиц. Оно призвано с помощью материального поощрения побуждать названных субъектов финансового права своевременно и эффективно согласно установленным целям, конкретным задачам и порядком выполнять свои обязанности, касающиеся формирования, распределения и использования денежных фондов публичного значения, изыскивать возможности экономии и выявления новых финансовых ресурсов.

Экономическое стимулирование находило успешное применение в бюджетной сфере еще в советский период. Например, в бюджеты республик, областей и других административно-территориальных образований, входивших в состав СССР, передавалась в определенном процентном размере часть отчислений от прибыли предприятий общесоюзного значения, что способствовало проявлению на местах заинтересованности, активному содействию в развитии и повышении доходности этих предприятий. Такой опыт с учетом экономических преобразований в стране и перспектив ее развития целесообразно использовать на современном этапе. Проведение финансово-правовой политики распределения средств между бюджетами, основанной преимущественно на распределении дотаций и субвенций при незначительности собственных доходов региональных и местных бюджетов, не стимулирует развитие местной инициативы в этой области.

Рассмотренные принципы находят отражение и закрепление в законодательных и других

правовых актах, регулирующих различные стороны финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления, а также применение в подотраслях и институтах финансового права. Помимо этого, названным подотраслям и институтам присущи и особые принципы, в которых проявляется их специфика. Все эти принципы требуют развития и углубления, конкретизации в финансовом законодательстве и последовательной реализации.

Важная роль принципов любой отрасли права обусловлена тем, что в них формулируются основополагающие начала, правила и требования, выражающие ее наиболее существенные особенности и целенаправленность. Принципы имеют общеобязательный характер, так как закреплены непосредственно в правовых нормах или выводятся логически из их совокупности. Принципы права не только позволяют правильно понимать и применять правовые нормы, но также выявлять и устранять пробелы в законодательстве. Считаю целесообразным совокупность принципов финансового права закрепить в особом разделе федерального закона, который был бы составным элементом Части первой комплекса норм

финансового права Российской Федерации, включающей положения общего характера.

В юридической литературе 1970–1980-х годов высказывались и обосновывались идеи о принятии закона СССР о финансах (или финансовой системе, основах финансовой деятельности). Обстоятельно обоснованные положения в этом направлении были разработаны О. Н. Горбуновой в докторской диссертации. Однако такой закон до сих пор не принят, хотя именно в нем могли бы быть прописаны принципы финансового права.

На основе упомянутого закона целесообразно было бы принять соответствующие правовые акты на уровне субъектов Федерации и муниципальных образований, с учетом их специфики. При этом субъекты Федерации вправе принимать данные акты в форме законов, исходя из положений Федерального закона с учетом особенностей, не противоречащих федеральным нормам. Муниципальные образования могли бы принять такие правовые акты в форме Положения. В них также не должно быть противоречий с федеральным законом, и законом субъекта Федерации, в который входит муниципальное образование.

Библиография

1. Финансовое право: учебник.—2-е изд. / отв. ред. Е. Ю. Грачева и Г. П. Толстопятенко.— М., 2007.— С. 25–28.
2. Финансовое право: учебник / под ред. С. В. Запольского.— М., 2006.— С. 49–54.
3. Смирнов Д. А. Принципы современного российского налогового права: монография / Д. А. Смирнов; под ред. проф. Н. И. Химичевой.— М., 2009

References (transliterated)

1. Finansovoe pravo: uchebnik.—2-e izd. / otv. red. E. Yu. Gracheva i G. P. Tolstopyatenko.— M., 2007.— S. 25–28.
2. Finansovoe pravo: uchebnik / pod red. S. V. Zapol'skogo.— M., 2006.— S. 49–54.
3. Smirnov D. A. Printsipy sovremennogo rossiiskogo nalogovogo prava: monografiya / D. A. Smirnov; pod red. prof. N. I. Khimichevoi.— M., 2009