

## Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза<sup>2</sup>

Переход к новому этапу евразийского экономического сотрудничества, когда на смену Таможенному союзу пришел Евразийский экономический союз, заставляет по-новому посмотреть на проблематику гармонизации и унификации налогового законодательства в государствах, образующих Евразийский экономический союз (ЕАЭС)

Расширение состава ЕАЭС и присоединение к нему в 2015 г. Армении и Киргизии придают дополнительную актуальность рассматриваемой проблематике.

Налоговое законодательство представляет собой одну из наиболее значимых отраслей законодательства для регулирования экономической активности. Вместе с тем она является отраслью законодательства, весьма чувствительной к любым изменениям в регулировании международных экономических отношений. Более того, можно утверждать, что влияние налогового законодательства и внешнеэкономических связей является взаимным.

Внешними факторами развития государств-членов ЕАЭС обусловлены задачи по **гармонизации и унификации** их налогового законодательства.

Гармонизация и унификация налогового регулирования — важные направления развития любого экономического союза. Не является исключением в этом случае и Евразийский экономический союз.

Гармонизация налогового права в рамках ЕАЭС представляет собой процесс сближения национальных систем правового регулирования налоговых отношений, уменьшения и даже полное устранение различий между ними.

Гармонизация налогового права ЕАЭС и его унификация — взаимосвязанные, но не совпадающие явления. Гармонизация налогового законодательства является более широким понятием. Сближение национальных законодательств о налогах и сборах (то есть их гармонизация) может осуществляться как посредством унификации налогового права, так и вне унифи-

кационного процесса. В свою очередь, унификация национальных моделей налогового законодательства предполагает такое их сближение, при котором государства, участвующие в этом процессе, берут на себя определенные международные обязательства.

Унификация правовых норм представляет собой одно из основных направлений деятельности международных организаций. Они содействуют заключению международных договоров, содержащих модели единообразных, «похожих» норм, переходящих впоследствии в национальные законодательства. Унификация — нормотворческая деятельность, происходящая в международном праве и через имплементацию норм международных договоров проникающая в национальное (внутригосударственное) законодательство.

Если унификация всегда предполагает наличие международных договорных форм, то процесс сближения (гармонизации) законодательства может проходить как путем его унификации, так и в иных формах.

Таким образом, гармонизация налогового законодательства может протекать в форме унификации, а может происходить и без принятия каких-либо международно-правовых обязательств. Государства, имеющие общее историческое и культурное прошлое, связанные тесными узами экономического сотрудничества, могут заимствовать (воспроизводить) отдельные нормы и институты права, делая это в ряде случаев стихийно, неосознанно, но при этом не связывая себя формально международными обязательствами.

В условиях динамично развивающихся международных экономических отношений, институтов региональной экономической интеграции с каждым годом заключается все больше многосторонних международных договоров, принимается больше иных международно-правовых актов, направленных на унификацию налогового регулирования.

В эти процессы активно включаются международные организации и наднациональные структуры, действующие на постсоветском пространстве, в том числе институты СНГ и ЕАЭС.

Так, в рамках СНГ происходит унификация налогового законодательства через принятие многосто-

<sup>1</sup> Козырин Александр Николаевич, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового, налогового и таможенного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». E-mail: kozyrine@mail.ru

<sup>2</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ (проект №15-03-00745а «Закон в системе источников финансового права: сравнительно-правовое исследование», 2015-2016).

ронных международных договоров и иных международно-правовых актов по налоговым вопросам, в которых участвуют государства — бывшие союзные республики СССР, в том числе государства, входящие в состав Евразийского экономического союза. Приведем несколько примеров таких международно-правовых актов:

- «Соглашение об установлении и применении в Таможенном союзе порядка зачисления и распределения ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие)», заключенное в Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.<sup>3</sup>;
- «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе», подписанный в Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 г.<sup>4</sup>;
- Решение Совета глав правительств СНГ (Москва, 25 ноября 1998 г.) «О Положении о порядке применения налога на добавленную стоимость и акцизов по кооперированным поставкам материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий для производства вооружения и военной техники, а также других специфических товаров при расчетах между хозяйствующими субъектами государств-участников Содружества Независимых Государств»<sup>5</sup> и т. д.

Еще одним направлением унификации налогового законодательства на постсоветском пространстве стало принятие так называемых модельных законов. В целях унификации налогового регулирования в рамках СНГ принимаются непрерывно, в течение ряда лет модельные налоговые законы. Так, «Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ. Общая часть (новая редакция)» был принят на 39-ом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ в Санкт-Петербурге 29 ноября 2013 г. (Постановление 39-10)<sup>6</sup>.

Специальная часть модельного налогового кодекса, посвященная отдельным налогам и сборам, а также специальным налоговым режимам, формируется через принятие модельных законов в «поглавном» формате (то есть принятие отдельных глав, посвященных конкретным налогам, сборам или специальным налоговым режимам). С 2001 г. по 2015 г. Межпарламентская Ассамблея государств-участников СНГ последовательно приняла 11 глав — от главы 1 («Модельный налоговый кодекс. Специальная часть. Глава 1. Налог на добавленную стоимость», 24 ноября 2002 г.<sup>7</sup>) до главы 11 («Модельный налоговый кодекс

для государств-участников СНГ. Специальная часть. Глава 11. Общегосударственные и местные (региональные и муниципальные) лицензионные сборы»<sup>8</sup>).

Процесс гармонизации и унификации налогового регулирования в государствах постсоветского пространства институционализируется путем создания при Коллегии Евразийской экономической комиссии **Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию** — института, призванного содействовать гармонизации налогового законодательства государств-членов ЕАЭС (Решение №128 Коллегии Евразийской экономической комиссии «О Консультативном комитете по налоговой политике и администрированию»<sup>9</sup> от 28 сентября 2015 г.).

Консультативный комитет является совещательным органом наднационального института ЕАЭС — Евразийской экономической комиссии по вопросам налоговой политики, совершенствования механизма взимания налогов во взаимной торговле, разработки и хода реализации программ и проектов государств-членов Евразийского экономического союза в сфере налоговой политики и администрирования.

Консультативный комитет готовит для Евразийской экономической комиссии рекомендации по вопросам гармонизации налогового законодательства государств-членов по согласованным направлениям или по разрешению проблемных ситуаций. Он разрабатывает также для наднационального регулятора предложения:

- по формированию единых подходов в проведении налоговой политики государствами-членами по согласованным направлениям;
- по совершенствованию законодательства государств-членов в области косвенного налогообложения во взаимной торговле, оборота подакцизных товаров (в том числе алкогольной продукции) на территориях государств-членов, а также прямого налогообложения;
- по оптимизации налогового администрирования государств-членов;
- по развитию информационного взаимодействия налоговых органов государств-членов.

Внешнее воздействие на национальное развитие налогового законодательства государств-членов ЕАЭС, заключающееся, прежде всего, в его унификации и гармонизации, дополняется внутренним (внутригосударственным) воздействием на него.

В рамках национальной правовой системы происходит непрерывный процесс систематизации налогового законодательства — деятельности по упорядочению нормативных правовых актов в налоговой сфере и приведению их в единую внутренне согласованную систему. Одной из основных форм такой систематизации, как известно, является кодификация налогового законодательства.

<sup>3</sup> Бюллетень международных договоров. 2011. №4. С. 18-29.

<sup>4</sup> Бюллетень международных договоров. 2011. №3. С. 21-30.

<sup>5</sup> Содружество. Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ. №3(30). С. 210-213.

<sup>6</sup> Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

<sup>7</sup> Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств-участников Содружества Независимых Государств. 2002. №8. С. 163-191.

<sup>8</sup> Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств-участников Содружества Независимых Государств. 2010. №7. С. 245-246.

<sup>9</sup> Официальный сайт Евразийского экономического союза <http://eaeunion.org/>, 29.09.2015.

Кодификация, в отличие от иных используемых в этих же целях форм систематизации (инкорпорации и консолидации), связана, прежде всего, с «внутренней» систематизацией нормативного массива. Нормы приводятся во внутреннее, непротиворечивое единство, выбирается оптимальная структура законодательства, восполняются пробелы действующего законодательства, вносятся различные коррективы в законодательство в связи изменениями в текстах «смежных» законодательных актов, унифицируется понятийный аппарат, исправляются технические и грамматические ошибки и т. д.

Заметим, что в тех государствах ЕАЭС, в которых приняты законы о нормативных правовых актах, существует легальное определение кодификации. Так, в ст. 1 Закона Республ. Беларусь от 10 января 2000 г. №361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» кодификация определена как «вид систематизации нормативных правовых актов, сопровождающейся переработкой установленно-го ими содержания правового регулирования путем объединения нормативных правовых актов в единый нормативный правовой акт, содержащий систематизированное изложение правовых предписаний, направленных на регулирование определенной области общественных отношений». Сам же кодифицированный акт в ст. 2 этого закона определяется как «закон, обеспечивающий полное системное регулирование определенной области общественных отношений».

Акт кодификации представляет собой укрупненный блок законодательства (законодательный акт), характеризующийся более сложной структурой и значительным объемом. При этом он может называться по-разному: Налоговый кодекс в Российской Федерации, Положение о налогах в ФРГ. В Российской империи и Советской России на определенных исторических этапах акты кодификации назывались уставами.

В настоящее время в четырех из пяти государств-членов ЕАЭС действуют налоговые кодексы.

В **Российской Федерации** в 1998 г. была принята первая часть Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ)<sup>10</sup>, а двумя годами позже, в 2000 г. — вторая часть НК РФ<sup>11</sup>.

Для «запуска» первой и второй частей НК РФ были приняты специальные операционные законы — Федеральный закон от 31 июля 1998 г. №147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>12</sup>, в соответствии с которым первая часть НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г., а также Федеральный закон от 5 августа 2000 г. №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные

акты Российской Федерации о налогах»<sup>13</sup>, определивший в качестве даты вступления в силу законодательного акта 1 января 2001 г.<sup>14</sup>

В **Республике Беларусь** Налоговый кодекс принимался также двумя частями. Однако если в Российской Федерации части Налогового кодекса названы первой и второй, то в Республике Беларусь они называются общей и особенной. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь<sup>15</sup> (далее — НК РБ) была принята в конце 2002 г. Законом Республики Беларусь «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь»<sup>16</sup>, в котором установлено, что Общая часть НК РБ вводится в действие с 1 января 2004 г., за исключением отдельных положений, которые вступают в силу со дня введения в действие Особенной части НК РБ. Особенная часть НК РБ<sup>17</sup> была принята в конце 2009 г. и вступила в силу 1 января 2010 г.

Законодатель в Республике Беларусь воспринимает НК РБ как единый нормативный правовой акт, в структуре которого выделены принятые одновременно две части (общая и особенная). На это указывает, в частности, предписание, содержащееся в Законе Республики Беларусь от 15 октября 2010 г. №174-З, в соответствии с которым при применении ссылки на НК РБ (его структурный элемент) в случае внесения в него изменений или дополнений, его толкования, приостановления действия, отмены либо признания утратившим силу указываются дата принятия Общей части НК РБ (19 декабря 2002 года) и источники официального опубликования Общей и Особенной частей НК РБ.

В **Республике Казахстан** Налоговый кодекс был принят в конце 2008 г. — Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. №99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»<sup>18</sup>. В Республике Казахстан так же, как в России и Республике Беларусь, Налоговый кодекс вводится в действие через принятие специального операционного закона (Закон Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. №100-IV «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)»).

<sup>10</sup> СЗ РФ. 2000. №32. Ст. 3341.

<sup>11</sup> Заметим, что в операционных законах, вводивших в действие первую и вторую части Налогового кодекса РФ предусматривались иные даты вступления в силу отдельных положений Налогового кодекса РФ.

<sup>12</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. №166-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, от 13.01.2003 г., №4, 2/920.

<sup>13</sup> Закон Республики Беларусь от 4 января 2003 г. №184-З «О введении в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., №8, 2/933.

<sup>14</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. №71-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, от 07.01.2010 г., №4, 2/1623.

<sup>15</sup> Казахстанская правда от 13 декабря 2008 г., №275-277 (25722-25724); от 19 декабря 2008 г., №280-283 (25727-25730). Доступ к актуализированному тексту: Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан «Эдилет»: [http://adilet.zan.kz/rus/archive/docs/K080000099\\_/13.11.2015](http://adilet.zan.kz/rus/archive/docs/K080000099_/13.11.2015)

<sup>10</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. №31. Ст. 3824.

<sup>11</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. №32. Ст. 3340.

<sup>12</sup> СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3825.

Особенностью Налогового кодекса Республики Казахстан (далее — НК РК) является его принятие в качестве единого законодательного акта, объединяющего три части — общую и особенную части, а также специальную часть, посвященную налоговому администрированию.

Налоговое администрирование — понятие, активно используемое экономистами, — не встречается в законодательном лексиконе в Российской Федерации. В то же время в Казахстане налоговое администрирование становится «системообразующим» понятием при формировании структуры налогового кодекса. В третьей части НК РК — «Налоговое администрирование» — объединены такие важные институты налогового права, как налоговый контроль, принудительное исполнение налоговой обязанности, налоговая жалоба и др., соответствующие основным направлениям деятельности налоговых органов. Однако наряду с этими традиционными институтами налогового права в эту часть включены и «непрофильные» функции административной деятельности налоговых органов (например, глава 90 «Порядок применения контрольно-кассовых машин»).

**В Кыргызской Республике** Налоговый кодекс<sup>19</sup> (далее — НК Киргизии) был принят в октябре 2008 г. и введен в действие Законом №231 «О введении в действие Налогового кодекса Кыргызской Республики» с 1 января 2009 г. Налоговый кодекс Киргизии включает в себя общую и особенную части. В общей части объединены нормы, составляющие основы налогового права Киргизии, а в особенной части — положения, закрепляющие порядок взимания отдельных налогов и применения специальных налоговых режимов на территории Киргизии.

Особенностями выделения в составе НК Киргизии общей и особенной частей является включение в особенную часть главы, в которой регулируются отношения по налоговому учету, а также наличие особого глоссария терминов, используемых в особенной части НК. Таким образом, в НК Киргизии имеются две статьи-глоссария: одна содержит термины и определения, используемые в НК Киргизии в обеих его частях (ст. 4), другая же (ст. 153) объединяет термины и определения, используемые только в особенной части.

**В Республике Армения** налоговый кодекс до сих пор не принят. В этом государстве на момент написания статьи продолжает действовать несистематизированное налоговое законодательство, строящееся вокруг принятого в 1997 г. Закона Республики Армения «О налогах». Закон «О налогах» выполняет в Армении ту же роль, которую играл в российском налоговом законодательстве Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В нем установлены понятие налога, а также виды налогов, взимаемых в Армении, принципы налогового права, порядок решения налоговых споров и ответствен-

ность за нарушение налогового законодательства. По каждому из учрежденных в Армении налогов принят отдельный закон, который в соответствии с положениями Закона «О налогах» устанавливает особенности взимания конкретного налога (Закон «О налоге на прибыль», Закон «О налоге на имущество» и т. д.).

В настоящее время Министерство финансов Республики Армения продолжает вести активные работы по подготовке проекта кодифицированного акта — Налогового кодекса Республики Армения; проходит общественное обсуждение проекта налогового кодекса.

Кодифицированный акт, с одной стороны, включает в себя нормы, регулирующие наиболее важные, принципиальные вопросы, определяющие законодательные основы конкретной отрасли законодательства; с другой же стороны, он регулирует обширную сферу общественных отношений (экономической жизни). Следствием этого является значительный нормативный объем кодекса, отличающий его от иных некодифицированных актов. Так, по состоянию на 1 ноября 2015 г. НК РФ содержит 51 главу, НК РБ — 44 главы, НК Киргизии — 59 глав. Особо выделяется по объему НК РК — 95 глав, около 700 статей.

Структура налоговых кодексов государств ЕАЭС имеет как сходные, так и отличительные черты.

Кодексы состоят из общей и особенной частей (в России это первая и вторая части), в которых сосредоточены нормы, регулирующие основы налогового регулирования в данном государстве (общая часть) и положения, определяющие порядок взимания отдельных видов налогов и сборов, в совокупности составляющих налоговую систему (систему налогов и сборов) данного государства.

В Российской Федерации каждая часть Налогового кодекса состоит из разделов, которые, в свою очередь, делятся на главы, состоящие из статей.

В Республике Беларусь и Киргизии применяется такое же структурирование кодифицированного текста: часть — раздел — глава — статья.

В Налоговом кодексе Казахстана главы могут делиться на статьи, а укрупненные главы — на параграфы, которые, в свою очередь, состоят из статей. Таким образом, структурирование происходит с использованием параграфа в качестве факультативного промежуточного элемента структуры НК РФ.

Особенностью структуры Налогового кодекса Республики Беларусь является наличие в его составе примечаний и приложений.

В приложениях размещаются, как правило, ставки по отдельным налогам (приложение 1 — ставки по акцизным налогам, приложение 2 — ставки земельного налога на сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения и т. д.). Всего в НК РБ 25 приложений, составляющих единое целое с собственным законодательным текстом.

Примечание к НК РБ расположено в самом начале Налогового кодекса. Оно касается особенностей формирования ссылки на кодекс в случае внесения в него изменений и дополнений. Примечание введено в НК РБ Законом РБ от 15 октября 2010 г. №174-З.

<sup>19</sup> Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 г. №230 // Эркин Тоо от 22 октября 2008 г., №78, 79, 80, 81.

Рассматриваемые налоговые кодексы отличает то, что в их текстах имеются:

- статьи, определяющие круг отношений, регулируемых налоговым законодательством (ст. 2 НК РФ, ст. 1 НК РБ, ст. 1 НК РК, ст. 1 НК Киргизии);
- статьи-гlossарии (ст. 11, 11.1 НК РФ<sup>20</sup>, ст. 12 НК РК, ст. 4, 153 НК Киргизии, в НК РБ отдельная статья-гlossарий отсутствует);
- статьи, закрепляющие принципы налогового законодательства, налогообложения и налоговой системы (ст. 3 НК РФ, ст. 2 НК РБ, ст. 4-9 НК РК, ст. 5-13 НК Киргизии<sup>21</sup>).

В налоговых кодексах государств ЕАЭС отсутствуют операционные нормы, поскольку все кодексы вводятся в действие специальными операционными законами о введении в действие. В тех же кодексах, в которых такие нормы все же включены, они носят отсылочный характер. Приведем в качестве примера ст. 331 НК РБ: «Особенная часть настоящего Кодекса вводится в действие специальным законом».

Предмет кодификации формируется по результатам разделения системы законодательства на отрасли. В государствах ЕАЭС систематизация законодательства, регулирующего публичные финансы, пошла по пути кодификации на подотраслевом уровне (создание бюджетного, налогового, валютного законодательства).

Кодификация, среди прочего, нацелена на укрепление системности нормативных актов, их единства и согласованности. Кодекс возглавляет формирующуюся в процессе систематизации отрасль законодательства. Вот почему важным элементом кодификации в области налогообложения является определение понятия «налоговое законодательство» и установление соотношения налогового кодекса с актами налогового законодательства, а также с иными источниками налогового права.

Во всех рассматриваемых нами кодексах содержится определение налогового законодательства (в Российской Федерации оно названо законодательством о налогах и сборах), закреплена отраслеобразующая функция налогового кодекса и установлен примат норм налогового кодекса по отношению к любым другим законодательным нормам, регулирующим налоговые отношения.

<sup>20</sup> Присутствие в Налоговом кодексе двух и более статей-гlossариев едва ли можно считать оптимальным юридико-техническим решением. Так, например, в НК РФ в ст. 11 содержатся институты, понятия и термины, используемые в НК РФ, а в следующей статье (ст. 11.1) объединены понятия и термины, используемые при налогообложении добычи углеводородного сырья. В НК Киргизии ст. 4 представляет собой гlossарий терминов и определений, используемых в законодательном акте (в его обеих частях). В то же время в ст. 153 собраны термины и определения, используемые в Особенной части НК Киргизии.

<sup>21</sup> Заметим, что в налоговых кодексах Казахстана и Киргизии при закреплении принципов налогообложения и налогового законодательства используется такой прием, когда одна статья посвящена перечислению всех принципов, а затем в последующих статьях каждый принцип раскрывается в отдельной статье. В налоговых кодексах России и Республики Беларусь принципы и их содержание раскрываются в одной статье.

Федеративное государственное устройство Российской Федерации отложило отпечаток на понятие и структуру законодательства, регулирующего порядок взимания налогов и сборов (в России оно называется «законодательство о налогах и сборах», в Республике Беларусь, Казахстане и Киргизии — «налоговое законодательство»).

В ст. 1 НК РФ закреплена трехуровневая структура законодательства о налогах и сборах:

- 1) федеральный уровень («законодательство Российской Федерации о налогах и сборах») — Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы (федеральные законы, вносящие в НК РФ изменения и дополнения, операционные законы и т. д.);
- 2) региональный уровень («законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах») — законы субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с НК РФ;
- 3) местный уровень («нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах») — муниципальные правовые акты о налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Остальные члены ЕАЭС, являясь унитарными государствами, имеют «монолитное» налоговое законодательство, представляющее собой единый нормативный правовой массив, совокупность нормативных правовых актов (иначе называемых актами налогового законодательства), принимаемых в соответствии с налоговым кодексом для регулирования налоговых отношений. Из такого законодательного подхода, во-первых, следует, что все иные акты налогового законодательства производны от налогового кодекса и не могут ему противоречить. Так, в п. 2 ст. 3 НК РБ устанавливается: «Положения нормативных правовых актов, принимаемых на основании и во исполнение настоящего Кодекса, не могут противоречить положениям настоящего Кодекса, а равно выходить за пределы содержания этих положений или предоставленных ими соответствующему органу полномочий». В п. 4 ст. 2 НК РК закреплено: «При наличии противоречия между настоящим Кодексом и другими законодательными актами Республики Казахстан в целях налогообложения действуют нормы настоящего Кодекса».

Во-вторых, из этого законодательного подхода следует то, что акты законодательства в такой правовой интерпретации могут быть не только законами, но и подзаконными актами. В НК РБ даже перечислены возможные правовые формы актов налогового законодательства. В статье 2 НК РБ содержится следующее определение налогового законодательства: «Налоговое законодательство Республики Беларусь — система принятых на основании и в соответствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, которая включает:

- настоящий Кодекс и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения;
- декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения;
- международные договоры Республики Беларусь;
- постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения и принимаемые на основании и во исполнение настоящего Кодекса, принятых в соответствии с ним законов, регулирующих вопросы налогообложения, и актов Президента Республики Беларусь;
- нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения и издаваемые в случаях и пределах, предусмотренных настоящим Кодексом, а также принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь и постановлениями Правительства Республики Беларусь».

Отметим, что такой расширительный подход к определению налогового законодательства, предполагающий отнесение к актам налогового законодательства не только законов, но и подзаконных актов, не соответствует подходу, обозначенному в НК РФ, в соответствии с которым акт законодательства о налогах и сборах — это *всегда* закон, то есть акт высшей юридической силы на данном уровне публично-правового образования, принятый соответствующим представительным (законодательным) органом. Иными словами, актами законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации могут быть только федеральные законы о налогах и сборах, законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах или нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований.

Законодатель может определить дополнительные условия отнесения нормативного правового акта к числу актов налогового законодательства. Так, например, в соответствии со ст. 2 НК РК актом налогового законодательства становится нормативный правовой акт, принятие которого предусмотрено непосредственно налоговым кодексом.

В кодифицированном акте, как правило, содержится норма, устанавливающая перечень вопросов, которые регулируются налоговым кодексом. Например, в п. 3 ст. 2 НК Киргизии определено, что налоговый кодекс устанавливает:

- принципы обложения налогами в Кыргызской Республике;
- систему налогов в Кыргызской Республике;
- виды налогов, взимаемых в Кыргызской Республике;
- порядок введения в действие и прекращения действия местных налогов;

- основания возникновения, изменения, прекращения и порядок исполнения налогового обязательства;
- права и обязанности налогоплательщиков, органов налоговой службы и других участников налоговых правоотношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за нарушение требований, установленных налоговым законодательством Кыргызской Республики;
- порядок обжалования решений органов налоговой службы и действий (бездействия) их сотрудников.

Юридическое значение таких норм состоит не столько в том, чтобы определить содержание налогового кодекса, сколько в том, чтобы определить перечень тех вопросов, которые могут быть урегулированы *только* налоговым кодексом и никаким другим актом законодательства, в том числе иным актом налогового законодательства.

В налоговом кодексе может устанавливаться запрет на включение налоговых норм в непрофильные («неналоговые») законодательные акты. Так, в соответствии с ч. 2 п. 1 ст. 3 НК РБ «включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства запрещается, если иное не установлено настоящим Кодексом или Президентом Республики Беларусь». В НК РК (п. 4 ст. 2) подобная норма выглядит более категоричной: «Запрещается включение в неналоговое законодательство Республики Казахстан норм, регулирующих налоговые отношения, кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом».

Такой подход законодателя направлен на исключение коллизий между *lex generalis* и *lex specialis* при регулировании налоговых отношений. Закрепив правило, в соответствии с которым налоговая норма может содержаться исключительно в актах налогового законодательства, законодатель тем самым дает указание правоприменителям (в административной или судебной сферах) при разрешении налоговых споров использовать только те нормы, которые содержатся в налоговом законодательстве (*lex specialis*).

Используются и другие юридико-технические приемы четкого определения границ налогового законодательства. Например, через установление запрета на применение актов налогового законодательства по аналогии (например, п. 7 ст. 3 НК РБ).

Налоговое законодательство определяется не только через установление его структуры и содержания, но и через «демаркацию» границ налогового кодекса с иными источниками налогового права.

Законодатель устанавливает примат Конституции по отношению к налоговому кодексу. Иногда он дополнительно указывает, что налоговое законодательство основывается на нормах Конституции (например, в п. 1 ст. 2 НК РК).

В соответствии с конституционными предписаниями он устанавливает преимущественную силу ратифицированного международного договора при возникновении коллизии между налоговым кодексом

и международным договором при регулировании налоговых отношений (п. 1 ст. 7 НК РФ, ст. 5 НК РБ, п. 5 ст. 2 НК РК, ст. 3 НК Киргизии).

Соотношение налогового кодекса и подзаконных актов, принимаемых для регулирования налоговых отношений, вполне очевидно: подзаконный акт должен соответствовать закону для того, чтобы в полной мере соблюдался принцип законности. Однако могут возникнуть особые, «внештатные» ситуации, вызванные национальной спецификой нормотворческого процесса. Так, в системе нормативных правовых актов Республики Беларусь особое место занимают декреты Президента РБ, которые являются нормативными правовыми актами главы государства, имеющими силу закона и издаваемыми в соответствии с Конституцией на основании делегированных ему парламентом законодательных полномочий, либо в случаях особой необходимости (**временный декрет**) для регулирования наиболее важных общественных отношений (ст. 2 Закона Республики Беларусь «О нормативных правовых актах Республики Беларусь»).

При столкновении налоговой нормы, содержащейся в акте Президента РБ, с нормой акта налогового законодательства, приоритет в отдельных случаях может быть отдан актам Президента РБ.

Это может произойти в силу п. 2 ст. 3 НК РБ: «Положения нормативных правовых актов, принимаемых на основании и во исполнение настоящего Кодекса, не могут противоречить положениям настоящего Кодекса, а равно выходить за пределы содержания этих положений или предоставленных ими соответствующему органу полномочий. Положения настоящего пункта не распространяются на акты Президента Республики Беларусь, изданные в соответствии с Конституцией Республики Беларусь». Аналогичная норма содержится в п. 4 ст. 3 НК РБ: «В случае расхождения декрета или указа Президента Республики Беларусь с настоящим Кодексом или другим законом, регулирующим вопросы налогообложения, настоящий Кодекс или другой закон имеют верховенство лишь тогда, когда полномочия на издание декрета или указа были предоставлены законом». Иными словами, акты Президента РБ, изданные в соответствии с Конституцией РБ, при регулировании налоговых отношений могут иметь силу, превышающую силу закона, в том числе налогового кодекса.

Содержание общей части кодифицированного налогового акта соответствует тем сегментам общественных отношений, которые законодатель определяет в качестве предмета налогового регулирования:

- установление, введение и взимание налогов и сборов;
- отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Устанавливая каркас национальной налоговой системы через определение категорий «налог», «сбор»,

«пошлина», «обязательный платеж в бюджет», «вид налога», «специальный налоговый режим» и т. д., законодатель определяет содержание особенной части кодифицированного налогового акта.

Налоговый кодекс представляет собой кодифицированный акт, включающий в себя как уже проверенные и опробованные на практике нормы (кодификация рассчитана на создание более устойчивых и стабильных норм с длительным сроком их действия), так и новые правила, обусловленные изменениями экономической конъюнктуры, динамикой общественной активности и назревшими потребностями развития общества (консолидированная группа налогоплательщиков, контролируемые иностранные компании, налоговый мониторинг и т. д.).

\*\*\*

Подведем некоторые итоги. Налоговое законодательство государств ЕАЭС претерпевает воздействие как внешних, так и внутренних факторов. Основное направление внешнего воздействия — это гармонизация и унификация налогового законодательства, осуществляемые посредством принятия международных договоров в рамках СНГ и ЕАЭС, в том числе путем принятия решений наднационального регулятора — Евразийской экономической комиссии. Особое значение для осуществления гармонизации законодательства приобретают модельные налоговые законы, принимаемые Межпарламентской Ассамблеей государств-участников СНГ.

Внутри государства происходит процесс систематизации налогового законодательства, которая приобретает непрерывный характер вследствие динамики правового регулирования налоговых отношений. Кодификация представляет собой основную форму систематизации налогового законодательства в государствах ЕАЭС. В четырех из пяти государств-членов ЕАЭС действуют налоговые кодексы. В Республике Армения завершаются законопроектные работы по подготовке и принятию кодифицированного налогового акта.

Кодифицированный акт регулирует обширную сферу общественных отношений и включает в себя нормы, регулирующие наиболее важные, принципиальные вопросы, определяющие законодательные основы конкретной отрасли законодательства.

Налоговые кодексы ЕАЭС отличаются значительным нормативным массивом и структурой, обладающей как сходными, так и особенными частями.

Предмет кодификации формируется по результатам разделения системы законодательства на отрасли. В государствах ЕАЭС систематизация законодательства, регулирующего публичные финансы, пошла по пути кодификации на подотраслевом уровне (появилось бюджетное, налоговое, валютное законодательство).

Кодификация способствует укреплению системности нормативных актов, регулирующих налоговые отношения. Налоговый кодекс стоит во главе налогового законодательства. Закрепляется примат норм

налогового кодекса по отношению к любым другим законодательным нормам, регулирующим налоговые отношения.

В Российской Федерации сформирована «федеральная» структура налогового законодательства, включающая три его уровня (федеральный, региональный и местный). В остальных унитарных государствах ЕАЭС образовалось «монолитное» налоговое законодательство, представляющее собой единый нормативный правовой массив, совокупность нормативных правовых актов, принимаемых в соответствии с налоговым кодексом для регулирования налоговых отношений.

Все иные акты налогового законодательства производны от налогового кодекса и не могут ему противоречить.

Если в России налоговое законодательство формируется через объединение законодательных актов (федеральных и региональных законов о налогах и сборах, нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых представительными органами местного самоуправления), то в других государствах ЕАЭС налоговое законодательство включает в свой состав как законодательные акты, так и иные источники налогового права — международные договоры, подзаконные акты.

В налоговом кодексе может устанавливаться запрет на включение налоговых норм в непрофильные («неналоговые») законодательные акты. Такой запрет направлен на избежание коллизий между *lex generalis* и *lex specialis* при регулировании налоговых отношений.

*Аннотация.* В статье рассматривается кодификация как одна из форм систематизации налогового законодательства в государствах-участниках Евразийского экономического союза. Наряду с внутренними процессами систематизации налогового законодательства, показаны также и «внешние факторы» воздействия на налоговое законодательство государств ЕАЭС — процессы унификации и гармонизации. С применением сравнительно-правового метода сопоставляется структура налоговых кодексов государств ЕАЭС, их место в системе налогового законодательства и источников налогового права.

*Ключевые слова:* Евразийский экономический союз, унификация и гармонизация налогового законодательства, систематизация налогового законодательства, кодификация, кодекс, структура кодекса, система налогового законодательства.

#### Библиографический список

1. Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия. М., 2009.
2. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Казахстан (Общая часть и налоговое администрирование) / под ред. Е. В. Порохова. Алматы, 2009.
3. Norma Caballero Guzman. Les codes des impots en droit compare. Contribution a une theorie de la codification fiscale. Paris, 2011.