

НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Козырин А. Н.¹

Формы систематизации налогового законодательства²

Сущность систематизации законодательства состоит в том, что значительное число законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих однородные отношения, приводится в единую, упорядоченную систему. Иными словами, систематизация приводит к упорядочиванию нормативного массива в рамках конкретной отрасли законодательства.

Известный российский теоретик права А. С. Пиголкин определял систематизацию законодательства как «деятельность по упорядочению и совершенствованию нормативных актов, приведению их в определенную, внутренне согласованную систему»³.

Значение систематизации вообще и систематизации налогового законодательства, в частности, состоит в том, что она содействует совершенствованию законодательства, которое освобождается в ходе

¹ 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

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

³ Юридический энциклопедический словарь. 2-е изд., доп. М., 1987. С. 422.

систематизации от устаревших актов, противоречивых норм. Происходит то, что исследователи называют «расчисткой» нормативного массива⁴.

С позиции «пользователя» налоговым законодательством ценность систематизации сводится к тому, что она (систематизация) неизбежно приводит к облегчению пользования нормативным массивом, создает благоприятные условия для правильного и быстрого ориентирования в значительных объемах налогового законодательства, облегчая тем самым доступ к налоговому праву.

Наконец, систематизация законодательства содействует повышению уровня правового воспитания, юридической и налоговой культуры в обществе.

Перечисленные цели являются юридическими целями систематизации налогового законодательства. Все они производны от экономической цели систематизации: нормативно-правовое регулирование налоговых отношений должно быть более эффективным для того, чтобы максимально полно обеспечить реализацию фискальных целей и задач государства. Таким образом, систематизация выступает не самоцелью⁵ — она нацелена на совершенствование формы и содержания законодательства, для того чтобы реализовать поставленные перед законодательством задачи.

Для достижения юридических и экономических целей систематизации налогового законодательства необходимо решение ряда практических и научных задач, позволяющих перейти от «стихийной систематизации» к

⁴ Систематизация законодательства в Российской Федерации / Под ред. А.С. Пиголкина. СПб., 2003. С. 30, 31.

⁵ См. также: *Игнатьева И. А.* Теория и практика систематизации экологического законодательства России. М., 2007. С. 11.

планируемому и осмысленному процессу совершенствования формы и содержания налогового законодательства.

Совершенствование механизмов реализации налогового законодательства становится одной из основных задач систематизации законодательства, с которой связаны и другие практические задачи систематизации — устранение коллизий и пробелов в нормативно-правовом регулировании, уход от практики принятия законов и иных нормативных правовых актов по узким, «мелким» темам, совершенствование понятийного аппарата, устранение «внутренних коллизий», возникающих из-за различий в понимании основных терминов налогового права, обеспечение соответствия законодательства обязательствам, взятым на себя Российской Федерацией на международном уровне.

Эти практические задачи систематизации характерны для систематизации законодательства вообще, т. е. для проведения работ по совершенствованию и упорядочению законодательства в любой отрасли, включая налоговое законодательство.

Современные проблемы, стоящие перед налоговой политикой и налоговым регулированием и, как следствие, налоговым законодательством, требуют расширения и уточнения перечня практических задач систематизации.

Во-первых, систематизация налогового законодательства на данном этапе должна учитывать факт вхождения Российской Федерации в Евразийский экономический союз и обусловленные этим фактом задачи по *гармонизации и унификации* налогового законодательства государств ЕАЭС.

Гармонизация и унификация налогового регулирования — важное направление развития любого экономического союза, представляющее собой

процесс сближения национальных систем правового регулирования налоговых отношений, уменьшение и даже полное устранение различий между ними.

Гармонизация налогового права 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 унификационного 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.

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 (например, «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.⁶; «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.⁷ 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. «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)⁸. Специальная часть модельного налогового кодекса, посвященная отдельным налогам и сборам, а также специальным налоговым режимам, формируется через 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 глав⁹.

⁶ Бюллетень международных договоров. 2011. № 4. С. 18- 29.

⁷ Бюллетень международных договоров. 2011. № 3. С. 21-30.

⁸ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Например: Модельный налоговый кодекс. Специальная часть. Глава 1. Налог на добавленную стоимость, 24 ноября 2002 г. (Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств-участников Содружества Независимых Государств. 2002. № 8. С. 163-191); Модельный налоговый кодекс для государств-участников СНГ. Специальная часть. Глава 11. Общегосударственные и местные (региональные и муниципальные) лицензионные сборы (Информационный бюллетень.

Процесс гармонизации и унификации налогового регулирования в государствах постсоветского пространства координируется на уровне *Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию*, созданного при Коллегии Евразийской экономической комиссии.

Во-вторых, систематизация налогового законодательства должна выявлять те сферы в налоговом регулировании, которые, несмотря на постоянное присутствие в них правоприменителей (судебных инстанций, налоговой администрации при рассмотрении налоговых споров), остаются неурегулированными на законодательном уровне.

В это трудно поверить, но это факт: один из наиболее востребованных практикой разрешения налоговых споров принцип российского налогового права — презумпция добросовестности налогоплательщика — остается до сих пор не закрепленным на законодательном уровне (даже упоминания о нем отсутствует в Налоговом кодексе РФ или в ином акте законодательства о налогах и сборах).

Презумпция добросовестности налогоплательщика становится одним из важнейших правовых инструментов, позволяющих налогоплательщику реализовать свои законные интересы и при этом не допускающих злоупотребление правом со стороны этого же налогоплательщика, которое могло бы привести к нарушению таким поведением прав и законных интересов других лиц¹⁰.

Презумпция добросовестности налогоплательщика предполагает, что любой налогоплательщик считается действующим добросовестно и

Межпарламентская Ассамблея государств-участников Содружества Независимых Государств. 2010. № 7. С. 245-246).

¹⁰ Суть этой презумпции состоит в том, что *недобросовестный налогоплательщик* не может пользоваться различного рода льготами и способами защиты, предусмотренными налоговым законодательством, поскольку их использование у него направлено *исключительно на получение выгод*, предусмотренных налоговым законодательством (*налоговых выгод*). У *добросовестного же налогоплательщика* получение налоговых выгод является следствием реального социального или иного общественно-значимого эффекта от конкретной деятельности налогоплательщика, с выполнением которой законодатель связывает применение таких льгот и защитных инструментов.

подлежит защите с использованием всех способов, предусмотренных налоговым законодательством, до тех пор, пока налоговым органом не будет доказана его недобросовестность. Таким образом, бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика возложено на налоговые органы.

Особенностью правового регулирования презумпции добросовестного налогоплательщика является то, что до сих пор она не нашла своего закрепления в законодательстве о налогах и сборах. Презумпция добросовестности налогоплательщика была сформулирована Конституционным Судом РФ (постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г.¹¹, определение Конституционного Суда РФ от 1 июля 1999 г.¹² и др.), и в дальнейшем этот принцип налогового права последовательно развивался в судебной практике (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹³).

Включение принципа добросовестности налогоплательщика в состав российского законодательства о налогах и сборах – одна из наиболее актуальных задач современного этапа систематизации налогового законодательства.

Ключевой задачей систематизации налогового законодательства является выбор ее *форм*.

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. № 1, 1999.

¹² Определение Конституционного Суда РФ от 1 июля 1999 г. № 97-О «По запросу Арбитражного суда Нижегородской области о проверке конституционности части второй статьи 9 Федерального закона "О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 1997 год"» // Вестник Конституционного Суда РФ, № 5, 1999.

¹³ Вестник ВАС РФ. № 12, декабрь, 2006.

Если сама систематизация может быть представлена как непрерывный процесс по совершенствованию и упорядочиванию налогового законодательства, то можно утверждать, что практически все ее формы так или иначе будут реализованы на практике. Задача, стоящая перед организаторами работ по систематизации, состоит в определении обоснованной последовательности в использовании форм систематизации налогового законодательства.

При выборе конкретной формы систематизации следует двигаться постепенно, переходя от более простых форм к сложным. Принцип поэтапного продвижения систематизации позволяет воспользоваться преимуществами каждой новой формы систематизации.

В теории права формами систематизации называют инкорпорацию, консолидацию и кодификацию¹⁴. Иногда в качестве самостоятельных форм систематизации выделяют учет и подготовку свода законов. В отношении двух последних форм однозначная позиция в юридической науке так и не сформировалась.

Позиция тех, кто признает *учет* в качестве самостоятельной формы систематизации (А.С. Пиголкин и др.), подкрепляется, например, подходом, который заняла по этому вопросу Генеральная прокуратура РФ. В Инструкции о порядке ведения систематизации законодательства в органах прокуратуры, утвержденной Приказом Генерального прокурора от 19 апреля 2004 г. № 9, среди работ по систематизации законодательства названы учет нормативных правовых актов, поддержание нормативной базы и кодексов Российской Федерации в контрольном состоянии, консультационно-справочная работа и подготовка справочных материалов, в том числе на основе применения современных информационных технологий.

¹⁴ Иногда их называют также видами систематизации. Те же исследователи, которые ставят акцент на непрерывности и четкой последовательности систематизационных работ, определяют их как стадии систематизации.

Сторонники иного подхода, выводящего учет нормативных правовых актов за рамки собственно систематизационной деятельности (например, А. В. Мицкевич), считают, что между учетом и систематизацией имеется, по крайней мере, одно принципиальное отличие: в процессе систематизации происходит внесение изменений и отмена актов, тогда как при учете этого нет.

Очевидно, что систематизацию нельзя сводить к ведению карточек нормативных правовых актов, журналов, классификаторов. С одной стороны, систематизация всегда связана с изменением (динамикой) законодательства по форме и (или) содержанию. С другой стороны, для проведения инкорпорации, консолидации или кодификации необходимо располагать точными знаниями о состоянии нормативно-правовой базы на конкретный момент.

Принимая в расчет эти обстоятельства, учет можно было бы определить как предпосылку, условие, подготовительную стадию систематизации. При этом значение учета вытекает из того, что он является необходимым условием успешной реализации любого проекта по систематизации. Без ведения учета нормативных правовых актов невозможно проведение ни инкорпорации, ни консолидации, ни кодификации.

Ответственность за ведение учета нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов может быть возложена на федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов (Министерство финансов РФ). В этих целях могут использоваться электронные ресурсы и официальный сайт министерства. Значение данной функции Минфина России обусловлено самой сутью административной реформы в Российской Федерации, предполагающей, что среди федеральных органов исполнительной власти

(министерства, агентства, службы) только министерства вправе осуществлять нормотворческую деятельность. Именно на них должна быть возложена и задача по поддержанию в надлежащем состоянии всего нормативно-правового массива в данной сфере государственного управления.

К осуществлению учета нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов Минфин России может привлекать Федеральную налоговую службу (ФНС России), иные государственные учреждения (например, Научно-исследовательский институт Минфина России).

Задача учета нормативных правовых актов в сфере налогов и сборов состоит не только в сборе и «инвентаризации» самих нормативных правовых актов, но и в постоянной актуализации таких актов, в поддержании их в состоянии «действующего нормативного правового акта», учитывающем все вносимые в него изменения и дополнения. Эту функцию сегодня выполняют информационно-правовые и справочно-правовые системы («КонсультантПлюс» и др.), позволяющие оперативно получить подборку не только действующих актов по налогам и сборам, но и отмененных актов, а также актов в уже не действующих редакциях.

Некоторые исследователи выделяют в качестве самостоятельной формы систематизации подготовку и издание *свода законов*¹⁵. В подкрепление этой точки зрения приводятся отдельные нормативные правовые акты — Указы Президента РФ от 6 февраля 1995 г. № 94 «О подготовке к изданию Свода законов Российской Федерации»¹⁶, от 14 февраля 1998 г. № 170 «О мерах по повышению эффективности работы, связанной с формированием Свода

¹⁵ Поленина С., Колдаева Н. Свод законов Российской Федерации как форма систематизации нормативных актов // Российская юстиция. 1996. № 12. С. 13, 14.

¹⁶ Акт утратил силу с 2005 года.

законов Российской Федерации»¹⁷. Выделение свода законов Российской Федерации в качестве самостоятельной формы систематизации законодательства, как верно отмечает И. А. Игнатьева, будет аргументировано лишь в том случае, если будут законодательно установлены принципиальные особенности свода законов по отношению к иным официальным собраниям нормативных правовых актов (например, придание ему юридической силы закона)¹⁸.

Одной из форм систематизации законодательства является *инкорпорация*, которая предполагает лишь внешнюю обработку нормативных правовых актов без какого-либо изменения их содержания («*внешняя систематизация*»).

Внешняя обработка акта при инкорпорации предполагает корректировку нормативного материала — исключения из текста ненормативных предписаний, различного рода оперативных поручений, временных норм, срок действия которых на момент систематизации уже истек.

Систематизированные таким образом нормативные правовые акты объединяются в различного рода сборники. В этих сборниках нормативные правовые акты могут располагаться по хронологическому принципу (т.е. по времени издания акта) или по предмету правового регулирования (например, акты могут группироваться в зависимости от вида налогов и сборов — федеральные, региональные и местные, от сферы регулируемых отношений

¹⁷ Собрание законодательства РФ. 1998. № 7. Ст. 829.

¹⁸ Игнатьева И. А. Теория и практика систематизации экологического законодательства России. М., 2007. С. 17, 18.

— налогообложение недвижимости, налоги с физических лиц, налогообложение предпринимательской деятельности и т. д.).

Создание сборников налогового законодательства — ранее весьма распространенная форма систематизации, которая в настоящее время несправедливо предана забвению. Издание таких сборников способствует повышению качества информирования и консультирования всех участников налоговых правоотношений по вопросам состояния нормативно-правовой базы налогового регулирования.

Инкорпорация нормативных правовых актов может быть *официальной* и *неофициальной*. В случае официальной инкорпорации инкорпорированные акты объединяются в сборники, впоследствии утверждаемые органами, издавшими акты. Эта форма систематизации не получила своего распространения в Российской Федерации.

В случае неофициальной инкорпорации соответствующие сборники создаются и издаются заинтересованными лицами по своей инициативе и без санкции компетентных государственных органов. Неофициальная инкорпорация налогового законодательства в условиях динамизма налоговых норм, частых налоговых реформ утрачивает свои былые позиции (в советский период неофициальная инкорпорация была очень распространена и востребована финансовыми органами, бухгалтериями предприятий-налогоплательщиков, физическими лицами). Ее вытеснению способствуют и различные справочно-правовые и информационно-правовые системы, эффективно выполняющие функцию актуализации налогового законодательства. Однако говорить о полном вытеснении неофициальной инкорпорации было бы преждевременно. По-прежнему правоприменительной практикой востребованы результаты неофициальной инкорпорации налоговых актов, демонстрирующие профессиональный выбор критериев и принципов систематизации. По-прежнему пользуются

спросом сборники налогового законодательства, подготовленные с помощью «ручного», а не машинного (автоматического) подбора документов¹⁹.

Еще одной формой систематизации законодательства выступает *консолидация* — объединение актов, изданных по одному или нескольким вопросам в один укрупненный акт. Консолидация нацелена на устранение множественности форм правового регулирования через создание крупных однородных блоков в структуре законодательства. Особенностью данной формы систематизации является то, что новый укрупненный акт не меняет содержание правового регулирования и не вносит изменений и в систематизируемое законодательство.

Примеры применения этой формы систематизации в налоговом праве весьма немногочисленны. Неким паллиативом консолидации можно представить присоединение к первой части Налогового кодекса РФ²⁰ положений Федерального закона от 20 июля 1998 г. № 116-ФЗ «О государственном контроле за соответствием крупных расходов на потребление фактически получаемым физическими лицами доходам»²¹.

В результате фактического присоединения Федерального закона № 116-ФЗ к Налоговому кодексу РФ институт государственного контроля за расходами трансформировался в одну из форм налогового контроля, а текст Налогового кодекса РФ был дополнен тремя статьями:

- статья 86.1 «Налоговый контроль за расходами физического лица»,

¹⁹ Остаются популярными и востребованными на практике, например, сборники по международному налоговому праву: Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. М.: СПАРК, 1995. – 512 с.

²⁰ Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 28. Ст. 3487.

²¹ Собрание законодательства РФ. 1998. № 30. Ст. 3612.

- статья 86.2 «Обязанность организаций или уполномоченных лиц, связанных с проведением налогового контроля за расходами физического лица»,

- статья 86.3 «Проведение налогового контроля за расходами физического лица»²².

Усложненной формой систематизации законодательства является *кодификация*, при которой происходит внутренняя переработка нормативного материала и создается новый нормативный правовой акт. Объяснением того, что кодификацию часто называют «венцом систематизации», служит то, что кодификация не ограничивается «внешней» систематизацией; она отражает результаты «внутренней» систематизации, в ходе которой трансформируются сами правовые нормы, в том числе появляются новые нормы и отменяются старые.

В ходе кодификации обеспечиваются последовательность, комплексность и непротиворечивость правового регулирования, происходит устранение коллизий (столкновений) правовых норм, обеспечение сопоставимости понятийного (терминологического) аппарата, устранение норм, являющихся проявлением юридического анахронизма.

Кодификация, как уже отмечалось, это работа не столько с правовыми актами (как в случае с инкорпорацией и консолидацией), а прежде всего с правовыми нормами. 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»

²² Упомянутые статьи Налогового кодекса вскоре были отменены Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 104-ФЗ «О признании утратившими силу положений законодательных актов Российской Федерации в части налогового контроля за расходами физических лиц» (Собрание законодательства РФ. 2003. № 28. Ст. 2873).

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 Республик Беларусь от 10 января 2000 г. № 361-З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» кодификация определена как «вид систематизации нормативных правовых актов, сопровождающейся переработкой установленного 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: Налоговый кодекс РФ 1998 г., Налоговый кодекс Республики Беларусь 2002 г., Кодекс Республики Казахстан 2008 г. «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)»,

Налоговый кодекс Кыргызской Республики 2008 г. В Республике Армении в настоящее время идет обсуждение проекта кодифицированного акта²³.

В Российской Федерации в 1998 г. была принята первая часть Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)²⁴, а двумя годами позже, в 2000 г. — вторая часть НК РФ²⁵.

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»²⁶, 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»²⁷, определивший в качестве даты вступления в силу законодательного акта 1 января 2001 г.²⁸

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

²³ В Республике Армения 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 ответственность 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.).

²⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

²⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

²⁶ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.

²⁷ СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.

²⁸ Заметим, что в операционных законах, вводивших в действия первую и вторую части Налогового кодекса РФ предусматривались иные даты вступления в силу отдельных положений Налогового кодекса РФ.

(экономической жизни). Следствием этого является значительный нормативный объем кодекса, отличающий его от иных неcodифицированных актов (в составе НК РФ содержится 51 глава).

Налоговый кодекс включает 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.).

Специфические задачи «внутренней систематизации» правовых норм, решаемые в процессе кодификации, объясняют некоторую специфику содержания налогового кодекса. В Налоговом кодексе, во-первых, четко фиксируется круг отношений, регулируемых налоговым законодательством, что позволяет разграничить предмет Налогового кодекса от смежного законодательства – гражданского, таможенного, административного (ст. 2 НК РФ). Во-вторых, налоговый кодекс содержит глоссарий терминов (ст. 11, 11.1 НК РФ²⁹), позволяющие всем участникам налоговых правоотношений одинаково понимать основные термины и понятия налогового права. В-третьих, в нем закреплены (ст. 3 НК РФ) принципы налогового законодательства, обеспечивающие единообразные подходы к формированию налоговых норм и их применению, а также используемые для устранения пробелов в налоговом праве.

²⁹ Присутствие в Налоговом кодексе двух и более статей-глоссариев едва ли можно считать оптимальным юридико-техническим решением. В ст. 11 НК РФ 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.

Предмет кодификации формируется по результатам разделения системы законодательства на отрасли. В Российской Федерации 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.

В НК РФ (ст. 1) содержится определение налогового законодательства (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.

Федеративное государственное устройство Российской Федерации обусловило понятие и структуру законодательства, регулирующего порядок взимания налогов и сборов.

В ст. 1 НК РФ установлена 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.

Отметим, что в Российской Федерации 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. Такой подход к определению налогового законодательства отличает НК РФ от налоговых кодексов других государств-членов ЕАЭС, налоговые кодексы которых применяют расширительный подход к определению налогового законодательства, который предполагает отнесение к актам налогового законодательства не только законов, но и различных подзаконных актов (актов президента, правительства, министерства финансов и т. д.).

В кодифицированном акте, как правило, содержится норма, устанавливающая перечень вопросов, которые регулируются налоговым кодексом. В НК РФ это пункт 2 ст. 1, в соответствии с которым Налоговый кодекс РФ «устанавливает систему налогов и сборов, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;

- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Юридическое значение такой нормы состоит не столько в том, чтобы обозначить содержание налогового кодекса, сколько в том, чтобы определить перечень тех вопросов, которые могут быть урегулированы *исключительно* налоговым кодексом и никаким другим актом законодательства, в том числе иным актом налогового законодательства (федерального, регионального или местного уровня).

Содержание общей части кодифицированного налогового акта соответствует тем сегментам общественных отношений, которые законодатель определяет в качестве предмета налогового регулирования (ст. 2 НК РФ):

- 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», «специальный налоговый режим», законодатель определяет содержание особенной части кодифицированного налогового акта.

Как и систематизация налогового законодательства в целом, кодификация представляет собой постоянный процесс совершенствования законодательного регулирования налоговых отношений.

На каждом новом этапе кодификация решает конкретные задачи, отражающие характер проводимой на этом этапе налоговой политики. Представляется, что задача современного этапа развития законодательства о налогах и сборах состоит в максимально возможной унификации и гармонизации законодательства Российской Федерации о налогах и сборах с налоговыми законодательствами иных государств-членов ЕАЭС.

Библиографический список

1. Систематизация законодательства в Российской Федерации / Под ред. А.С. Пиголкина. СПб., 2003.
2. *Игнатьева И. А.* Теория и практика систематизации экологического законодательства России. М., 2007.
3. *Козырин А. Н.* Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза // Реформы и право. 2015. № 4.
4. *Поленина С., Колдаева Н.* Свод законов Российской Федерации как форма систематизации нормативных актов // Российская юстиция. 1996. № 12.