

Ю.В. Горош

**КОДИФИКАЦИЯ И ДЕКОДИФИКАЦИЯ
НАЛОГОВОГО ПРАВА**

Монография

Москва, 2022

УДК 336.22:347.73

ББК 67.402.23

Г 70

Рецензенты:

Абрамчик Лилия Ярославовна — доцент, кандидат юридических наук; Гродненский государственный университет имени Янки Купалы;

Запольский Сергей Васильевич — профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, Институт государства и права РАН.

Горош, Юлия Вадимовна

Г 70 Кодификация и декодификация налогового права : монография. —

М.: Издательство «Новый индекс», 2022. — 180 с.: ил.

ISBN 978-5-94268-067-1

Монография посвящена проблеме проведения кодификации в налоговом праве. На основе зарубежной и отечественной правовой теории кодификация рассматривается с двух точек зрения: как правовое явление и как деятельность законодателя по упорядочиванию текущего законодательства. В ходе исследования анализируются монографические труды зарубежных и отечественных правоведов. На основе доктринальных воззрений, исторического развития кодификационных явлений определяются принципиальные характеристики понятий «кодификация», «декодификация», «рекодификация». На примере финансово-правовой теории Российской Федерации и отдельных стран Европейского Союза исследуются вопросы о возможности и необходимости кодификации налогового права, формируется авторское представление о кодексе как одном из результатов кодификационной деятельности.

Первая часть монографии посвящена теоретическим основам кодификационных явлений, анализу их воздействия на право и систему законодательства, вторая часть — сравнительно-правовому анализу кодификационных процессов и их результатов в области налогового права в Российской Федерации и отдельных странах Европейского Союза.

ISBN 978-5-94268-067-1

© Горош Ю.В., 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
Глава 1. ТЕОРИЯ КОДИФИКАЦИИ	8
1.1. Генезис понятий «кодификация» и «кодекс»	8
1.2. Характеристика понятий «кодификация», «рекодификация», «декодификация» в современной правовой науке.....	25
1.3. Цели, формы и значение кодификации.....	31
1.4. Особенности кодификации в странах различной правовой культуры	38
Глава 2. СТРУКТУРА ПРАВА И СИСТЕМА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, ИХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ПРИ КОДИФИКАЦИИ.....	41
2.1. Структура права.....	41
2.2. Классификация отраслей права как элемента структуры права	45
2.3. Система законодательства	55
2.4. Структура права, система законодательства, их взаимодействие и значение при кодификации	59
2.5. Система законодательства и судебная практика в системе источников права через призму кодификации. Отдельные вопросы.....	66
Глава 3. НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ОБЪЕКТ КОДИФИКАЦИИ	70
3.1. Понятие и место налогового права как объекта кодификации в системе права	70
3.2. Взаимозависимость кодификации финансового права и кодификации налогового права	74
3.3. Подходы к кодификации налогового права (предмет, границы и метод)	83

Глава 4. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА НА ПРИМЕРЕ ОТДЕЛЬНЫХ СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	93
4.1. Система формальных источников налогового права в Чешской Республике	94
4.2. Система формальных источников налогового права в Республике Польша.....	108
4.3. Иерархия формальных источников налогового права в Российской Федерации	118
4.4. Сходства и различия в системе источников налогового права Чехии, Польши и Российской Федерации	132
 Глава 5. ПОДХОДЫ И ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ КОДИФИКАЦИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ ЕС И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	134
5.1. Кодификация налогового законодательства и ее основные этапы в Чехии.....	134
5.2.Кодификация налогового законодательства в Польше и ее современные тенденции.....	141
5.3. Эволюция налогового законодательства в Российской Федерации и этапы его кодификации	150
5.4. Декодификация налогового законодательства как этап его циклического развития.....	164
5.5. Общие доктринальные подходы и различия к кодификации налогового права в Чехии, Польше и Российской Федерации	167
 ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	169
Список использованной литературы.....	173

ВВЕДЕНИЕ

В юридической науке есть проблемы, однажды решив которые, забываешь о них надолго либо навсегда. Есть же темы глобальные, к которым возвращаешься, когда требуется ответ на трудный вопрос и просто для того, чтобы еще раз оценить актуальность проблематики. К таковым, на наш взгляд, относится тема кодификации. Научных трудов о кодификационной деятельности написано немало: сам термин введен в научный оборот английским философом Иеремией Бентамом еще в первой половине XVIII века, а история кодификаций насчитывает более 4 тысяч лет.

В рамках настоящей монографии на основе анализа представлений, выработанных российской и зарубежной правовой теорией о кодификационной деятельности, предпринимается попытка обосновать гипотезу о подходах к кодификации налогового права. Кодификация рассматривается как деятельность по упорядочиванию действующего законодательства и как явление, развивающее право определенной отрасли.

Кодекс традиционно представляется как один из результатов кодификационной деятельности. Всегда ли это так и можно ли считать кодификацию завершенной после принятия законодателем кодекса? Научный поиск автор начал с анализа теоретических основ (используя метод исторического и сравнительно-правового анализа). Осуществление кодификации налогового права вне рамок финансово-правового регулирования представляется не очевидным в силу системного взаимодействия и взаимозависимостей. Данная посылка влечет необходимость научного обоснования возникновения потребности, возможности и актуальности кодификации налогового права.

Предметом данной монографии являются кодификационные процессы, происходящие в финансовом и налоговом праве. Сквозь призму философских ценностей и результатов исторического развития автор анализирует подходы к кодификации норм финансового права (главным образом в области материального и процессуального налогового права), сложившейся в Российской Федерации и отдельных странах Европейского Союза. На основе проведенного анализа автор приходит к выводу, что подходы к кодификации норм налогового пра-

ва, при которых приоритет отдается кодификации норм Общей части налогового права, его принципам, налоговому процессу и налоговым процедурам, является важным гарантом соблюдения прав налогоплательщиков.

Структура монографии построена по принципу от общего к частному, в связи с чем в первой и второй главах проводится анализ кодификации как явления в праве, затем в третьей, четвертой и пятой главах продолжается исследование кодификационных явлений в финансовом и налоговом праве. Автор стоит на позиции, что налоговое право не является до настоящего времени самостоятельным, в силу чего его кодификация не может осуществляться автономно и независимо от финансового права.

В первой главе описаны общие основы кодификации, включая вопросы исторического развития; дается характеристика понятий «кодификация», «рекодификация» и «декодификация» в современной правовой науке. На основе аксиологических ценностей автор выделяет основную цель кодификации — достижение правовой определенности, и описывает формы и значение кодификации. Завершается первая глава кратким анализом особенностей кодификации в странах различной правовой культуры. Говоря о кодификации, мы всегда осознанно или неосознанно ассоциируем эту работу и ее результат с созданием какой-либо системы. Говоря о кодификации в праве, мы имеем в виду систему права, систему законодательства, систему источников, систему нормативных актов. Любая система может быть построена, во-первых, только в определенных границах; во-вторых, только иерархически; в-третьих, только на основе, обозначенной в этих границах, в иерархии ценностей. Вопрос иерархии волновал всех со времен создания мира, какая бы система не строилась (политическая, правовая, экономическая, социальная, научная). Когда речь идет об иерархии, возникает вопрос иерархии ценностей. В связи с этим вопрос о том, какие ценности положит государство в основу работы по кодификации своего финансового и налогового законодательства, является для кодификации этого государства ключевым.

Вторая глава посвящена доктринальному исследованию структуры права и системы законодательства сквозь отраслевую призму финансового права с выделением налогового права как подотрасли (максимум — как «комплексной отрасли второго уровня», производной от «основной отрасли первого уровня» — финансового права). При этом проблематика охватывает вопросы взаимодействия отрасли пра-

ва и системы законодательства при кодификации. Кодификация представляется как главная форма систематизации законодательства.

В третьей главе обобщенные в предшествующих главах доктринальные позиции проецируются на налоговое право. Налоговое право рассматривается как непосредственный объект кодификации.

Вопросы иерархии источников права описаны *в четвертой главе*.

Завершающая, *пятая глава* посвящена анализу кодификационных процессов налогового законодательства в России и отдельных странах ЕС.

Монография, которая представлена Вашему вниманию, направлена на то, чтобы приблизиться в правовой теории к ответу на вопрос: как уйти от раздробленных локальных кодификационных действий к системным процессам, обеспечивающим правовую определенность, остро необходимую в налоговом праве всем участникам налоговых правоотношений?

Глава 1. ТЕОРИЯ КОДИФИКАЦИИ

1.1. Генезис понятий «кодификация» и «кодекс»

1.2. Характеристика понятий «кодификация», «рекодификация», «декодификация» в современной правовой науке

1.3. Цели, формы и значение кодификации

1.4. Особенности кодификации в странах различной правовой культуры

1.1 Генезис понятий «кодификация» и «кодекс»

Чтобы понять и дать определения таким явлениям, как «кодификация» и «кодекс», необходимо посмотреть на кодексы, кодификации и генезис этих понятий через призму истории (т. е. в исторической перспективе). Это важно, так как в разные исторические периоды кодексы и кодификации выглядели по-разному. Надо учитывать тот факт, что в прошлом подход к кодификации существенно отличался от подхода к кодификации в его современном значении. Поэтому основные характеристики, а, следовательно, и смысл понятий «кодификация» и «кодекс» в их прошлом и современном значении будут отличаться.

О том, что понятие «кодификация» является исторически изменяющейся категорией, пишет профессор J. Kuklík¹. Он указывает, что кодификация выглядела по-разному в отдельные исторические периоды (в Древнем мире, в Средние века, в Новые времена, в современную эпоху), в отдельных типах права (романо-германский тип права — civil law; англо-американский тип права — common law; исламский тип права)² и, конечно же, в отдельных правовых системах. Также J. Kuklík отмечает, что существенное влияние на кодификацию оказывало то, *представители какой школы права (естественной, исторической или позитивистской) стояли во главе ее проведения.*

Его точку зрения разделяет и профессор V. Кнапп,³ который утверждает, что о кодификации нужно говорить в *двух смыслах. В историческом*

¹Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 16.

²Данная классификация предложена профессором Алешом Герлохом (Gerloch, A. *Teorie práva*. 7. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2017, s. 112-116.

³Knaпп, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113.

смысле — это когда речь идет о собрании и соединении большого числа существующих, преимущественно признанных правовых правил в одном обширном законодательном труде (кодексе). В этом смысле обычно имеются в виду кодификация Юстиниана, Законы Хаммурапи и т. д. В *современном значении (смысле)* под кодификацией понимается создание *системного правового регулирования в конкретной отрасли права, т. е. конкретной области общественных отношений, урегулированных правом*. Такое понимание кодификации было заложено наполеоновской кодификацией гражданского права — Кодексом Наполеона (фр. *Code Napoléon*), а также Гражданским кодексом (фр. *Code civil*) 1804 года.

О том, что история писаного права демонстрирует нам крайне широкий набор всевозможных проявлений феномена кодификаций, пишет и профессор R. Cabrillac (Rémy Cabrillac) в своей книге «Lescodifications»⁴. Цель его труда — выделить характерные черты и сформулировать определения понятий «кодекс» и «кодификация».

В поисках ответа на вопрос, что такое кодекс, известный современный бельгийский историк права и правовой мысли, компаративист профессор J. Vanderlinden (Jacques Vanderlinden) в своем исследовании «Понятия кодекса в Западной Европе с XIII по XIX век: попытка определения»⁵ и в работе «Что такое кодекс?»⁶ анализирует в исторической перспективе многообразную палитру кодификационных работ, которые назывались кодексом и которые так не назывались, но по своему характеру соответствовали кодексам.

Учитывая мнение известных ученых о том, что понятия «кодификация» и «кодекс» представляют собой изменяющуюся категорию, обратимся к истории кодификаций и кодексов, чтобы посмотреть, как они выглядели в разные исторические периоды, каковы были их основные характеристики, чтобы понять суть данных явлений и сформулировать их определения.

Итак, история кодификаций насчитывает более 4 тыс. лет. Прежде всего, необходимо отметить тот факт, что возникновение кодификации стало возможным, *во-первых*, с возникновением письма, а *во-вторых*, с желанием людей упорядочить систему норм, регулирующих их поведение и обо-

⁴Cabrillac, R. *Les codifications*. Paris: Presses Universitaires de France — P.U.F., 2002.

⁵Vanderlinden, J. *Le concept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle: essai de définition*. Bruxelles: Editions de l'Institut de Sociologie, 1967.

⁶Vanderlinden, J. Qu'est-ce qu'un code? *Les Cahiers de droit*. 2005, vol. 46, n 1-2, s. 29–51.

значаемых как «право». Об этом пишет профессор J. Kuklík⁷. На это обращает внимание профессор R. Cabrillac⁸, который со ссылкой на сэра Генри Джеймса Самнера Мэна (1822—1888), выдающегося британского юриста и социолога, и его труд «Древнее право» (Ancient Law), опубликованный в 1871 году, указывает, что самые древние кодексы появились за 2000 тыс. лет до н.э. в Месопотамии, и в основе этих древних кодексов лежит открытие и распространение письменности.

Согласно периодизации, предложенной профессором R. Cabrillac, который рассматривал кодексы и кодификации в исторической перспективе, историю кодификаций условно можно разделить на *четыре исторических периода*: 1. *Период Античности* (Starověk, 3 miliony – 3500 př. n. l., někde až do 6. stol. n. l.). В этот период самые древние кодексы появляются в Месопотамии (2000 лет до н. э.), а своего апогея кодификация достигает в Риме. 2. *Средние века* (Středověk, 6. – 15./16. století). Это период характеризуется как период относительного упадка кодификации. 3. *Период Нового времени* (Novověk) – (с 1453 по 1789 г.г.). В этот период кодификация возрождается после ее упадка в Средние века. 4. *Современная эпоха* (начиная с 1789 года и по н.в.). Период постоянного развития кодификаций⁹.

Исходя из предложенной периодизации, дадим краткое описание кодификаций в обозначенных исторических периодах.

В период Античности (Starověk, 3500 př. n. l. – 6./7. stol. n. l.) среди первых кодексов, появившихся на Среднем Востоке, можно выделить Кодекс Ур-Намм¹⁰, Законы Липит-Иштара¹¹, Законы Эшнунны¹². Однако самым известным и полным считается Кодекс Хаммурапи¹³. Другими примерами кодификаций в период античности на Среднем Востоке могут служить Хеттский кодекс (датируется приблизительно 1600 г. до н. э.), Ассирийские за-

⁷Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 16.

⁸Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва : Статут, 2007, с. 30.

⁹Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 11, 29.

¹⁰Это старейший из сохранившихся сводов законов, составленный шумерским царем Ур-Намму приблизительно в 2100—2050 годах до н.э.

¹¹Code of Lipit-Ishtar — правовой памятник, созданный в 1934—1924 гг. до н.э. Здесь впервые делалась попытка перехода от одной группы норм к другой; подобный приём впоследствии будет широко использоваться в Законах Хаммурапи.

¹²Юридический сборник, который является непосредственным предшественником Законов Хаммурапи, составленный около 1790 года до н.э.

¹³Создан при царе Вавилона Хаммурапи в 1750-х гг. до н.э. В настоящее время хранится в музее Лувра в форме базальтовой стеллы.

коны (примерно XI век до Рождества Христова), Нововавилонские законы (примерно VII век до Рождества Христова). Древний Египет и Древняя Греция проявили определенную сдержанность по отношению к кодификации. О существовании кодификации в Древнем Египте могут свидетельствовать Кодекс Гермополиса¹⁴ и Гортинские законы¹⁵. Особо надо отметить кодификацию в Древнем Риме. По мнению французского юриста и историка права Жака Годмэ (Jean Gaudemet), «Риму была оставлена привилегия первыми подарить миру конструкцию права, созданную специалистами, а не поэтами и мудрецами»¹⁶.

К наиболее известным памятникам античного римского права относится Закон XII таблиц (Zákon XII desek, 451—449 до н. э.). Он является сборником норм старого обычного права с добавлением ряда новых положений. По оценке Тита Ливия, этот сборник представлял собой «fons omnis publici privatique est iuris» («источник всего частного и публичного права»)¹⁷. По мнению современников, а именно профессора Жан-Мари Карбасса (Jean-Marie Carbasse)¹⁸, он может считаться самой ранней римской законодательной работой, которую можно назвать кодификацией. Спусти много лет, уже в период развития императорской законодательной власти, появляются *Lex Julia Iudiciorum Privatorum* и *Lex Julia Iudiciorum Publicorum* (18—17 год н. э.), которые, по мнению профессора J. Kuklík¹⁹, можно считать соответственно кодексами по гражданскому и уголовному процессу, а также признать кодификациями в современном смысле, так как в них выделен конкретный предмет регулирования. Также следует отметить Кодекс Грегориана (291 год н. э.) и Кодекс Гермогениана (295 год н. э.), представлявшие собой частные кодификации императорских конституций. Затем будет проведена

¹⁴Этот сборник представляет собой совокупность правовых принципов и казусов, которыми должны были руководствоваться судьи при рассмотрении дел. Датируется III веком до н.э.

¹⁵Gortyn law code, известный как Великий кодекс, является юридическим кодексом гражданского права в древнегреческом городе-государстве Гортин на юге Крита. Датируется первой половиной V века до н.э.

¹⁶Gaudemet, J. *Les naissances du droit: le temps, le pouvoir et la science au service du droit*. Paris: LGDJ, 2016, s.11.

¹⁷Titus Livius, *Ab urbe condita libri* [online]. *Perseus Digital Library*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0201%3Abook%3D3%3Achapter%3D34>

¹⁸Carbasse, J.-M., *Introduction historique au droit*. Paris: Presses Universitaires de France (PUF), 1998, s. 34.

¹⁹Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 25.

официальная кодификация императорских конституций, результатом которой станет Кодекс Феодосия (438 год н. э.). Он будет действовать на Западе до конца Империи, а в Восточной Римской империи — до вступления в силу кодификации Юстиниана.

Самой известной и объемной императорской официальной кодификацией античного римского права считается кодификация Юстиниана. В результате ее проведения был разработан *Corpus juris civilis* (Свод гражданского права), включавший четыре части. Профессор R. Cabrillac следующим образом характеризует их содержание: «*Дигесты* (Digesta) — компиляция доктринальных комментариев, приведенных в соответствие с действовавшим на момент кодификации правом и сосредоточенных в пятидесяти книгах, разделенных на титулы; *Институции* (Institutiones) — нечто вроде дидактического учебника, составленного из фрагментов сочинений юрисконсультов и разбитого на четыре книги, также разделенные на титулы; *Новеллы* (Novellae) — изданный в 529 г. сборник императорских конституций, принятых после вступления в силу Кодекса и утвержденных Юстинианом до его смерти; сам *Кодекс* (Codex). Последний, датируемый 529 г. и переизданный в 534 г., вообрал в себя конституции, принятые с момента смерти императора Адриана (138 г.), разделенные на 12 книг, в свою очередь подразделенных на титулы, регулирующие конкретные области права: внутри каждого титула конституции помещены в хронологическом порядке»²⁰.

В конце данного периода можно выделить еще одну кодификационную работу — Василики (Basiliky, 886—912 гг. н.э.). Она представляет собой компиляцию положений, изданных в царствование Юстиниана, которые дополнены комментариями византийских юристов.

Характеризуя античный период в истории кодификаций, многие ученые — V. Knapp, J. Kuklík, С.С. Алексеев, R. Cabrillac, J. Vanderlinden — признают то, что в период античности была создана многообразная палитра сборников правовых текстов (кодексов), и то, что кодификация Юстиниана заложила первые и очень существенные положения в общей теории кодификации, которые касаются целей, подходов, техники кодификации. Однако кодификации данного периода имели свои особенности. Например, J. Kuklík пишет, что «ни один из сборников римского права не был кодификацией в сегодняшнем понимании, но они носили иной характер—это было

²⁰Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 36.

де-факто составление законов»²¹. Профессор С.С. Алексеев дает аналогичную характеристику: «Даже те нормативные акты, которые по своему внешнему облику могли быть отнесены к разряду кодифицированных (например, Сборник законов царя Хаммурапи, Хеттские законы, Законы XII таблиц, Салическая правда и др.), по сути дела представляли собой *более или менее «организованные» компиляции*, в самом облике которых отсутствовало четкое отраслевое деление, группировка по институтам. (Например, в Салической правде нормативные предписания группировались по таким «институтам», как «О вызове на суд», «О краже свиней», «О том, кто схватит свободную женщину за руку, за кисть или за палец» и т.д.)»²². Профессор V. Кнапп пишет, что применительно к кодификации Юстиниана, Законам Хаммурапи и т. д. можно говорить как о собрании и соединении большого числа существующих, преимущественно признанных правовых правил в одном обширном законодательном труде (кодексе). Данное понимание кодификации отличается от современного, когда под кодификацией понимается создание системного правового регулирования в конкретной отрасли права, т. е. конкретной области общественных отношений, урегулированных правом²³.

Что касается понятия «кодекс» применительно к данному историческому периоду, то здесь можно сказать следующее. Понятие «кодекс» (code) этимологически произошло от латинского «codex». Словом «codex» назывался пергамент из кожи, который использовали для письма и хранения информации у Птолемеев еще за 2000 лет до н.э. в г. Пергаме. Когда о нем узнали римляне, они стали использовать пергамент (codex) для письма, в том числе для фиксации и хранения своих правовых источников. Впервые слово «codex» в данном контексте употребляется в античном Риме применительно к кодексам Григориана и Гермогениана, т. е. к частным компиляциям императорских конституций, позже — к кодексу Феодосия, а в последующем — ко всем как официальным, так неофициальным сборникам правовых текстов на протяжении всего времени существования Империи и даже позднее. Таким образом, мы видим, что в период античности словом

²¹Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 25.

²²Алексеев, С.С. Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения. Москва: Статут, 2010, с. 16.

²³Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113.

«кодекс» обозначаются сборники правовых текстов (как официальные, так и неофициальные).

В Средние века (Středověk, 6. – 15./16. století), в связи с распадом Римской империи кодификационные процессы не прекращаются, но в значительной степени снижаются и имеют свои особенности. В начале данного исторического периода кодификационное движение связано с необходимостью организовать совместное существование завоевателей – варваров с бывшими их оккупантами – римлянами. Как отмечает Жак Годмэ (Jean Gaudemet)²⁴, в этот период создаются юридические сборники, которые могут называться кодексами. В соответствии с классификацией, предложенной профессором J. Kuklík, они могут быть условно разделены на три группы: к первой группе относятся ранние кодификации — Кодекс Эвриха (Codex Eurucianus, 475 год, визиготы), Салическая правда (Pactus leges Salicue, начало 6 века, франки), Бургундская правда (Lex Gundobada, около 480 года), Эдикт Ротари, или Лангобардская правда (Edictus Rothari, 643 год); вторую группу образуют кодификации провинции франков, и к ним главным образом можно отнести Рипуарскую правду (Lex Rubuaria), Алеманскую правду (Lex Alamanorum) и Баварскую правду (Lex Baiuvariorum); третью группу образуют сборники, созданные в период правления Карла Великого. Особенность данных кодификаций заключается в том, что все они являлись компиляциями римских правовых источников и одновременно — норм германского права²⁵. Эти кодексы, как пишет профессор J. Kuklík²⁶, содержали в большей или меньшей мере элементы римского права, канонического права и права германских племен. В кодексах были смешаны нормы уголовного права, судебного процесса и нормы, регулирующие имущественные отношения.

Для периода Средневековья характерно и то, что кодификации было подвержено религиозное право. Здесь следует отметить два феномена: кодификацию канонического права и кодификацию иудейского права. Так, Декрет Грациана (Decretum Gratiani, 1140 год) представлял собой огромную неофициальную компиляцию, которая была проведена по особому методу и объединяла весь правовой свод Церкви первых 11 веков, систематизиро-

²⁴Gaudemet, J. *Les naissances du droit: le temps, le pouvoir et la science au service du droit*. Paris: LGDJ, 2016, s.11.

²⁵Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 29—32.

²⁶Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 29—32.

вала различные по происхождению тексты и располагала их в иерархическом порядке, в зависимости от источника. В XVI веке папа Григорий XIII собрал Декреты Грациана, декреты Григория IX, Климента V, Иоанна XXII и объединил их в Своде канонического права (*Corpus iuriscanonicum*, 1582 год). Это был фундаментальный источник канонического права, который действовал до принятия в 1917 году нового Кодекса канонического права (ныне замененного Кодексом канонического права 1983 года).

Аналогичный феномен кодификации существует в средневековом иудейском праве. Речь идет о Мишне Торе (*Michneh Torah*), состоявшей из 14 книг и объединявшей более 15 000 норм иудейского права с добавлением норм гражданского и уголовного права²⁷. Кодификации религиозного права носили характер неофициальных компиляций, были объемны по содержанию и прогрессивны по своему характеру.

В конце Средних веков кодификация начинает возрождаться. Это связано с необходимостью систематизации норм обычного права по причине их огромного количества и сложности. Движение по составлению правовых сборников охватило многие европейские страны. В России также была проведена систематизация правовых обычаев (проходила в несколько этапов с XI по XIV век), приведшая к созданию такого правового сборника, как Русская правда²⁸.

Обобщая процессы кодификации в данный период, можно сказать, что кодификация в Средневековье осталась в границах компиляций. Слово «codex», безусловно, было тогда известно, но, как пишет J. Vanderlinden, оно использовалось применительно к творениям Юстиниана и отдельным раритетным книгам²⁹. Этот термин практически не применялся по отношению к создаваемым юридическим сборникам. Только впоследствии название «кодекс» применили к ним историки права. Кодификации религиозного права также носили характер компиляций, но при этом, по оценкам историков права, они «стали предвестниками кодификации Нового времени»³⁰. Профессор J. Kukulík дает очень ясную обобщающую характеристику кодифи-

²⁷ Моше бен Маймон (Маймонид), *Мишне Тора. (Кодекс Маймонида)*. Москва: Лехаем, 2016.

²⁸ Калачев, Н. *Текст Русской правды на основании четырех списковъ разныхъ редакцій*. Москва: Тип. Августа Семена, 1846. [online]. РУНИВЕРС. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://runivers.ru/lib/book7831/452082/>

²⁹ Vanderlinden, J. *Leconcept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle : essai de définition*. Bruxelles: Editions de l'Institut de Sociologie, 1967, s. 47.

³⁰ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва : Статут, 2007, с. 45.

каций данного периода: «Средневековое право не только не знало современного деления на отрасли права, но и даже деления права на публичное и частное, что для современного человека и юриста является весьма важным с точки зрения систематического и содержательного подхода к праву. Для европейских стран XIII—IV веков типичной является ситуация составления правовых сборников (книг), т. е. правовых сочинений частного характера»³¹.

Новое время (с 1453 по 1789 гг.) характеризуется возрождением кодификации. В начале данного периода это связано с тем, что проводимые компиляции показывают, с одной стороны, возросшую противоречивость и запутанность правового материала, с другой — то, что для упорядочивания локальных норм обычного права уже недостаточно их простого собирания в сотни сборников (кодексов). Это впервые порождает между учеными-юристами доктринальные споры, что выливается в попытки решить проблему путем разработки *общего обычного права*. Например, в России царь Алексей Михайлович инициировал кодификацию церковного и светского права, результатом чего стало принятие в 1649 году Соборного Уложения³².

В конце XVI века кодификация входит в новую фазу своего развития, которая охватывает всю Европу и даже Англию³³. Профессор R. Cabrillac отмечает: «Почти везде в Европе примерно в XVIII веке (хронология немного варьируется в зависимости от страны) суверены утверждают кодексы, *унифицирующие право их королевств*»³⁴. Таким образом, мы видим изменение характера кодификации в борьбе с раздробленностью правовых источников. Наблюдается стремление *обобщить, унифицировать* правовые источники в процессе их компиляции. Одновременно предпринимаются попытки разделить правовой материал по темам, но это не носит характер «отраслевой кодификации» в современном ее значении.

В конце данного исторического периода на идеи кодификации оказала существенное влияние *философия Просвещения и школы светского есте-*

³¹Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 37.

³²Соборное Уложение царя Алексея Михайловича 1649 года.[online]. *Президентская библиотека им. Б.Н. Ельцина*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://www.prilib.ru/item/1050382>

³³Например, выдающийся английский юрист Мэттью Хейл в 1668 году вынашивает план составления нечта вроде кодекса Common Law (общего права) и берет за образец Corpus juris civilis.

³⁴Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва : Статут, 2007, с. 53.

ственного права. Именно она «произвела подлинный методологический и философский переворот в подходах к праву, своего рода «коперниканскую революцию»³⁵, что способствовало не только всплеску кодификаций, но главное — оказало существенное влияние на подходы к кодификации.

Вклад философов Просвещения заключался в критике бесполезности существующей множественности источников права и поисках новой юридической легитимности, которая должна вдохновить новое право. Как пишет R. Cabrillac, «философия Просвещения превратила закон в изъявление общей воли, символ борьбы с абсолютизмом монархов, триумф естественной справедливости, основанной на разуме»³⁶.

Школа же светского естественного права сделала следующее: «В то время как *римское право* отталкивалось от конкретных случаев, дабы затем эмпирически подвергнуть их классификации, выводя *концепцию из факта*, *представители естественного права (юснатуралисты)* предприняли обратный демарш, *создавая абстрактную систему, основанную на неких идеях и определенном языке, которые уже потом сопоставляются с конкретной реальностью*. Такой подход, характеризующийся логикой и рационализмом, мог только способствовать деятельности по систематизации существующих и выработке новых правовых норм, что, собственно, и составляет суть кодификации»³⁷.

Также надо отметить, что именно благодаря философии Просвещения и Школы естественного права стало возможным формирование нового определения понятия «кодекс». Теперь *кодекс* рассматривается не просто как сборник правовых норм, а как *сборник правовых норм, обладающих внутренней логикой и реформирующий действующее право*.

По мнению профессора J. Kuklík³⁸, первые кодексы, отвечавшие (но только отчасти) новой сформировавшейся концепции разделения по отраслям, были приняты в Баварии. Это были Баварский уголовный кодекс (Codex juris Bavarici criminalis, 1751 год), Баварский судебный кодекс (Codex juris Bavarici iudiciarii, 1753 год), Баварский гражданский кодекс (Codex Maximilianus Bavaricus civilis, 1756 год). В рамках новой концепции в Пруссии было принято Общеземское уложение прусских государств (Allgemeines

³⁵Dubouchet, P. *Sémiotique juridique*. Paris: Presses Universitaires de France - P.U.F., 1990, s. 49.

³⁶Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 58.

³⁷Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 58.

³⁸Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 110.

Landrecht für die Preussischen Staaten, 1794 год), которое представляло собой впервые полную и единую кодификацию всего права Пруссии. Здесь также надо упомянуть о государствах, находившихся под властью династии Габсбургов. Там в 1766 году был принят Codex Theresianus, названный так в честь императрицы Марии Терезии.

Теоретические наработки данного периода в вопросах кодификации права (реформирование действующего право на принципах естественной справедливости, основанной на разуме и идеях гуманизма; создание абстрактной системы, основанной на неких идеях и определенном языке, которые уже потом сопоставляются с конкретной реальностью; обобщение правового материала; унификация права в границах государства; логическое построения кодексов; отраслевое их разделение) будут реализованы уже в Современную эпоху в Наполеоновских кодексах. Именно «Наполеоновские кодексы окончательно закрепят термин «кодекс» в его новом значении и... таким образом подготовят новый этап развития»³⁹.

Современная эпоха (начиная с 1789 года и по наше время). Данный период условно можно разделить на два этапа: первый начинается с принятием Наполеоновских кодексов и заканчивается проведением немецкой кодификации, второй — с XX века и по наше время.

Наполеоновская кодификация ознаменовалась принятием Гражданского кодекса (1804 год), к которому добавились четыре других кодекса: Гражданский процессуальный кодекс, принятый в 1806 году, Торговый кодекс 1807 года, Кодекс уголовного следствия (1808 год), Уголовный кодекс (1810 год). Такой взлет кодификации мало кого оставлял равнодушными, и в течение всего XIX века кодификация вызывала горячие споры среди ученых. Именно тогда были реализованы все идеи теоретической концепции в вопросах права и его кодификации, выработанные представителями светской естественной школой права.

Как было указано выше, французская кодификация закрепила понимание кодекса в его новом значении. Кодекс понимался как закон, реформирующий действующее право, что было сформировано под влиянием философии юснатурализма⁴⁰. Позднее теория естественного права уступит место

³⁹ Кабриак, Р. *Кодификации*. Москва : Статут, 2007, с. 103.

⁴⁰ С точки зрения теории естественного права «субъективные права» первичны по отношению к нормативному регулированию. С точки же зрения правового позитивизма субъективные права и правовые обязанности вытекают из «объективного права» (т.е. нормативного правового регулирования). Viz.: Gerloch, A. *Teorie práva*. 2007, s. 13–3., [online].us-wiki.eu.[cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf

позитивизму, утверждение которого приведет к эволюции юридической системы, и тогда, как отмечает Р. Давид, «кодексы, к коим так стремились теоретики естественного права, породили поколение позитивистов, считавших, что не только закон, но и право вообще является делом рук законодателя»⁴¹.

Французская кодификация гражданского права имела свою особенность в том, что гражданско-правовой материал был расположен по *институциональной системе*⁴².

Как совершенно правильно пишет профессор J. Kuklík⁴³, существенное влияние на кодификацию оказывало то, представители какой школы права (естественной, исторической или позитивистской) стояли во главе ее проведения. Это подтверждает теоретический спор, который возник между Антоном Фридрихом Тибо (1772—1840)⁴⁴ и Фридрихом Карлом фон Савиньи (1779-1861)⁴⁵. Тибо выступал за принятие в Германии единого гражданского кодекса из-за отсутствия надлежащей правовой определенности, являвшейся следствием раздробленности старого права и многообразия его источников. Савиньи был против идеи кодификации и унификации права, аргументируя это тем, что право не устанавливается правительством, а формируется исторически (и обычное право, выработанное самим народом (*Volksrecht*), и право ученых, созданное юристами (*Juristenrecht*). Философский фундамент исторической школы в том, что она защищала местную специфику от унификации, которую приносила кодификация. Исторически сложившийся обычай и есть подлинный источник права, поэтому с помощью нового законодательства нельзя преобразовывать существующие отношения.

Идеи Савиньи породили в немецкой мысли два противостоявших друг другу течения: пандектистов — теоретиков, стремившихся построить рациональное и унифицированное право путем толкования *Corpus juris civilis*,

⁴¹ Давид, Р. *Основные правовые системы современности (Сравнительное право)*. Москва: Издательство «Прогресс», 1967, с. 30.

⁴² Гражданский кодекс состоял из трех частей (книг), каждая из которых включала в себя и общие, и специальные институты и нормы

⁴³ Kuklík, J., Skřejpková, P. *Kořeny a inspirace velkých kodifikací*. Praha: Havlíček Brain Team, 2008, s. 16.

⁴⁴ Антон Фридрих Тибо — известный немецкий юрист французского происхождения, профессор Гейдельбергского университета, автор ряда крупных научных трудов, в том числе «Системы пандектного права».

⁴⁵ Фридрих Карл фон Савиньи — великий немецкий юрист, профессор Берлинского университета (с 1810 года); глава исторической школы юристов.

и германистов, желавших отыскать глубокие корни немецкого обычного и народного права. Созданная Савиньи систематическая концепция права (несмотря на его историко-философские взгляды) не помешала, а скорее, наоборот, способствовала кодификации немецкого права. В результате проведенной кодификации были приняты Уголовный кодекс (1871 год), Уголовно-процессуальный кодекс (1877 год), Гражданский процессуальный кодекс (1879 год), Германское гражданское уложение (*Bürgerliches Gesetzbuch*) (1900 год).

Французскую кодификацию и немецкую кодификацию, как и кодификацию римского права⁴⁶, можно назвать кодификациями-реформами. Именно в этих кодификациях были отражены все наработки аналитической юриспруденции, соединившей теоретические наработки римского права и современные воззрения.

В рамках темы «кодификация» нельзя не упомянуть о Иеремии Бентаме. Принято считать, И. Бентам первым дал определение понятия «кодификация» в его современном значении. Он считал, что кодификация может решить проблемы несовершенства *common law*. Только кодификация могла каждому дать ясное, правильное и полное понимание права.

О теоретических воззрениях И. Бентама по вопросам кодификации можно судить по следующим трактатам: Дополнение к статьям по кодификации (*Supplement to Papers on Codification*, 1817); Предложение кодификации, адресованное Джереми Бентамом всем нациям, исповедующим либеральные мнения (*Codification Proposal, Addressed by Jeremy Bentham to All Nations Professing Liberal Opinions*, 1822); Тракт о правосудии и кодификации (*Justice and Codification Petitions*, 1829); *Leading Principles of a Constitutional*

⁴⁶Как пишет профессор С.С. Алексеев, «...значение римского частного права как шедевра мировой культуры объясняется именно тем, что в Древнем Риме на основе частного права получила высокое развитие (в чем-то уникальное и непревзойденное) именно аналитическая юриспруденция. Ее достижения раскрылись в самой материи позитивного права и позже, уже после своего расцвета, были отражены в Кодексе Юстиниана (VI в. н.э.), ее основной части Дигестах или Пандектах (что терминологически и обусловило наименование систематических юридических проработок, основанных на достижениях римского частного права, в качестве пандектики).

Достижения аналитической юриспруденции Рима, получившие в Кодексе Юстиниана систематизированное законодательное закрепление, в более позднее время, через столетие, послужили основой для аналитической работы средневековых юристов-толкователей (глоссаторов и постглоссаторов), а в современную эпоху нашли обобщенное выражение в законодательных системах, в особенности романо-германского права». (См.: Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 15—16).

Code for Any State (1823); Constitutional Code for use of all nations and governments professing Liberal opinions (1830).

Большинство кодификаций XIX — начала XX века являются в большей или меньшей степени продолжением французской или немецкой концепции кодификации. При этом надо выделить две кодификации, которые отличаются и имеют свои особенности. Это швейцарская кодификация (принятие Гражданского кодекса и Обязательственного кодекса (Code des obligations) в 1912 году, что, по существу, разделило эти источники права) и кодификация в Российской Империи (составление Полного собрания законов Российской Империи (1830) и принятие Свода законов Российской Империи (1835). «Можно сказать, что всеобщая история права не знает кодификаций, которые по своему размаху и дерзости были бы сопоставимы с русским Сводом»,⁴⁷ — так отзываются французские ученые о проведенной в Российской Империи кодификации.

Кодификация в Российской Империи проводилась в несколько этапов.

Первый этап включал в себя составление Первого Полного *Собрания законов* Российской Империи, которое охватывало период 1649—1825 годов⁴⁸; это Собрание было издано в 1830 году, а затем на его основе в 1835 году был принят *Свод законов* Российской Империи⁴⁹. Первый этап кодификации представлял собой фактически правовую реформу, так как на основе масштабной кодификации-компиляции правового материала периода 1649—1825 годов стало возможным проведение отраслевой кодификации, которая для России носила характер правовой реформы.

Второй этап кодификации заключался в продолжении работы по составлению Второго Полного *Собрания законов* Российской Империи, охватывающего период с 1825 по 1881 год. После 1830 года составление Полных Собраний законов должно было продолжаться путем ежегодного издания в

⁴⁷ Arminjon, P., Nolde, B., Wolff, M. *Traité de droit comparé*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1950. [online]. *scribd.com*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://ru.scribd.com/document/404974042/Arminjon-P-Nolden-B-Wolff-M-Traite-de-Droit-Compare-Tome-I-1950-pdf>

⁴⁸ Полное Собрание законов Российской Империи, охватывающее период 1649—1825 гг. 1830. [online]. *Российская национальная библиотека*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://nlr.ru/e-res/law_r/content.html

⁴⁹ Свод Законов Российской Империи. 1835. [online]. *Официальный интернет-портал правовой информации*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire>

последующий год всех законов, принятых за предыдущий год, т. е. годовых Собраний законов.

В России была избрана такая модель кодификации, при которой четко разграничивались кодификации-реформы и кодификации-компиляции. Этот вывод можно сделать из анализа текста Предисловия к первому тому Первого Полного собрания законов, где фактически сформулирована концепция кодификации.

Предисловие содержит положения, которые разграничивают характер кодификационных документов: *Свод законов (кодификация-реформа)* – это собрание всех действующих законов, приведенных в простой и удобный порядок, с отменой всего недействующего и с устранением противоречий. *Собрание законов (кодификация-компиляция)*: в нем излагаются законы, существующие в истинном и полном их смысле, без исправления, дополнений или усовершенствования. Именно поэтому в Собрание законов, которое было издано в 1830 году, вошли как действующие, так и отмененные законы, а в Свод законов, который рассматривался как «порядок усовершенствования Законов»⁵⁰, вошел уже проработанный правовой материал, который был сгруппирован по отраслям.

В рамках Свода законов было выделено два уровня: общегосударственный Свод законов Российской империи, положения которого распространялись на всю территорию страны, и своды местных узаконений (источники партикулярного права), определявшие изъятия из общеимперского законодательства и действовавшие в отношении жителей строго определенных локальных территорий.

Свод законов состоял из 42 тыс. статей, объединённых в 8 разрядов и помещенных в 15 томов. Законы систематизировались не по хронологическому, как в Полном Собрании законов, а по отраслевому принципу. Для каждой статьи Свода законов был подготовлен комментарий, имевший значение толкования, но не имевший силы закона.

В первых 3 томах Свода излагались основные законы, государственное и губернское установление; в 4-м — уставы о рекрутских и земских повинностях; тома с 5-го по 8-й содержали уставы о налогах, пошлинах, питейном

⁵⁰См. с. 16 Предисловия к первому тому Полного Собранию законов Российской Империи, охватывающему период 1649—1825 гг./Полное Собрание законов Российской Империи, охватывающее период 1649—1825 гг. 1830. *Российская национальная библиотека*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://nlr.ru/e-res/law_r/content.html

сборе; том 6-й – устав таможенный; в 9-м томе содержались законы о условиях и их правах; в 10-м — законы гражданские и межевые; в 11-й и 12-й тома были включены уставы кредитных учреждений, торговые уставы, постановления о фабричной, заводской и ремесленной промышленности, в 13-й и 14-й — уставы благочиния (врачебный, о паспортах и беглецах, о содержании под стражей и др.), а 15-й том был посвящён уголовным законам. В рамках Свода законов было выделено два уровня: общегосударственный Свод законов Российской Империи, положения которого распространялись на всю территорию страны, и своды местных узаконений (источники партикулярного права), определявшие изъятия из общеимперского законодательства и действовавшие в отношении жителей строго определенных локальных территорий. Это был единый юридический кодекс.

Что касается кодификации налогового права, то в Своде оно было кодифицировано. В Своде законов было выделено несколько томов⁵¹, которые были посвящены налоговому праву, при этом они содержали как нормы общей части, так и нормы материального и процессуального налогового права. Например, были даны определения основных правовых категорий; под налогом понимались и подати, и пошлины, и сборы; определены субъекты налогообложения по каждому налогу, объекты налогообложения; прописаны льготы; прописаны налоговые процедуры по каждому налогу; прописаны отдельные составы административных налоговых правонарушений. Это была первая кодификация налогового права. Многие идеи, принципы и положения, которые использует современное российское налоговое право, дореволюционной теорией уже были сформулированы и благодаря проведенной кодификации нашли отражение в отраслевом налоговом законодательстве.

Подобного масштаба и глубины кодификация-реформа стала возможной в Российской Империи благодаря тому, что европейская теория кодификация и практика ее проведения уже существовали. Поэтому Россия могла ее использовать с учетом национальной специфики. Также в России уже была разработанная национальная теория финансов и теория налогов. Ей было посвящено научное исследование Н.И. Тургенева «Опыт теории нало-

⁵¹См. Свод законов Российской Империи, 1835 год. Том пятый : Уставы о податях, о пошлинах, о сборах с питей, с свеклосахарного производства, и с табаку (редакция 1857 года) [online]. — URL: <https://runivers.ru/upload/iblock/3fc/5.pdf>; редакция 1903 года [online]. — URL: <https://civil.consultant.ru/code/>)

гов» (1818)⁵², а также «План финансов» М.М. Сперанского (1810)⁵³. Примечательным является тот факт, что М.М. Сперанский, являясь автором проекта по кодификации законодательства Российской Империи, был автором основных принципов бюджетного законодательства и налоговой системы⁵⁴.

По оценкам профессора R. Cabrillac, «во второй половине XX века кодификация продолжала существовать в рамках сложившейся современной концепции кодификации либо носила характер рекодификации»⁵⁵. Одновременно он делает такую оговорку: «Едва ли не самое важное, что произошло в XX в. — это разрушение прежнего относительного единообразия кодификаций от единообразия к многообразию, причем такое разрушение отражает скорее постоянное развитие феномена кодификации, нежели его некий гипотетический упадок»⁵⁶. В качестве примера он ссылается на особенности современного французского подхода к кодификации, выраженного в «непрерывной кодификации»; о кодификации в странах common law; о кодификации при смене политических режимов и экономических систем; о кодификации по принципу «полного заимствования кодексов».

Итак, к каким же выводам мы можем прийти на основании выше-приведенной краткой истории развития кодификации?

1. Возникновение кодификации как явления стало возможным в связи с возникновением письма и желанием людей упорядочить систему норм, регулирующих их поведение и обозначаемых как «право».

2. История кодификации связана с историей развития писаного права и его источников.

3. Суть кодификации заключается в систематизации разрозненных правовых норм, находящихся в различных источниках права, и приведение их в форму, которая делает эти нормы единым целым.

⁵²Тургенев, Н.И. *Опыт теории налогов*. Санкт-Петербург: Издательство Р. Греча, 1818.

⁵³Сперанский, М.М. *План финансов*. Санкт-Петербург, 1885. (Составлен и опубликован в 1810 году. В настоящее время эта работа переиздана. См.: Козырин, А.Н. *У истоков финансового права*. Том 1. Москва: Статут, 1998).

⁵⁴Сперанский, С. И. *Учение М. М. Сперанского о праве и государстве*. Москва: Ось, 2004.

⁵⁵По мнению профессора Р. Кабриака, «XX век стал веком рекодификаций, поскольку во многих странах состоялся кардинальный пересмотр стареющих кодексов». Под рекодификацией автор понимает замену одной кодификации другой, т. е. повторную кодификацию там, где речь уже не идет о собирании в единый кодекс правового материала.(См. Кабриак, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 78).

⁵⁶Кабриак, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 79.

4. Предметом кодификации, а, следовательно, содержанием кодекса (как формы) в разные исторические периоды могло быть либо право в целом, либо важная часть его источников, либо его отрасль.

5. Главным атрибутом кодификации и кодекса является то, что они облегчают ознакомление с содержанием права.

6. В истории кодификаций можно выделить четыре исторических периода, каждый из которых имеет свои особенности в подходах к кодификации.

7. Важно то, что концепции кодификации не сменяли одна другую, а скорее добавлялись одна к другой, развивая данный феномен. Именно такое наложение концепций, когда ни одна из них окончательно не исчезала, а давала рождение другой, объясняет тот факт, что римская кодификация и кодификация Наполеона, относящиеся к разным историческим эпохам и далеко отстоящие от эпохи постмодерна, по-прежнему считаются основными вехами в истории развития кодификации, а их идеи по-прежнему не теряют актуальность и вызывают интерес современников.

8. В настоящее время в странах романо-германской группы, несмотря на многообразие проявления феномена кодификации, доминирует позитивистский подход к праву и соответственно к его кодификации. Он заключается в том, что творцом права признается законодатель; основным источником и формой существования права является закон; суть кодификации заключается в систематизации разрозненных правовых норм, находящихся в различных источниках права, и приведение их в форму единого целого; формой, которая из разрозненных правовых норм делает единое целое, является кодекс-закон; система правового мышления функционирует по принципу «от абстракции к факту».

Как можно было бы, по мнению автора данной монографии, классифицировать формы проявления феномена кодификации с учетом истории развития данного феномена, рассмотрим в следующих параграфах.

1.2. Характеристика понятий «кодификация», «рекодификация», «декодификация» в современной правовой науке

Характеризуя основные понятия, указанные в заголовке настоящего параграфа, мы исходим из теоретических позиций, сложившиеся в странах романо-германской системы права. Исходной в европейской и российской теоретических позиции является положение о том, что кодификация — это один из способов правовой систематизации. Как известно, систематизация

в праве осуществляется двумя основными способами: в форме кодификации и инкорпорации (консолидации). При этом профессор С.С. Алексеев характеризует кодификацию в качестве одного из видов правотворчества. Особого внимания заслуживает обоснование этой тезы. Дело в том, что при кодификации предметом упорядочивания являются не нормативные акты, а непосредственно юридические нормы (нормы права). Поэтому при определенных условиях кодификационный акт может быть издан, так сказать, почти на пустом месте, т. е. при отсутствии многочисленных актов или с такими существенными нововведениями, что он значительно отличается от ранее изданных актов⁵⁷.

Полностью разделяя позицию известного российского правоведа, дополнительно отметим феномен кодификации, который она представляет собой в правотворчестве. Особенностью является обязательная связь с законотворческой деятельностью. При этом всегда происходит выделение определенного вида общественных отношений и обеспечение их единого и упорядоченного нормативного правового регулирования в результате создания единого, юридически и логически цельного, внутренне согласованного нормативного акта (основ, кодекса). Таким образом определяются основные черты и признаки кодификации как системного правового процесса.

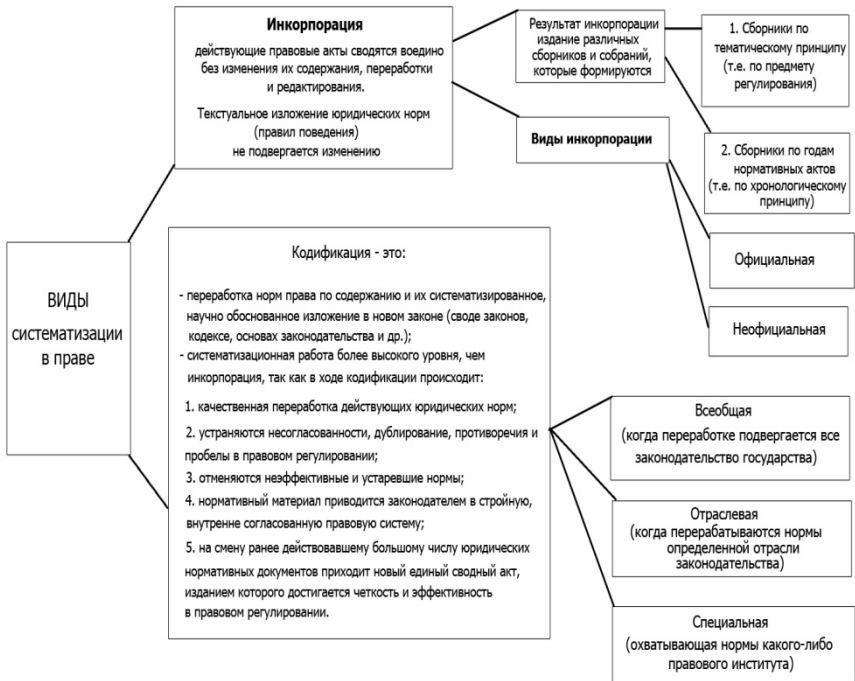
Кодификация неразрывно связана с системой права, законодательством. Вне права кодификационный процесс не осуществляется, и юридико-доктринальной конструкцией здесь выступает сама система права и ее основные подразделения (отрасли, подотрасли, институты). В основе кодификации как процесса лежат знания о системе права и ее отраслях, подотраслях, институтах. Ранее мы писали, что общей целью кодификации является приведение правовых норм к единству, юридически и логически цельному, системному в правовом регулировании основных подразделений системы права.

Определенно, что кодификация проводится в среде правовых норм, а не актов, и в качестве предмета кодификации выступает совокупность норм права (юридические нормы), по своему характеру и объему образующих отрасль или подотрасль права, и конечным завершением и результатом является законодательный акт, как правило, кодекс. Кодификация характерно различается от других форм упорядочивания права.

⁵⁷ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 492-493.

Графически представить отличия кодификации от других форм систематизации можно в виде схемы 1.

Рисунок 1. Графическое представление отличий кодификации от других форм систематизации права



Чешская правовая теория следующим образом характеризует кодификационный процесс. Кодификация — пишет известный чешский правовед V. Кнапп,— это форма систематизации позитивного (объективного) права, а именно норм права (юридических норм), которые содержатся в источниках права: 1) нормативный юридический акт; 2) санкционированный обычай; 3) судебный или административный прецедент. Кодификация — это всегда законотворческая деятельность⁵⁸.

Учитывая изложенное, полагаем, что современная кодификация как правовой системный законотворческий процесс представляет собой наиболее совершенный и естественный, органичный для развитых

⁵⁸Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 110—113, 129—130.

нормативно-законодательных систем вид правотворчества, при котором обеспечивается единое, согласованное и упорядоченное нормативное регулирование определенного вида общественных отношений. Вследствие кодификации достигается системное развитие всего нормативного материала, причем в тех отраслях права, нормативный материал которых уже выражен в отработанных кодифицированных актах, происходит единичное правотворчество (т. е. такое, которое идет путем создания отдельных, изолированно взятых юридических норм, и затем их внесения в качестве дополнений и изменений в действующие кодифицированные акты).

В научной литературе неоднократно отмечено, что уровень совершенства права во многом зависит именно от отработанности кодифицированных актов. Посредством кодифицированных актов происходит оптимальное, соответствующее природе права и требованиям современной цивилизации развитие правовой системы. В кодифицированных актах находят свое преимущественное выражение нормативные обобщения, происходит подчинение всего нормативного материала общим принципам и нормам, его интеграция и дифференциация. В связи с тем что кодификация проводится в основном по отраслям права, а каждая отрасль права отличается юридическим своеобразием, в кодифицированных актах возможно выявить и в обобщенном виде закрепить юридическую специфику отрасли, свойственного ей юридического режима.

Характеристика *рекодификации* и *декодификации* как проявлений кодификационного процесса, на наш взгляд, хорошо представлена на основе подхода, разработанного учеными R. Cabrillac⁵⁹, B. Oppetit⁶⁰. Ученые определяли данные явления как части кодификационного цикла, т. е. стадии единого процесса.

В действительности кодификация не является единственной стадией кодификационного процесса. Кодификация, как отмечают теоретики права, также не является высшей точкой линейного развития права, а подчиняется законам циклического развития и подвержена чередованию периодов расцвета и упадка. «Развитие кодификации подчинено определенному циклу. Схематично данный цикл может быть разделен на четыре фазы: период создания кодексов (I), период их действия (II), период кризиса (III) и период

⁵⁹ Кабриак, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 110—113.

⁶⁰ Oppetit, B. *Essay sur la codification*. Éditeur. Paris: Presses Universitaires de France. 1998, p. 7 et, s. 61.

реформ (IV)»⁶¹. Кодекс как результат проведенной кодификации рано или поздно подойдет к этапу своего старения (начнется период кризиса). Понятно, что это не произойдет в одночасье, а идет постепенно. И здесь очень важно, пишет R. Cabrillac, «при определении степени старения кодекса применять не точные цифры (сколько времени прошло с момента его принятия), а относительные величины. Кодекс устаревает тогда, когда не выполняет более возложенных на него функций, когда он не способен даже через призму нового толкования⁶² дать тяжущимся четкое решение возникающих между ними споров»⁶³.

Гипотетически необходимость рекодификации и возникает именно тогда, когда кодекс (или иная совокупность правовых норм, законодательно формализованная и регулирующая определенные общественные отношения) перестает быть способным осуществлять свои функции правового обеспечения.

С точки зрения правовой теории рекодификация — это замена одной кодификации другой, т. е. «повторная кодификация» там, где речь уже не идет о собирании в единый кодекс разрозненных правовых норм, иными словами, речь не идет собственно о кодификации. Согласно теории R. Cabrillac⁶⁴ рекодифицировать всегда означает нечто иное, чем кодифицировать, и любая рекодификация может осуществляться только с учетом уже действующего кодекса, что неизбежно вызывает трудности как психологического, так и технического характера. При этом следует отметить, что и кодификация, и рекодификация могут столкнуться с неприятием и сопротивлением, поскольку в любом из названных процессов необходима политическая воля. В теории кодификации психологические трудности рекодификации также состоят в том, что дополнительной преградой для ее проведения становится символическое значение, приобретенное кодексом, подлежащим замене, и это парализует процесс. Технические трудности, в свою очередь, возникают при наличии «эффекта разрыва». Другими словами, если кодификация вызывает прекращение старого юридического порядка и дает рождение новому юридическому порядку, то противоположный ему

⁶¹ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут. 2007, с. 110—113.

⁶² Под новым (динамическим) толкованием понимаются правовые конструкции, созданные судебной практикой; включение в структуру кодекса новых законов, которые в конце концов растворяются в изначальной конструкции (кодекса), органично интегрируются в кодекс, не нарушая его конструкции и правовой логики.

⁶³ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут. 2007, с. 184—187.

⁶⁴ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут. 2007.

эффект преемственности выражен при рекодификации значительно сильнее, чем при проведении первоначальной кодификации. «Кодекс — это не масляный фильтр: нельзя выбросить старый, чтобы поставить на его место новый»⁶⁵. Этот правовой афоризм хорошо подчеркивает суть технической трудности рекодификации.

В целом в правовой теории установлены характеристики и рекодификации, и декодификации. Рассмотрим ключевые положения, имеющие значение в рамках нашей темы.

Рекодификация, прежде всего, требует наличия полного и точного набора переходных положений, облегчающих замену старого кодекса новым. В более общем плане возникает вопрос метода: как рекодифицировать? Выбор между «рекодификацией-компиляцией» и «рекодификацией-реформой», тотальной или поэтапной, зависит от различных внешних, а также внутренних факторов воздействия. *Под рекодификацией-реформой (recodification-modification)* здесь понимается не просто замена одного кодекса другим, но одновременно реформирование правовых норм по существу, с точки зрения их содержания»⁶⁶.

Рекодификация-компиляция ничего особо не реформирует, а позволяет частично обновить положения кодекса.

О декодификации говорят в двух смыслах, причем в контексте кодификации, поскольку явление связано и возникает в период кризиса кодекса.

Первый смысл. Декодификация — это когда кодекс атакован «изнутри путем включения в него законов, не соответствующих его внутренней логике и выглядящих инородным телом»⁶⁷. Здесь надо сделать оговорку, что включение в структуру кодекса новых законов позволяет кодексу адаптироваться к современным условиям. Эти законы могут совершенно органично дополнить кодекс, не нарушая его логику и структуру, и поэтому здесь нельзя вести речь о декодификации в смысле, указанном выше.

Второй смысл. Декодификация — это когда резко растет число новых нормативных правовых актов, регулирующих сферу вне структуры кодекса. Кодекс перестает быть центром правовой системы, в которой он в принципе должен доминировать, по причине натиска специальных законов, кото-

⁶⁵Tancellin, M. Lex exigences du Code civil du Québec. *Revue de droit de McGill*. 1994, ч. 39, s. 748.

⁶⁶Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 146, 201–214.

⁶⁷Thunis, X., Mensbrugge F. Codification et décodification: le droit comparé à contribution. *Annales de droit de Louvain*. 2001, s. 59—77.

рые возникают вне традиционной системы данной отрасли права⁶⁸. Кодекс становится чем-то вроде общей нормы, применяемой по остаточному принципу. Целые блоки норм начинают, с одной стороны, исчезать из кодекса, а с другой — появляется большое количество законов, не интегрированных в структуру кодекса. Возникает автономное детальное регулирование, которое представляет собой «микросистемы, подчиненные своей внутренней логике, что делает их совершенно несовместимыми с кодификацией, которой они могут лишь противоречить»⁶⁹.

1.3 Цели, формы и значение кодификации

В правовой теории цели кодификации исторически выявлены, сформулированы и в целом классифицированы.

В рамках данного параграфа проведем актуализацию основных характеристик кодификации. Теоретически установленным считается, что кодификация любого типа по своей сути есть форма рационализации права и реакция законодателя на потребность в правовой определенности, порожденные кризисом источников права. Условиями, предшествующими кодификационной потребности, являются бессистемное и неплановое законотворчество, стремительное увеличение нормативного объема. В научной литературе такое состояние называется «законодательной инфляцией» и связывается с трудностями постижения устных или разрозненных правовых норм. Эта потребность в правовой определенности в конкретном плане выражается в поиске путей рационализации права⁷⁰. Правовая неопределенность и кризис источников права прекращаются путем рационализации в форме кодификации. «Законодательная инфляция» сводит на нет принцип правовой определенности, снижает эффективность правоприменения и правового регулирования и, следовательно, государственного управления.

Известный французский правовед Поль Рубье, рассуждая о целях кодификации, отмечал, что правовая определенность является первым из

⁶⁸ Кабриак, Р. *Кодификации*. Москва : Статут, 2007., с. 185.

⁶⁹ Viandier, A. La crise de la technique législative. 1986. [online]. *proquest.com*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://www.proquest.com/docview/1294860710?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true>

⁷⁰ Molfessis, N. Les illusions de la codification à droit constant et la sécurité juridique. *Revue trimestrielle de droit civil*, 2000, ч. 1, s. 186.

социальных благ, которых необходимо достичь⁷¹. Отсутствие доступа к текстам правовых норм, следовательно, отсутствие возможности доказать их наличие, рост числа правовых актов и, скажем больше, нагромождение правовых предписаний различной юридической природы — все это влечет за собой правовую неопределенность, с которой сперва сталкиваются попадающие в орбиту судопроизводства частные лица, становящиеся жертвой несправедливости, а затем — правоприменители, практики, в частности судьи и адвокаты, более способные распутать клубок норм права, дабы найти те, что подлежат применению в соответствующем деле. *«Там, где исчезает это основное благо, коим является правовая определенность, вместе с ним исчезают и все остальные блага; само слово "прогресс" становится насмешкой, и одновременно с беспорядком множатся самые страшные несправедливости»*⁷².

Кодификация имеет несколько основных целей. Мы предлагаем разделить их по принципу приоритета и с учетом того, что наиболее часто результатом процесса кодификации является кодекс. Создание кодекса в результате кодификации приводит к принятию законодательного акта (закона), представляющего собой совокупность правовых норм, объединенных в одно целое. Таким образом, кодификация имеет, прежде всего, юридиико-техническую направленность.

(А) *Юридиико-техническая цель*. Любой кодификации присуща юридиико-техническая цель, так как она, прежде всего, направлена на решение фундаментальной технической задачи, а именно на упорядочение нормативного материала, правовых норм. Это делается для большей правовой определенности. Однако редко бывает так, что решение технических вопросов исчерпывает устремления законодателя, и поэтому кодификация часто связана с достижением социальных и политических целей.

(Б) *Социальная цель* кодификации может быть понята как способ закрепления новых общественных отношений, нового общественного порядка и экономической системы либо как средство унификации требований населения, объединений различных групп населения. В литературе отмечается, что кодификация чаще всего наступает по окончании потрясшего общество кризиса и позволяет закрепить новые правовые нормы, ставшие результатом изменения общественных отношений, при этом в большинстве

⁷¹Roubier, P. *Théorie générale du droit. Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales: Réimpression de la 2e édition de 1951*. Paris: Dalloz edition, 2005, s. 334.

⁷²Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 114—116.

случаев отражая признание требований тех, чьи действия вызвали кризис. Кодекс скрепляет социальное перемирие, создавая для него прочный правовой фундамент на основе ценностей, формирующих новое общество, успокаивая общество и одновременно обновляя его. Эта функция, являющаяся одновременно миротворческой, фундаментальной и ускоряющей, является, вероятно, одной из самых замечательных и престижных функций кодификации. Жерар Корню описал социальные цели кодификации так: «Главная заслуга кодификации заключается в ее доказанной способности восстанавливать права общества и отражать ценности своего времени»⁷³.

Проявление социальной цели кодификации хорошо иллюстрируется на примере советского законодательства. Кодексы, принятые в России после 1917 года, ясно показывают волю государства к закреплению нового общественного порядка, о чем свидетельствует скорость кодификации. «Современная история не знает других случаев кодификации, проведенной в столь короткий срок после происшедших социальных потрясений»⁷⁴. Аналогичное явление также имело место в странах Восточной Европы после Второй мировой войны: принятые кодексы должны были утвердить новый общественный строй, ставший результатом социалистических революций. Постановка социальных целей всегда тесно связана с политическими целями. Например, политические процессы «десталинизации» в СССР и союзных республиках сопровождались второй волной кодификаций, направленных на «отражение произошедших в обществе социальных изменений и перемен»⁷⁵. По мнению отдельных ученых⁷⁶, после падения коммунистического режима кодекс в Центральной и Восточной Европе рассматривается в качестве ключевого элемента правового государства, инструмента, закрепляющего новый общественный порядок, а также способствующего установлению рыночной экономики. Профессор С. Алексеев, давая оценку нового Гражданского кодекса Российской Федерации, вступившего в силу в 1995 году, отметил, что «концептуально и идеологически он представляет собой

⁷³Cornu, G. *L'art du droit en quête de sagesse, coll. „Doctrines juridiques“*. Paris: PUF, 1998, s. 361.

⁷⁴Давид, Р. *Основные правовые системы современности. Сравнительное право: пер. с франц.* Москва: Прогресс, 1967. с. 170.

⁷⁵Давид, Р. *Основные правовые системы современности. Сравнительное право: пер. с франц.* Москва: Прогресс, 1967. с. 175.

⁷⁶Leyenberger, S. Les enjeux de la codification dans les pays d'Europe centrale et orientale: la coopération du Conseil de l'Europe. *Revue française d'administration publique*. 1997, № 82, s. 307.

важнейший законодательный успех за время прошедших в России демократических реформ»⁷⁷.

Социальные цели в кодификационных процессах, например, могут способствовать объединению различных слоев населения, разделенных либо социально, либо географически, либо иным образом. Речь идет о реализации такой функции кодификации, как правовая унификация. Однако при всей важности задачи социального объединения нельзя преувеличивать возможности кодификации — на чудеса она не способна. В литературе точно подмечено, что «кодификация объединяет только ту нацию, которая находится на пути к объединению, но она с тем же успехом разъединяет общество, находящееся в процессе распада»⁷⁸.

История кодификации знает и примеры географического объединения. Кодификация часто сопутствует или является результатом объединения населения в одно государство, которое возникает в результате слияния нескольких разнородных территориальных единиц или появляется на пустом месте. Националистические движения, потрясшие Европу в XIX веке и приведшие к возникновению новых государств, сопровождались принятием национальных кодексов — спутников национального объединения. Первые призывы к созданию кодекса унифицированного германского права, которые в основном были озвучены А. Фридрихом Тибо, прозвучали после освобождения от наполеоновской оккупации, в момент, когда немецкий народ захлестнула волна страстного патриотизма. Глядя на многочисленные кодификации XX века, также легко обнаружить попытки объединить разные слои населения. Примером может служить кодификация, проводимая в ЕС.

Наряду с юридически-техническими и социальными целями, которые должны быть достигнуты кодификацией, существуют также политические цели.

(С). *Политические цели* кодификации проявляются в их неразрывной связи с правящей властью, законодательной властью или служат определенной идеологии. Эта комплексность задач, заложенная в самой природе кодификационного процесса, делает его, на наш взгляд, многогранным

⁷⁷Alexeïev, S. Les perspectives de développement du droit privé en Russie. *Revue internationale de droit comparé*, 2001, s. 159-170. [online].*persee.fr*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_2001_num_53_1_18016

⁷⁸Fourre, J. Les codifications récentes et l'unité du droit en France. *Revue juridique et politique Indépendance et coopération*, 1986, s. 735—739.

социальным явлением, а кодификацию, следовательно, — правовым, политическим и культурным феноменом.

Определив основные цели кодификации, остановимся на формах ее проявления и значении. Рассматривать данный вопрос будем через призму понятий «систематизация права» и «реформа права». В параграфе 1.2 нами были кратко перечислены основные характеристики кодификации и указано, что кодификация представляет собой один из видов систематизации в праве (см. рис. 1). Для этого проанализируем подходы к кодификации и остановимся на терминологии, описывающей кодификационные процессы, которые сложились в отечественной и зарубежной правовой теории.

Исследуя кодификационные явления (и формы ее проявления), понятие «систематизация права» ввел в научный оборот известный российский правовед, профессор С.С. Алексеев. Все проявления кодификационных процессов им включены в понятие систематизации. «Систематизация – это упорядочение законов, всех нормативных актов, приведение юридических норм в упорядоченную, согласованную систему»⁷⁹. Данное определение показывает, что предметом систематизации в праве могут быть и законы, и нормативные акты, и юридические нормы. В зависимости от того, 1) что и в каком сочетании становится предметом систематизации и 2) приводит ли систематизация к изменению содержания правовой материи, можно классифицировать систематизацию в праве на следующие формы: 1) кодификация; 2) инкорпорация; 3) компиляция.

1) «Кодификация представляет собой упорядочение юридических норм в процессе правотворчества, когда отменяются ранее действовавшие законы, иные нормативные юридические акты, юридические нормы перерабатываются, вводятся в единую согласованную систему и когда издается единый, сводный, юридически и логически цельный, согласованный нормативный акт – кодекс»⁸⁰.

2) «Инкорпорация состоит во внешнем упорядочении действующих законов, иных нормативных актов, без переработки норм права, когда законы, иные нормативные юридические акты помещаются в единые сборники (собрания) в хронологическом или тематическом порядке»⁸¹.

⁷⁹ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 200.

⁸⁰ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 200.

⁸¹ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 200.

Эти две формы систематизации права относятся к «кодификации в современном смысле»⁸².

3) «Компиляция объединяет и прямые законодательные положения, и обобщенное изложение судебных прецедентов, и воспроизведение норм обычного права»⁸³. Данным термином характеризуются кодификации «в историческом смысле».

В теории чешского права классификация кодификационных процессов была предложена профессором V. Кнапп, который, как уже отмечалось ранее, говорил о кодификации в двух смыслах: *историческом* и *современном*.

Свою теорию классификации проявления феномена кодификации также предлагает профессор R. Cabrillac. На основе изучения исторической панорамы разнообразных кодификаций с точки зрения техники их проведения он различает два метода проведения кодификации: «кодификация-компиляция», т. е. простое собирание действующих правовых норм и их приведение в определенную форму, и *кодификация-реформа*, в ходе которой в собранные правовые нормы вносятся более или менее значительные изменения»⁸⁴. Первая определяется как «формальная кодификация», а вторая — «реальная кодификация».

R. Cabrillac указывает, что со временем появились разные названия, обозначающие оба типа кодификации⁸⁵, однако разница между двумя методами кодификации вполне очевидна. Основным принципом «кодификации-компиляции» является отказ от правовой реформы⁸⁶. Одновременно он уточняет, что «водораздел между двумя приведенными методами кодификации просматривается достаточно четко, хотя он отнюдь не препятствует тому, что оба типа кодификации могут одновременно применяться в одной и той же стране»⁸⁷.

⁸² Разделение, предложенное профессором В. Кнаппом, который предлагает употреблять термин «кодификация» в «историческом смысле/значении» и в «современном смысле/значении» (Кнапп, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113).

⁸³ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с.164.

⁸⁴ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, s. 289.

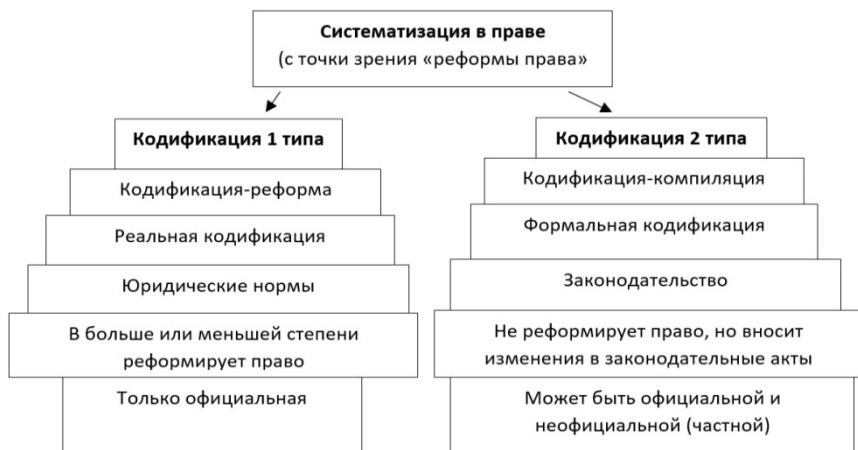
⁸⁵ Например, R. Cabrillac поясняет, что такое проявление феномена кодификации в современной Франции, как «непрерывная кодификация», следует понимать лишь как один из вариантов «кодификации-компиляции» (см.: Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 289).

⁸⁶ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 289.

⁸⁷ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, с. 290.

На основании изложенного и через призму современной теории права мы предлагаем классифицировать формы проявления феномена кодификации следующим образом (рис. 2).

Рисунок 2. Формы проявления феномена кодификации



По нашему мнению, главным критерием (элементом) при классификации форм проявления феномена кодификации, а также оценки ее результатов должны быть «юридическая норма»⁸⁸ и «реформа правовой материи (права)».

При кодификации первого типа систематизируются юридические нормы, а через них — правовая материя; данный тип кодификации может носить название «кодификация-реформа», «реальная кодификация»; результатом такой кодификации должен являться кодекс «de facto».

При кодификации второго типа систематизируются законодательные акты; материя права не реформируется; данный тип кодификации может носить название «кодификация-компиляция», «формальная кодификация»; результат может носить название «кодекс», но таким «de facto» он являться не будет. Объектом кодификации является не юридическая норма, а в це-

⁸⁸Юридическая норма — это общеобязательное правило поведения, выраженное в законах, иных признаваемых государством источниках и выступающее в качестве правомерно-дозволенного (а также запрещенного и предписанного) поведения субъектов права (см.: Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 142).

лом источники юридических норм (собираемые в хронологическом, предметном, алфавитном порядке, только действующие или и действующие, и недействующие).

Кодекс — это закон, но не всегда результат кодификации. Не всякий кодекс может называться кодификацией, и закон, который по содержанию своему реформирует правовую материю, может не носить название «кодекс».

1.4. Особенности кодификации в странах различной правовой культуры

Явление кодификации присутствует повсеместно, но только в разных правовых культурах оно приобретает свои особенности. Например, в романо-германской системе все функционирует по принципу «от абстракции к факту», в то время как в англо-американской работает правило «от факта к абстракции».

Значит, и феномен кодификации с точки зрения анализа и переработки правовых норм, как это есть в романо-германской семье, присутствует и в прецедентном праве англо-американской системы права.

Идеи и принципы регулирования, заложенные в судебных прецедентах, являясь, по сути, источником юридических норм, подпадают в виде судебного решения под действие кодификации, поскольку правоприменение требует правовой определенности. Кодификация, существуя на уровне судебных прецедентов, просто имеет отличные от романо-германской системы формы. Для понимания того, как проявляются кодификационные явления в англо-американской правовой культуре, обратимся к теории профессора С.С. Алексеева⁸⁹. Предлагается преодолеть упрощенное, примитивное понимание прецедентного права. Его существо или значение не сводится лишь к тому, в общем-то, примитивному обстоятельству, что какое-либо решение суда становится прецедентом, т. е. обязательным образцом при рассмотрении аналогичных дел, и потому приобретает *нормативный* характер.

Вместе с тем обязательным образцом, как это принято в английской доктрине прецедента, является не само по себе состоявшееся судебное решение, а заложенное в нем правило, правовой принцип, «*ratio decidendi*»,

⁸⁹ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 6. Восхождение к праву*. Москва: Статут, 2010, с.190-191.

т. е. та идея, которая послужила правовым мотивом решения, его юридической сутью⁹⁰. В ином смысловом контексте это бытующее в английской правовой доктрине «*stare decisis*», т. е. судебное мнение нормообразующего характера, готовое для правоприменения в других спорных правоотношениях.

Общее прецедентное право (*common law*), как справедливо полагает профессор С.С. Алексеев, — это не некая совокупность судебных решений, в которых содержатся «*ratio decidendi*», а структурированная по содержанию (хотя и не получающая по большей части формально-документального закрепления) *целостность правовых начал нормативного характера*, которая имеет *непосредственное* регулятивное значение. Конечно же, «*corpus juris*» — «вещество позитивного права», но система общего права, во всяком случае его прецедентные части, образует особое «тело» — «*corpus juris* прецедентного права», которое не заключено в оболочку писаных актов (законов, других нормативных актов, документов)⁹¹. При этом нельзя не учитывать, что в формировании и бытии *common law* определенную роль играют известные письменные формы, и плюс к тому еще доктринальные и полуофициальные систематизации, а также иные обобщения, проникающие в саму ткань юридической материи. Обращаясь к анализу кодификации американского права, профессор R. Cabrillac пишет, что кодификация в США в наше время проявляется в трех различных формах:

⁹⁰ Любой прецедент содержит две части: «*ratio decidendi*» и «*obiter dictum*». «*Ratio decidendi*» — это та часть решения суда, в которой излагаются нормы права, на основе которых было разрешено данное дело. Здесь содержатся принципы права, на основе которых суд принимает решение. Это может быть и конкретная норма права или же иная правовая основа, опираясь на которую, судам надлежит принимать решения. Именно эта часть решения будет обязательна для всех последующих решений судов, если им придется рассматривать аналогичные дела. «*Ratio decidendi*» формирует правовую основу, которая имеет нормативный характер и должна применяться в отношении всех других лиц, а не только сторон по данному делу. Таким образом, «*ratio decidendi*» представляет собой норму прецедентного права. Остальная часть решения получила название «*obiter dictum*». По ней понимаются замечания суда, сделанные им по вопросам, которые непосредственно не входят в предмет судебного решения. В отличие от «*ratio decidendi*» эти высказывания не формулируют тот или иной принцип права и не обосновывают решение суда. Таким образом, можно сделать вывод, что прецедент в качестве уже вынесенного решения не применяется как таковой. Юридическое значение имеет норма или принцип, которые были изложены в этом решении, т. е. действует следующая схема: правовые нормы и принципы, обретая материальную сущность, представляют собой «*ratio decidendi*», формой выражения которого является судебное решение.

⁹¹ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 6. Восхождение к праву*. Москва: Статут, 2010, с. 190-191.

(А) *Компиляции формальных источников права, регулирующих соответствующие сферы, выстраиваемые в алфавитном порядке*⁹².

(В) *Неофициальные систематические компиляции common law применительно к определенной области регулирования*⁹³.

(С) *Типовые для всех штатов законодательные акты в различных областях права*⁹⁴.

⁹²(А) Кодексом называется «компиляция формальных источников права, регулирующих соответствующие сферы, выстраиваемые в алфавитном порядке». Именно таким способом федеральное законодательство сгруппировано в официальной компиляции, именуемой Кодексом Соединенных Штатов (United States Code).

⁹³(В) Существуют частные кодификации {Restatements}, начатые в 1920-х годах и с тех пор постоянно переиздающиеся. Речь идет о «неофициальных систематических компиляциях с common law применительно к определенной области регулирования», осуществляемых под эгидой Института американского права (American Law Institute), — созданной в 1923 году негосударственной организации, объединяющей сотни профессоров права и практикующих юристов. Первая серия Restatements, работа над которой потребовала около 20 лет (с 1923 по 1940 год), представляет собой синтез основных принципов, подлежащих применению в девяти сферах: договорном праве, гражданско-правовой ответственности, представительстве (agency), обеспечении обязательств и т. д. Начиная с 1950-х годов вторая серия Restatements добавляет к ним более развернутые комментарии, следующие за каждым уже сформулированным принципом. Издание третьей серии Restatements, посвященной международному праву, началось в 1987 году. За ней, в 1992 году, последовала еще одна компиляция принципов, регулирующих институт доверительной собственности (Trust Restatement).

⁹⁴(С) Одновременно с этими двумя формами американской кодификации Национальная конференция уполномоченных по унифицированным правовым актам штатов (The National Conference of Commissioners on Uniform State Laws), при содействии Института американского права, выдвинула идею создания неких «*типовых для всех штатов законодательных актов в различных областях права*». Наиболее известным воплощением данного замысла стал, пожалуй, Единообразный торговый кодекс (Uniform Commercial Code), разработанный под руководством профессора Карла Левеллина, первая полная версия которого была доведена до всеобщего сведения в мае 1949 г. и который был принят различными штатами США в период между июлем 1953 г. и июлем 1966 г. В том же духе были выдержаны принятые позднее Единообразный кодекс потребительского кредита (Uniform Consumer Credit Code), Единообразный наследственный кодекс (Uniform Probate Code). (См. Cabrillac, R. *Les codifications*. Paris: Presses Universitaires de France - P.U.F., 2002).

Глава 2. СТРУКТУРА ПРАВА И СИСТЕМА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, ИХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ПРИ КОДИФИКАЦИИ

2.1. Структура права

2.2. Классификация отраслей права как элемента структуры права

2.3. Система законодательства

2.4. Структура права, система законодательства, их взаимодействие и значение при кодификации

2.5. Система законодательства и судебная практика в системе источников права через призму кодификации.

Отдельные вопросы

Кодификация представляет собой системное правотворчество законодателя. Профессор М. Karfíková пишет: «В современной системе под кодификацией понимается создание системного правового регулирования в конкретной отрасли права. Кодификация означает узаконивание (закрепление в законе). Это значит, что кодификация — это законодательная деятельность, в процессе которой системно и систематически создаются правовые нормы в конкретной отрасли права. Понятие кодификации связано с понятием система права»¹.

Какова же связь между структурой права и системой законодательства, и какую роль играет структура права в процессе осуществления кодификации, попытаемся ответить на этот вопросы в данной главе.

2.1 Структура права

Право является системным объектом. Системный объект характеризуется собственной структурой. Структура права — это его строение, т. е. состав, «набор» элементов данного образования. В такой трактовке структура права представляется расчлененной, состоящей из «набора» отдельных дифференцированных компонентов (элементов).

Главными элементами структуры права являются: отрасль, институт, норма (А). Это своеобразные правовые явления. Их юридическое

¹ Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188.

своеобразие характеризуется тем, что они обладают: 1) регулятивными свойствами (способ регулирования, механизм и т. д.); 2) интеллектуально-волевым содержанием (правовые принципы, общие положения и т. п.); 3) внешней формой права (определенная обособленность в законодательстве). Эти три элемента представляют собой юридически законченные звенья, для которых характерно наличие исчерпывающего набора (на каждом уровне) юридических свойств, своеобразных юридических черт, юридической целостности, способности взаимодействия с другими звеньями системы.

В сложной системе права могут быть и другие *дополнительные (и не всегда обязательные) правовые образования: подинституты, подсектора, ассоциации норм, объединения институтов, семьи отраслей (В)*. Особое место в системе права занимают *правовые принципы (С)*. Но они концентрируются вокруг основных элементов (отрасли, института, нормы).

Следует отметить, что любая национальная структура права имеет несколько уровней (иерархию). Различают *главную структуру (а) и вторичную (б)*. Это очень хорошо видно на примере отраслей. Профессор V. Кнапп, например, описывает это так. Чешская система права включает в себя *основные отрасли права* (к ним относятся конституционное, административное, финансовое, уголовное, гражданское, торговое, предпринимательское, семейное), *смешанные* (т. е. комплексные, которые включают в себя элементы разных основных отраслей), а также такие, которые могут *возникать по случаю разово* (например, экологическое право (об охране окружающей среды), транспортное право, медицинское право и т. д.). Также он пишет, что существуют *отрасли, которые образуют субсистему 2-го уровня у основных отраслей права (субсистема 1-го уровня)*. В качестве примера он приводит авторское право и патентное право, которые, в свою очередь, входят в состав гражданского права; право охраны торговых марок, вексельное право и право о чеках, которые входят в состав субсистемы торгового права; административное право, которое включает в себя значительное количество субсистем 2-го уровня².

Профессор С.С. Алексеев, обосновывая существование иерархии структур в системе права, пишет, что специфической, «наслаивающейся» структурой в российской системе права являются *вторичные, комплексные образования*. Таковы, например, морское право, исправительно-трудовое

²Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 97.

право, жилищное право, строительное право и т. д. Аналогичные образования могут быть найдены и на уровне правовых институтов (например, право государственной собственности, институт хозяйственного договора)³.

Какие это образования? По его мнению, эти формы нельзя рассматривать ни как отрасли, ни как институты главной структуры права. Они также не могут быть классифицированы как подразделения в самой системе права. Комплексные образования — это относительно прочные правовые общности, состоящие из специальных норм. Именно их наличие свидетельствует об удвоении структуры права. Комплексные образования представляют собой «вторичную структуру», которая по отношению к «основной структуре» образует некую надстройку, наслаивается над главной структурой. К такому выводу С.С. Алексеев приходит на основании того, что 1) комплексные образования обособляются не в любых нормативных юридических актах, а главным образом в актах кодифицированных; 2) они не являются лишь механическим соединением норм, а «служат той внешней формой, в которой происходит согласование норм разных отраслей права, образуются межотраслевые объединения правовых норм»; 3) комплексные образования представляют собой довольно прочные правовые общности, состоящие из специальных норм⁴.

Необходимость такого рода «двойного выражения» обусловлена богатством и многогранностью правового регулирования ряда общественных отношений, невозможностью вместить все особенности регулирования в рамки одной, хотя и главной структуры. Этим и объясняется существование иерархии структур. Благодаря вторичным структурам в праве, как и в иных целостных системных образованиях, «любой элемент (в данном случае он совпадает с частью целого) получает возможность реализовать свои новые стороны и свойства не только через механизм той структуры (понимаемой как закон), в которой он является элементом, но одновременно и через механизмы всех других структур иерархии»⁵.

³Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоправедения*. Москва: Статут, 2010, с. 28.

⁴Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоправедения*. Москва: Статут, 2010, с. 29.

⁵Свидерский В.И., Зобов Р.А. *Новые философские аспекты элементарно-структурных отношений*. Ленинград: Издательство Ленинградского университета, 1970, с. 73.

Посмотрев «внутрь» структуры права, зная ее основные элементы, мы увидим, что эта структура многоуровневая. Выделяют здесь четыре основных уровня: структура отдельного нормативного предписания; структура правового института; структура отрасли права; структура права в целом, т. е. система права.

Очень важно понимать, что система права представляет собой не только фрагментированное (дифференцированное) на отдельные элементы социальное образование, но и образование, элементы которого связаны и интегрированы между собой.

Особого внимания заслуживают процессы интеграции внутри системы права. Дифференциация системы права и ее членение на подструктуры неотделимы от взаимосвязи и гармонии ее структурных единиц. Когда мы смотрим на систему права под узким углом зрения, мы можем видеть более дифференцированное деление структуры и ее элементов — отрасли, потом институты, затем нормы. Если же мы изменим угол зрения и посмотрим на систему права шире, то обнаружим, что каждое последующее звено является результатом интеграции элементов предшествующих звеньев: правовые институты возникают в результате интеграции нормативных актов, отрасли являются результатом интеграции отдельных институтов.

Внутренняя юридическая согласованность права выражается как раз в интегрированности дробных, дифференцированных звеньев системы права.

Этот вывод имеет прямое отношение к кодификации. Чтобы правовое регулирование действительно было системным по своему характеру, необходимо, кодифицируя дробные, дифференцированные комплексные образования второго уровня, грамотно их интегрировать в звенья первого уровня. При этом надо помнить, что структура права едина, и изменения структуры на одном уровне могут повлечь изменения на других уровнях.

На основании изложенного можно сделать следующие выводы, которые, на наш взгляд, имеют значение для раскрытия темы отраслевой кодификации налогового права:

— система права имеет свою структуру, в которой могут быть выделены основные и дополнительные элементы. К основным (обязательным) элементам относятся-отрасль, институт, норма, к дополнительным (существование которых может быть признано необязательным) — субинституты и подотрасли, ассоциации норм, объединения институтов, семьи отраслей. Особое место в системе права занимают принципы;

- в структуре права выделяются вторичные структуры, которые могут образовываться на уровне основных отраслей и институтов права;
- вторичные структуры представляют собой комплексные образования, которые формируют достаточно прочные правовые общности, состоящие из объединения специальных норм;
- эти вторичные комплексные образования обособляются не просто в обычные нормативные правовые акты, а именно в кодифицированные. Именно такой подход позволяет объяснить существование феномена кодификации на уровне институтов права и непрофильных отраслей;
- кодифицируя дробные, дифференцированные комплексные образования второго уровня, необходимо грамотно их интегрировать в звенья первого уровня;
- структура права едина, изменения структуры на одном уровне может повлечь изменения на других уровнях.

2.2 Классификация отраслей права как элемента структуры права

В рамках системы права отрасли имеют разное значение. Между правовыми отраслями существуют сложные зависимости и связи. Учитывая многообразие правовых отраслей, необходимо с самого начала провести *четкие разделительные линии между основными отраслями, выражающими главную структуру права, и комплексными отраслями.*

Основные отрасли права (1).

В основных отраслях права воплощаются все признаки и особенности, свойственные отраслям как наиболее крупным и важным подразделениям системы права. Основные отрасли имеют не просто особый предмет регулирования, т. е. вид общественных отношений (у комплексных отраслей тоже есть свой предмет). В их основе лежат качественно своеобразные виды общественных отношений, характер которых объективно требует правового регулирования при помощи особых методов, механизмов регулирования. Особый метод и механизм регулирования – это именно то, что ставит соответствующую общность нормативных предписаний на уровень главной структуры и характеризует внешние черты того специфического правового режима, который обеспечивается основными отраслями.

По указанным выше признакам все основные отрасли — однопорядковые равновеликие подразделения главной структуры права.

Вместе с тем из их состава выделяется особая группа — профилирующие (традиционные) отрасли.

Профилирующие (традиционные) главные отрасли (1А) образуют юридическую основу, обязательную часть системы права. В российском праве профессор С.С. Алексеев к числу профилирующих отраслей относит: конституционное право, административное право, гражданское право, уголовное право⁶.

Именно указанные отрасли характеризуют основные секторы юридических режимов, лежат в основе семей отраслей, воплощают типовые методы регулирования. Обусловлено это тем, что рассматриваемые подразделения правовой системы вызваны к жизни основными разновидностями общественных отношений, требующих правового регулирования: отношениями по организации и функционированию государственной власти (конституционное право); управленческими отношениями (административное право); экономическими, имущественно-стоимостными отношениями (гражданское право); отношениями, связанными с защитой от посягательства общественно опасных лиц (уголовное право). Подчеркнем: речь идет не вообще о главных пластах отношений общества (хотя они в какой-то мере совпадают и с приведенным делением), а о таких разновидностях общественных отношений, существование и функционирование которых требует качественно своеобразных юридических режимов (методов и механизмов регулирования, специфических принципов и т. д.).

Методы и механизмы регулирования профильных отраслей отличаются тем, что имеют разную, в некотором смысле даже несовместимую, диаметрально противоположную правовую специфику и особенности. В частности, такие профилирующие отрасли, как административное и гражданское право, в «химически чистом» виде воплощают простейшие приемы правового регулирования (императивное и диспозитивное регулирование), нередко обозначаемые как «метод власти — подчинения» и «метод юридического равенства». В профилирующих отраслях прямо проступает тип

⁶Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 160.

регулирования с точки зрения его способа: обязывающий, дозволительный, запретительный.

Иными словами, профилирующие отрасли представляют собой основные автономные центры правовой системы, ее главные секторы, выражающие наиболее «контрастные цвета» правового организма.

Эта самобытность, своеобразие юридического содержания профилирующих отраслей объясняет тот факт, что между профилирующими отраслями в принципе невозможно субсидиарное применение юридических норм. Такого рода несовместимость в какой-то степени распространяется и на те основные отрасли, которые по источнику своего формирования органически связаны с данной профилирующей отраслью, образуют с ней единую семью⁷.

Все остальные основные отрасли (1В) можно разделить на две подгруппы: (а) процессуальные и (в) специальные.

Процессуальные основные отрасли (а), в том числе гражданское процессуальное и уголовно-процессуальное право, вплотную примыкают к профилирующим, как бы «надстраиваются» над ними. Необходимость реализации норм соответствующих профилирующих отраслей вызывает к жизни процессуальные нормы.

Будучи своего рода продолжением профилирующих отраслей, осуществляющих непосредственно регулятивные и охранительные функции, процессуальные отрасли наполнены своим, специфическим содержанием. Все они (гражданское процессуальное, уголовно-процессуальное, а также административно-процессуальное право) прямо опираются на конституционное право, воплощают в своем содержании его положения, принципы.

Специальные основные отрасли (в) — это развившиеся на базе профилирующих отраслей правовые общности, призванные обеспечить специализированный правовой режим для данного вида общественных отношений. К ним относятся трудовое право, семейное право, земельное право, **финансовое право**⁸.

⁷Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения.* Москва: Статут, 2010, с. 163-164.

⁸Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения.* Москва: Статут, 2010, с. 165.

В процессе формирования эти отрасли воспринимают некоторые элементы, свойственные профилирующим отраслям, и в первую очередь элементы гражданского и административного права, т. е. тех отраслей, в которых получили «чистое» развитие простейшие приемы правового регулирования. Однако в соответствии с особенностями данного вида общественных отношений комбинация традиционных элементов дает новое качество, своеобразный юридический режим, выражающийся в методе регулирования (прежде всего в правовом статусе, общем юридическом положении субъектов). Эту мысль можно подтвердить анализом любой специальной основной отрасли.

Особенности юридических режимов, обеспечиваемых процессуальными и специальными отраслями, в большей степени, чем в профилирующих отраслях, отражаются в их интеллектуально-волевом содержании, и прежде всего в отраслевых принципах.

Конечно, каждая процессуальная и специальная отрасль обладает своим методом регулирования. Однако этот метод, имея черты, присущие только данной отрасли (интегративное качество), по источнику своего формирования носит вторичный характер и отдельными своими сторонами сходен с соответствующими элементами профилирующих отраслей⁹.

Комплексные отрасли (2).

Комплексные отрасли представляют собой вторичные, производные образования. Они не занимают однопорядкового положения в структуре, а представляют собой наложение над главными структурными подразделениями — основными отраслями.

Комплексные отрасли, обладая лишь частью признаков и особенностей отрасли права, представляют собой своего рода наложения на поверхности правовой системы. Если быть предельно строгим к терминологии, рассматриваемые правовые общности следовало бы назвать «полуотраслями», но их вторичный, производный характер получает более точное отражение в слове «комплексная», которое в соединении с понятием «отрасль» позволяет подчеркнуть особенность данных общностей как компонентов право-

⁹Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 167.

вой системы, которые выражают одну из граней определенного участка правового регулирования.

Как правило, комплексные (специализированные) отрасли тяготеют к какой-либо основной и, прежде всего, профилирующей отрасли. По сути дела, многие из них формируются на основе определенной отрасли, подотрасли, объединения институтов или даже отдельного отраслевого института. «Юридический корень» комплексных отраслей может быть найден во внутренних подразделениях основных отраслей. И хотя комплексные правовые общности вышли за пределы отдельной отрасли и при помощи цельного нормативного регулирования образовали некоторое единство, каждый из исходных элементов, в особенности тот, с которого началось развитие комплексной отрасли, продолжает существовать в рамках той или иной основной отрасли¹⁰.

Как вторичные образования, они выполняют лишь ограниченные задачи в правовой системе и поэтому обладают лишь некоторыми чертами и характеристиками, содержащимися в общем понятии «правовая отрасль».

Комплексные отрасли полностью охватываются теоретической конструкцией «производных структур», разработанной в философской литературе. «Производные структуры», как пишут В.И. Свидерский и Р.А. Зобов, «пока они окончательно не превратились в самостоятельные образования, сохраняют свои связи с исходной структурой, и их элементы получают возможность раскрывать свои потенции как через механизм закона результирующей структуры, так и через вновь возникшие системы отношений»¹¹.

Наука. Единство интеллектуально-волевого содержания комплексной отрасли, а также формирование некоторых специфических приемов регулирования дает возможность образовать систему особых научных понятий, комплексную юридическую науку (науку морского права, науку исправительно-трудового права, науку транспортного права, науку банковского права и т. д.). Вместе с тем эти понятия хотя и составляют известное единство, но по отношению к фундаментальным понятиям основных отраслевых

¹⁰Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоповедения.* Москва: Статут, 2010, с. 165-169.

¹¹Свидерский, В.И. *Новые философские аспекты элементарно-структурных отношений.* Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1970, с. 38.

наук носят функционально зависимый характер. Как правило, они представляют собой специфическое выражение понятий основных отраслей¹². Отсюда следует, что понятия комплексной науки, проистекающие из фундаментальных категорий основных, в особенности профилирующих дисциплин, должны строиться таким образом, чтобы они соответствовали логическому содержанию указанных категорий¹³.

Предмет. Большинство комплексных отраслей формируется в связи с необходимостью специализированного регулирования определенной группы отношений на основе и в рамках существующих отраслевых юридических режимов. Хотя каждая комплексная отрасль имеет свой предмет регулирования (рассматриваемый, правда, в иной плоскости, нежели предметы основных отраслей), этот предмет не требует особого метода и механизма регулирования. Он предопределяет лишь необходимость относительно обособленного нормативного регулирования и некоторое юридическое своеобразие — отдельные специфические принципы, положения, приемы регулирования.

К такого рода комплексным отраслям относятся, в частности, страховое право, морское право, железнодорожное право (и иные транспортные отрасли), горное право, банковское право, **налоговое право**¹⁴.

Метод. В комплексных отраслях формируются некоторые особые приемы регулирования, которые пронизывают содержание всей отрасли. Они не образуют отдельного (самостоятельного) метода и механизма регу-

¹²Налоговое право при формировании своего понятийного аппарата использует понятия других отраслей права, но при этом придает им свой «налоговый смысл». Такая возможность предусмотрена п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». В нем закреплены специальные налогово-правовые определения ряда гражданско-правовых понятий. Например, в п. 2 ст. 11 НК РФ дается определение понятий «индивидуальный предприниматель», «обособленное отделение организации» и др., в ст. 38 НК РФ — определение понятий «имущество», «работа», «услуга» и др. (См. Карасева, М.В. *Актуальные проблемы финансового и налогового права*. Москва : Проспект, 2021. С. 161)

¹³Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 159–161.

¹⁰⁶Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 167.

лирования (прежде всего не выражают особого статуса, общего юридического положения субъектов)¹⁵.

Содержание. Содержание комплексной отрасли складывается из специальных норм, обладающих предметным и известным юридическим единством. Но каждая из этих норм имеет главную «прописку» в той или иной основной отрасли, входит в обеспечиваемый ею юридический режим. Юридическая специфика специальных норм, входящих в комплексную отрасль, как бы распределяется «на два адреса». По своим основным показателям (метод и механизм регулирования) они относятся к той или иной основной отрасли, подчиняются ее общим нормам, принципам, положениям. Их структурные особенности, специфика метода и механизма регулирования выражаются в этих общих нормах, принципах, положениях. Поэтому в каждом конкретном случае можно точно определить, к какой основной отрасли относится данная специальная норма.

Внешнее выражение. В правовой системе комплексные отрасли объективируются в нормативных обобщениях, выражающихся в общих положениях, принципах, некоторых конкретных методах регулирования. Это объясняет, почему комплексные отрасли, как и другие подразделения правовой системы, нуждаются во внешнем выражении в виде самостоятельных отдельных кодифицированных актов: именно посредством кодификации специальные нормы и институты обретают интеллектуальное единство, подчиняются известным общим принципам, понятиям и, таким образом, komponуются в юридические общности¹⁶.

Интегрированные комплексные отрасли (2а).

Наряду со специализированными комплексными общностями в системе права существуют и имеют тенденцию к дальнейшему развитию интегрированные комплексные отрасли, которые могут быть названы также *надотраслями, или суперотраслями*.

Процесс дифференциации права, возникновение новых комплексных (специализированных), а затем, при наличии необходимых предпосылок, —

¹⁵Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 160.

¹⁶Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 159.

специальных основных отраслей порождает необходимость встречного процесса — процесса интеграции структурных подразделений.

Яркий пример тому — правовое регулирование в сфере природоресурсных и природоохранных отношений. Развитие земельного, административного, гражданского и сельскохозяйственного права, а на их базе — таких отраслей, как водное, лесное, горное право, выдвинуло в качестве острой проблемы необходимость объединения правового регулирования в рассматриваемой сфере общественных отношений.

Интегрированные отрасли объективированы в правовой системе в меньшей степени, чем специализированные комплексные образования. В тех же случаях, когда отсутствует единое нормативное регулирование, они в целом остаются еще сферами, зонами регулирования¹⁷.

Решение вопроса о том, к основной или комплексной отрасли относится данная правовая общность, требует в каждом случае тщательного всестороннего анализа. Этот анализ предполагает, конечно, характеристику соответствующего предмета правового регулирования, но сразу же вслед за тем необходимо изучение юридического своеобразия свойств данного подразделения, позволяющих ему быть (или не быть) самостоятельным элементом единой правовой системы.

Отрасли права находятся в состоянии развития, и некоторые могут перерасти из одной группы в другую. Например, у ряда комплексных отраслей может наблюдаться тенденция к перерастанию в основные отрасли, но это лишь тенденция, которая касается не всех комплексных образований.

Рассматриваемая тенденция, на наш взгляд, не затрагивает интегрированные комплексные структуры, которые выполняют в правовой системе весьма ограниченные функции.

Семьи отраслей (3).

Отрасли права (основные и комплексные) находятся в сложной взаимозависимости. Некоторые из этих взаимосвязей проявляются и на уровне отдельных отраслей. Речь идет о том, что группы отраслей нередко образуют своего рода ассоциации, объединения, которые могут быть названы семьями отраслей.

¹⁷Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 169.

Началом, корнем отдельных правовых семей являются профилирующие отрасли – конституционное право, административное право, гражданское право, уголовное право. В них воплощаются типовые методы правового регулирования, выражающие наиболее «чистое» развитие не только простейших приемов регулирования (административное и гражданское право), но и общих способов правового воздействия – дозволения, обязывающего предписания, запрета.

Особую семью образуют *основные и комплексные отрасли, тяготеющие к типовому методу административно-правового регулирования (а)*. В эту группу, кроме административного и административно-процессуального права, включаются основные отрасли — финансовое право¹⁸.

Следующая семья — отрасли гражданского профиля (в). Эта группа, кроме гражданского и гражданско-процессуального права, охватывает следующие основные отрасли: трудовое право, колхозное право, семейное право, а также комплексные отрасли: «транспортные» отрасли (железнодорожное, морское, воздушное право и др.), страховое право, жилищное право, авторское право, изобретательское право, гражданско-хозяйственное право (как составная часть комплексной отрасли хозяйственного права) и др.

И наконец, особо должна быть выделена *семья отраслей уголовно-правового цикла (с)*: уголовное право, уголовно-процессуальное право, исправительно-трудовое право.¹⁹

Выводы, которые можно сделать по данным параграфу и которые будут иметь значение для дальнейшего раскрытия темы отраслевой кодификации налогового права:

— среди отраслей права как основных (обязательных) элементов есть своя иерархия: существуют отрасли 1-го уровня и отрасли, производные от них, — отрасли 2-го уровня;

¹⁸По мнению И.С. Гуревича, есть «доказательства в пользу признания финансового права комплексной отраслью права, состоящей из пяти отраслей: 1) бюджетное право; 2) налоговое право; 3) банковское право; 4) страховое право; 5) правовая организация сберегательного дела». (См. Гуревич, И.С. Правовые проблемы расчетных и кредитных отношений: автореф. дис. ...д-ра юрид. наук. Л.: Изд-во ЛГУ, 1972, с. 6).

¹⁹Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 169.

— все отрасли 1-го уровня являются однопорядковыми, но в то же время имеют деление на основные профилирующие отрасли — это конституционное, административное, гражданское, уголовное право и соответствующие им процессуальные отрасли, а также основные специальные отрасли — это трудовое, семейное, финансовое, торговое, предпринимательское право;

— отрасли 2-го уровня являются вторичными структурами, образуют вторичный уровень и, по выражению профессора V. Кнапп, образуют «субсистему 2-го уровня», производную от отраслей 1-го уровня. Профессор С.С. Алексеев называет их комплексными отраслями, производными от основных отраслей;

— комплексные отрасли права очень важно отличать от основных отраслей, они не занимают однопорядкового положения с основными отраслями в структуре отраслей права;

— комплексные отрасли имеют нормативные обобщения (это выражается в общих положениях и принципах) и некоторые специфические приемы регулирования; внешне они выражаются в виде самостоятельных кодифицированных актов. Однако при этом специальные нормы этих отраслей (по своему главному показателю — методу и механизму регулирования) относятся к той или иной основной отрасли, подчиняются ее общим нормам, принципам и положениям; имеют особые приемы регулирования, не образуют самостоятельного метода и механизма регулирования; могут иметь систему особых научных понятий, комплексную юридическую науку, но эти понятия хотя и составят известное единство, но по отношению к фундаментальным понятиям основных отраслевых наук будут носить функционально зависимый характер. Как правило, они представляют собой специфическое выражение понятий основных отраслей. С точки зрения кодификации понятия комплексной науки, проистекающие из фундаментальных категорий основных, в особенности профилирующих дисциплин, должны строиться таким образом, чтобы они соответствовали логическому содержанию указанных категорий;

— на основании данной классификации сделан вывод о том, что финансовое право занимает место основной специальной отрасли и входит в состав отраслей 1-го уровня. Налоговое же право представляет собой от-

расль 2-го уровня (комплексную отрасль права), которая является производной от основной специальной отрасли права 1-го уровня, и прежде всего от финансового права, а также административного права и других основных профилирующих отраслей 1-го уровня;

— также в структуре отраслей выделяют интегрированные комплексные отрасли, которые могут быть названы также надотраслями, или суперотраслями. Они возникают, когда процесс дифференциации права, появление новых комплексных (специализированных), а затем, при наличии необходимых предпосылок, — специальных основных отраслей порождает необходимость встречного процесса — интеграции структурных подразделений;

— все отрасли (основные и комплексные) находятся во взаимосвязи, поэтому группы отраслей могут образовывать ассоциации, объединения отраслей, т. е. семьи отраслей. Выделяют три семьи отраслей: 1. Семья отраслей административно-правового типа регулирования (сюда относят финансовое право); 2. Семья отраслей цивилистического профиля; 3. Семья отраслей уголовно-правового профиля.

2.3 Система законодательства

Когда речь идет о кодификации, то, прежде всего, действующее законодательство как внешняя форма выражения права становится предметом анализа кодификаторов. Поэтому при освещении вопроса кодификации осмыслению в первую очередь подлежит существующая система законодательства, ее «внутренние» и «внешние» связи.

Как отмечает профессор С.С. Алексеев, опираясь на мнение профессора А.Ф. Шебанова, «систему законодательства, образующие его подразделения необходимо с предельной четкостью отличать от системы самого права, его отраслей, иных структурных образований. Система законодательства имеет многомерный характер, теория права выделяет в ней *горизонтальную и вертикальную плоскости*»^{20,21}. В рамках темы кодификации это является важным, поэтому рассмотрим этот вопрос более подробно.

²⁰ Алексеев, С.С. *Общая теория права. Том II*. Москва: Юридическая литература, 1982, с. 216–217.

Горизонтальный уровень системы законодательства (1) — это именно тот уровень, который ближе всего к структуре системы права. Именно на этом уровне можно выделить отдельные отрасли законодательства. Но и здесь можно говорить не о тождестве, а лишь о соответствии системы законодательства (внешней формы права) структуре системы права (содержанию).

Главные подразделения системы законодательства (исторически сложившиеся отрасли законодательства) в основном соответствуют структуре права, делению права на основные и комплексные отрасли. В то же время при издании нормативных актов законодатель опирается не только на объективно существующую систему права, но и на ряд других факторов, в том числе субъективных, и ориентируется преимущественно на предметно-целевые критерии. В связи с этим можно, хотя и условно, говорить о существовании «отраслей законодательства» инкорпорированного типа, которые не соответствуют какому-либо подразделению в правовой системе.

Таким образом, при горизонтальном рассмотрении системы законодательства необходимо различать отрасли, которые: а) соответствуют основным отраслям права, б) соответствуют комплексным отраслям права, в) не соответствуют какому-либо подразделению права, а представляют собой инкорпоративное собрание актов, объединяемых только по предметному и целевому критерию.

Вертикальный уровень системы законодательства (2).

Профессор С.С. Алексеев подчеркивает, что собственная структура законодательства, наряду с только что отмеченным моментом, проявляется главным образом в вертикальной плоскости. Она выражается в иерархическом построении нормативных юридических актов, в их соподчинении, при котором каждый акт занимает строго определенную ступень в иерархической структуре.

При анализе законов и подзаконных актов как основную собственную иерархическую структуру законодательства (вертикальный разрез) следует учитывать и другие возможные подразделения актов. Среди них необходимо выделять классификацию актов по отраслям законодательства (а), а

²¹Шебанов А. Ф. Система законодательства как научная основа кодификации. *Советское государство и право*. 1971, № 12, с. 33.

также разграничение актов на кодифицированные (в1) и акты текущего законодательства (в2)²².

В вертикальной структуре законодательства так или иначе отражается и классификация нормативных актов на горизонтальном уровне, т. е. классификация по отраслям. Каждый нормативный акт всегда является актом, входящим в ту или иную отрасль законодательства, которая соответствует либо известной единице права (основной отрасли или комплексной отрасли права), либо совокупности нормативных актов, образованной на основе предметно-целевых критериев, на уровне только внешних форм, т. е. объединений инкорпорированного типа. Значение отрасли законодательства и ее место в иерархической структуре зависят от того, соответствует ли эта отрасль законодательства подразделению в праве, и какому (основной отрасли или комплексной отрасли права), а также от места и роли соответствующей отрасли права в правовой системе.

Ведущую позицию занимает конституционное законодательство; за ним следуют отрасли законодательства, соответствующие профилирующим (фундаментальным) отраслям, иным основным отраслям, после этого — отраслям, охватывающим нормативный материал комплексных образований, и, наконец, объединения нормативных актов инкорпоративного типа.

Отрасли законодательства, особенно те, которым соответствуют основные отрасли права, имеют свою, часто очень специфическую структуру, как горизонтальную, так и вертикальную.

По мнению А.Ф. Шебанова, обязательными признаками системы актов, образующих конкретную отрасль законодательства, являются следующие: «Иерархичность ее структуры, соподчиненность, согласованность и взаимодополняемость указанных актов, последовательное развитие и конкретизация вышестоящих актов нижестоящим актом. Для каждой отрасли законодательства характерно также наличие основного (иногда ряда основных) закона, содержащего важнейшие нормы этой отрасли, и дополняющих его нижестоящих актов разных уровней»²³.

В структуре законодательства имеет существенное значение выделение кодифицированных актов и актов текущего законодательства.

²²Алексеев, С.С. *Общая теория права. Том II.* Москва: Юридическая литература, 1982, с. 231—232.

²³Шебанов, А.Ф. Система законодательства как научная основа кодификации. *Советское государство и право.* 1971, № 12, с. 33.

Кодифицированные акты. По сути, само построение системы законодательства и деление его на отрасли законодательства выражается в составе и взаимосвязи кодифицированных актов. Причина в том, что кодифицированные акты являются результатом юридически развитого, более высокого типа правотворчества (законотворческой деятельности), характерный признак которого — нормативное обобщение, формулирование общих норм. Общие правила, выраженные в кодифицированном акте, закрепляют, в частности, правовые особенности данной отрасли права, подотрасли права, правового института. А это придает кодифицированным актам особую юридическую силу. Все остальные отраслевые нормативные акты должны издаваться с учетом кодифицированных актов.

Акты текущего правотворчества. Акты текущего правотворчества обычно включают в себя небольшое количество конкретных норм-предписаний, которые принимаются в соответствии с кодифицированными актами. Зачастую они издаются в виде указов, постановлений правительства и имеют характер нормативных актов, вносящих изменения и дополнения в кодифицированные акты.

Таким образом, кодифицированные акты составляют «ядро» конкретной области законодательства. В то же время именно кодифицированные акты выполняют функцию внешней формы, внешнего существования правовых норм. Иные акты, находящиеся в «силовом поле» кодекса или Основ законодательства, изменяют и дополняют содержание кодифицированных актов.

Эти гипотезы получили развитие в российской теории права²⁴.

²⁴Алексеев, С.С. *Общая теория права*. Том II. Москва: Юридическая литература, 1982;

Шебанов А.Ф. Система законодательства как научная основа кодификации. *Советское государство и право*. Москва: Наука, 1971, № 12, с. 30–44;

Хабриева, Т.Я. Кодификация российского законодательства в условиях федеративного государства. In: В.М. Баранова (eds.). *Кодификация законодательства: теория, практика, техника*. Нижний Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2009, с. 26–37;

Тихомиров, Ю.А. Теория кодекса. In: В. М. Баранова (eds.). *Кодификация законодательства: теория, практика, техника*. Нижний Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2009, с. 38–45;

Тихомиров, Ю.А., Хабриева, Н.Я. и др. *Научные концепции развития российского законодательства*. Москва: Институт законодательного и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2015;

Выводы, которые важно, по нашему мнению, учитывать при дальнейшем освещении темы кодификации налогового права:

— при кодификации важно учитывать существование отраслей законодательства, которые образуют «горизонтальную структуру» законодательства, их взаимосвязь со структурой отраслей права (внешние связи) на предмет соответствия (несоответствия) их друг другу. Это позволяет оценить, насколько и в каком объеме, в каких местах система законодательства «покрывает», т. е. обеспечивает правовое регулирование отношений;

— при кодификации имеет значение «вертикальная структура» законодательства, раскрывающая иерархию нормативных правовых актов и место кодификационного акта внутри системы законодательства (внутренние связи).

Система законодательства, его «горизонтальная» и «вертикальная» структура, связь отраслей законодательства со структурой отраслей права (внешние связи), иерархия нормативных правовых актов и место кодификационного акта внутри системы законодательства (внутренние связи) могут быть представлены, по нашему мнению, в виде схемы (см. рис. 3).

2.4 Структура права, система законодательства, их взаимодействие и значение при кодификации

Структура права должна являться одним из объективных оснований для правотворческой деятельности. Законодатель в процессе законотворческой деятельности должен исходить из особенностей отдельных структурных единиц права, характера их взаимосвязей и соотношения друг с другом.

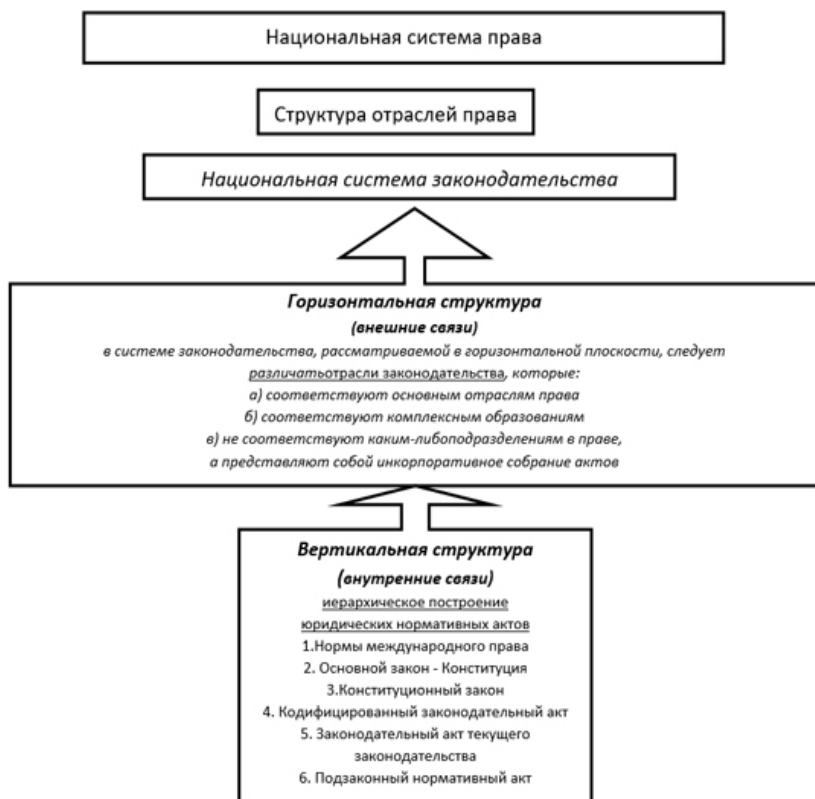
(А) При принятии кодифицированных актов учет реально существующих связей в системе права является одной из ключевых отправных точек. Прежде всего, следует иметь в виду, что присущий кодификации высокий уровень нормативных обобщений реализуется в общей части ко-

Баранов, В.М. Кодификационное пространство государства. In: В.М. Баранова (eds.). *Кодификация законодательства: теория, практика, техника*. Нижний Новгород: Нижегородская академия. МВД России, 2009, с. 9–25;

Абрамова, А.И., Мицкевич, А.В., Пиголкин, А.С., Пилипенко, А.Н., Рахманина, Т.Н. и др. *Систематизация законодательства РФ*. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс. 2003.

дифицируемого акта. И здесь с самого начала крайне важно точно определить, что перед нами: основная отрасль, комплексная отрасль, подотрасль, институт?

Рисунок 3. Система законодательства, его структура, взаимосвязь с системой права и иерархия нормативно-правовых актов



От решения этого вопроса зависит объем общей части (общих положений), содержание используемых в нормативном акте юридических конструкций и характер терминологии.

Связи в системе права в какой-то мере предопределяют и порядок, очередность кодификационных работ. Самой логикой структуры права обу-

словлена необходимость такой очередности в ходе кодификации, при которой первоначально систематизировался бы нормативный материал основных отраслей, затем комплексных; сначала — материальных отраслей, а потом процессуальных, и т. д.

Реальные структурные подразделения права, соотношение их элементов являются первоосновой содержания средств и приемов юридической техники. Деление нормативного материала кодифицированного акта по частям, разделам, главам, статьям — это, конечно, «техника», использование которой должно обеспечить стройность акта, удобство его применения и пр. Но основные контуры строения кодифицированного акта обусловлены реальной структурой данного подразделения правовой системы²⁵.

Отдельные ученые констатируют, что в современном обществе по причине того, что общественные отношения приобретают все более разнообразный и сложный характер, происходит углубление «дифференциации правового регулирования». Это, в свою очередь, приводит к тому, что *«наряду с кодификационными актами, имеющими общеотраслевой характер, все чаще появляются кодексы, объединяющие нормы определенной правовой подотрасли (бюджетный кодекс, таможенный кодекс, лесной кодекс и т.д.)...»*²⁶, появляются формы институциональной кодификации²⁷ и широко внедряются формы межотраслевой систематизации²⁸.

Профессор В.Д. Зорькин считает, что в современных условиях, при всё большей дифференциации и одновременно интеграции правового регулирования реальная система законодательства складывается так, что включает в себя помимо отраслей законодательства, которые соответству-

²⁵ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 62-64.

²⁶ Зорькин, В.Д. Кодификация российского законодательства, 2010. [online]. *Pravo.ru*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://pravo.ru/news/view/41585/>

²⁷ Хабриева, Т.Я. Кодификация российского законодательства в условиях федеративного государства. In: В.М. Баранова (eds.). *Кодификация законодательства: теория, практика, техника*. Нижний Новгород: Нижегородская академия. МВД России, 2009, с. 26–37.

²⁸ Например, во Франции издаются «кодексы» по кинематографии и анимации, окружающей среде, территориальным образованиям, научным исследованиям, туризму, урбанизму и т. д. (См.: Хабриева, Т.Я. Современное правотворчество и задачи юридической науки. *Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения*. 2015, № 3, с. 351–359.

ют традиционным отраслям права, также комплексные, смешанные и отдельные законодательные массивы. Поэтому наблюдается несоответствие между структурами системы права и структурами системы законодательства. В такой ситуации определяющим ориентиром и юридико-логической основой при кодификации законодательства должна оставаться система права²⁹.

Из выше изложенного следует, что одной из важных характеристик кодификации является то, что *кодификация должна*: 1. Обобщать нормативный материал на новом уровне и выстраивать системные связи не только *внутри самой системы отрасли (внутренние системные связи)*, но и 2. Выстраивать связи по отношению к *внешним системам (внешние системные связи)*, а именно: к существующим отраслям права, образующим национальную систему права, и к нормам международного права и права ЕС. При выстраивании этих связей определяющим ориентиром и *юридико-логической основой для кодификации законодательства должна оставаться система права*.

О необходимости такого подхода пишет Doc. JUDr. Michal Radvan Ph.D.: «Системная согласованность — это степень взаимосвязанности норм отдельной отрасли законодательства друг с другом по сравнению с нормами других отраслей права. Отрасль права (законодательства) — это не одинокий остров в море системы законодательства, нормы права отдельной отрасли имеют определенные отношения (хотя и слабые) к нормам других отраслей.

Системная согласованность норм налогового права, включает в себя внешнюю системную согласованность, которая выражает взаимосвязь норм налогового права с нормами других отраслей права, и внутреннюю согласованность, т. е. взаимосвязь норм налогового права между собой»³⁰.

(В) При описании механизма возникновения отрасли права необходимо рассмотреть роль кодифицированных актов в этом процессе.

Кодифицированные акты являются «формирующим инструментом» любой единицы правовой системы. Особое, повышенное значение они имеют для отраслей права.

²⁹Зорькин, В.Д.Кодификация российского законодательства, 2010. [online]. *Pravo.ru*. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://pravo.ru/news/view/41585/>

³⁰Radvan, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? In: *Dny práva - 2008 - Days of Law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 295–304.

Развитие правовой системы и появление новых отраслей права невозможно без кодифицированных актов. Даже профильные отрасли, составляющие обязательную часть, ядро правовой системы и поэтому по самой своей природе возникающие без кодифицированных актов, без них в какой-то степени теряют свою силу и отчетливую отраслевую окраску.

Значение кодифицированных актов для возникновения отраслей права (или, по крайней мере, для полной идентификации, кристаллизации их правовой специфики) определяется тем, что кодификация является основным способом создания нормативных обобщений в законотворческом процессе. Только нормативные обобщения, выраженные в виде особых дефинитивных и декларативных предписаний, которые не «слились», не «растворились» в определенном комплексе норм, могут объединить эти нормы в одно целое и придать им некоторые общие черты.

Наиболее эффективным способом создания правовых отраслей (при наличии необходимых материальных и правовых оснований) является издание единого сводного кодифицированного акта, распространяющегося на всю совокупность правовых норм. Однако в некоторых случаях достаточно и группы однородных кодифицированных актов, в которых закреплены крупные институты или их объединения.

Подчеркивая важность кодифицированных актов, не следует преувеличивать роль этих актов для формирования отраслей права. Решающим системообразующим фактором остается предмет правового регулирования и сложившаяся объективная потребность в самостоятельном, обособленном нормативном регулировании данного вида общественных отношений. Для создания отрасли также требуется накопление нормативного материала, развитие объединений институтов, подотраслей, которым уже тесно находиться в границах породившей их основной отрасли.

Кодифицированные же акты выполняют функцию «формирующего инструмента», своего рода «плавильного цеха», где из разнородного нормативного материала выплавляются юридические особенности отраслей — комплексных и основных. Кодифицированные акты, следовательно, завершают сложный процесс правообразования, в котором тесно переплетены объективные и субъективные элементы³¹.

³¹Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 192–194.

(С). Формирование новых отраслей права представляет собой постепенный процесс, который распадается на ряд этапов, стадий. «Отрасль права, — пишет В.Д. Сорокин, — это система высокого порядка, и ее образование связано со значительным по времени и масштабам процессом эволюционного развития»³².

В последовательности этапов формирования отраслей прослеживается известная закономерность. Формирование молодой основной отрасли происходит путем постепенного преобразования правовых общностей обычно в таком типическом порядке: правовой институт — подотрасль — комплексная специализированная отрасль — основная специальная отрасль.

Комплексная же отрасль вследствие развития общественных отношений, совершенствования и обогащения законодательства может из вторичной, производной структуры перерасти в главную, т. е. основную, отрасль. Такое перерастание в полной мере соответствует общим диалектическим закономерностям развития явлений.

О перерастании вторичной структуры в главную свидетельствует вся совокупность признаков основной отрасли (особый метод и механизм регулирования, специфические принципы, способность взаимодействия с другими отраслями на том же самом уровне и др.).

Накопление новых принципов, общих положений, приемов регулирования, происходящее в комплексной отрасли в результате кодификационной работы, дает здесь такой сплав, такой качественный скачок, который выражается в появлении нового правового статуса — главной черты особого метода регулирования. До тех же пор, пока правовые принципы, отдельные приемы регулирования и другие юридические особенности данной общности правовых норм — пусть весьма юридически существенные, значительные — не привели к появлению нового юридического статуса (т. е. не изменили общего юридического положения субъектов), нет и «нового качества» — самостоятельной основной отрасли³³.

Выводы по параграфу:

— существующие связи в системе права — это отправная точка при издании кодифицированных актов;

³²Сорокин В.Д. *Административно-процессуальное право*. СПб.: Издательство Юридического института (Санкт-Петербург). 2002, с. 28.

³³Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2 Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 192–197.

— кодификация содержит очень высокий уровень обобщений, поэтому при создании кодифицированного акта с самого начала чрезвычайно важно точно установить, что перед нами: основная отрасль, комплексная отрасль, подотрасль, институт? От решения этого вопроса зависят и объем общей части (общих положений), и содержание используемых в нормативном акте юридических конструкций, и характер терминологии;

— средства и приемы юридической техники, основные контуры строения кодифицированного акта зависят от кодифицируемого подразделения правовой системы;

— связи в системе права предопределяют порядок и очередность кодификационных работ. Логика структуры права обуславливает очередность кодификации, при которой первоначально систематизируются основные отрасли, затем комплексные; сначала — материальные отрасли, а потом процессуальные, и т. д.;

- в современных условиях, при все большей дифференциации и одновременно интеграции правового регулирования, когда наблюдается несоответствие между структурами системы права и структурами системы законодательства, определяющим ориентиром и юридико-логической основой при кодификации законодательства должна оставаться система права;

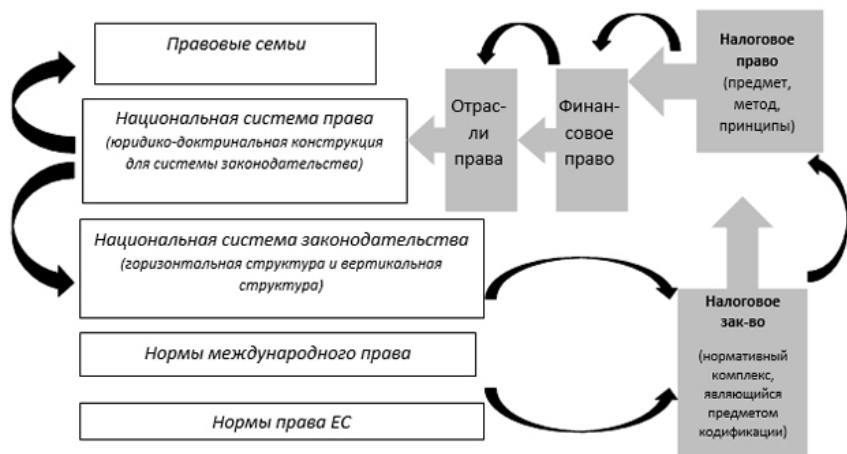
— можно наблюдать и обратный процесс воздействия, когда система законодательства воздействует на систему права. Формирующим инструментом любого подразделения в структуре права становится кодифицированный акт;

— для формирования отраслей права кодифицированный акт имеет особое значение. Именно кодифицированный акт создает нормативные обобщения, которые позволяют связать целый комплекс норм в единое целое, придать им черты некоторой общности;

— наиболее эффективный способ формирования отраслей права (при наличии к тому необходимых материальных и юридических оснований) — издание единого сводного кодифицированного акта; в некоторых случаях будет достаточно и группы однородных кодифицированных актов, закрепляющих крупные институты или их объединения.

С учетом вышеизложенных положений о связи системы права и системы законодательства применительно к налоговому праву системный подход при осуществлении кодификации можно представить в виде следующей схемы (рис. 4).

Рисунок 4. Системный подход в теории кодификации налогового права
(внешние системные связи в системе права и в системе законодательства, которые необходимо учитывать в процессе отраслевой кодификации)



2.5. Система законодательства и судебная практика в системе источников права через призму кодификации. Отдельные вопросы.

В данном параграфе продолжим рассмотрение вопроса о систематизации разрозненных правовых норм, находящихся в различных источниках права, и приведении их в форму, которая делает эти нормы единым целым³⁴.

Как установлено правовой теорией, одной из важнейших характеристик юридической (правовой) нормы является ее общеобязательный характер.

Юридические нормы могут содержаться в различных источниках права.

Источники права — это исходящие от государства или признаваемые им официально-документальные формы выражения и закрепления норм права, придание им юридического, общеобязательного значения³⁵. К ис-

³⁴ С учетом положений о сути кодификации, ее видах и формах, которые были сформулированы и изложены автором монографии в первой главе.

³⁵ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 8. Учебники и учебные пособия*. Москва: Статут, 2010, с. 140.

точникам права относятся нормативный юридический акт; санкционированный обычай; судебный или административный прецедент; нормативный договор.

В разных правовых системах приняты разные источники права: в романо-германской правовой семье это нормативный юридический акт, санкционированный обычай, нормативный договор; в англо-американской правовой семье — нормативный юридический акт; санкционированный обычай; судебный или административный прецедент; нормативный договор.

Как известно, в странах континентальной системы права суду правотворческая функция не принадлежит, он не может создавать новые правовые нормы. Судебный прецедент не относится в этом смысле к источнику права и не создает норм общеобязательного характера (т. е. юридических норм). В последнее время в странах континентальной системы права наблюдается тенденция к смягчению отношения к прецеденту; появляется своего рода «судебное правотворчество»^{36, 37}. Особенно это видно в деятельности высших судов, в решениях Конституционного Суда, когда обобщается судебная практика и издаются разъяснения, носящие обязательный характер, когда создаются новые нормы права, замаскированные под толкование права³⁸.

В данной монографии мы не будем давать оценку феномену «судебного правотворчества». Данный вопрос должен рассматриваться с точки зрения того, может ли в странах романо-германской системы права законодатель признать судебный прецедент в качестве источника права, т. е. источника правовых норм, главной характеристикой которых является их общеобязательный характер.

³⁶Золотарева, А.С., Шаталов С.С. *Роль прецедента в Налоговом праве*. Москва, Издательский дом «Дело», 2014, с. 78.

³⁷Например, на современном этапе его развития наблюдается такая тенденция, что в системе источников налогового права стали выделять наряду с нормативным актом и судебный прецедент. Это законодательно не закреплено. Такое явление стало возможным по причине того, что налоговое законодательство, несмотря на принятый кодифицированный акт, в России развивалось и продолжает совершенствоваться «постфактум», т. е. на базе обобщений, научных оценок, принципиальных подходов, которые вырабатывала судебная практика. (См.: Карасева, М.В. Некоторые тенденции развития финансово-правового регулирования на современном этапе. *Вестник университета имени О.Е.Кутафина*. 2014, № 4, с. 74–79).

³⁸Золотарева, А.С., Шаталов С.С. *Роль прецедента в Налоговом праве*. Москва, Издательский дом «Дело », 2014, с. 80.

В рамках выбранной темы нас интересует следующий вопрос: в ходе проведения кодификации должны ли в предмет кодификации входить положения, выработанные судебной практикой? Полагаем, должны, потому что без их учета кодификация будет неполной. Мы рассматривали бы «судебное правотворчество» как *неофициальную кодификацию с элементами аналитической юриспруденции*.

Профессор А.С. Пиголкин по вопросу о необходимости включения в предмет кодификации норм, установленных судебной практикой, со ссылкой на мнения других ученых³⁹ заявляет: *«Систематизация таких индивидуальных актов важна для понимания того, как эти учреждения толкуют тот или иной закон, как они восполняют пробелы закона на основе аналогии закона и права, какова линия судебной или арбитражной практики по соответствующему вопросу»*⁴⁰.

В связи с этим следовало бы уточнить определение кодификации, добавив в него положение о том, что кодификация охватывает не только юридические нормы, но и положения судебной практики.

Эту особенность феномена кодификации можно было бы отразить в рисунке 5.

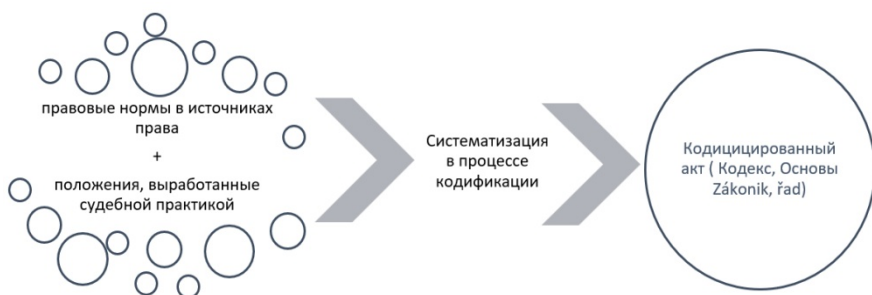
Учитывая, что кодификация по своей природе представляет собой некий «дуализм»: с одной стороны, это *систематизация норм права*, а с другой — *системное правовое регулирование определенной области общественных отношений*, — было бы правильным в процессе кодификации наряду с положениями, выработанными судебной практикой, *учитывать обычаи и нормы* (экономические, моральные, социальные), которые сложились в области регулируемых отношений.

Это очень важно, особенно для формулирования в процессе кодификации правовых норм-принципов, а также для принятия решения в процессе кодификации о том, какие обычаи законодатель счел возможным санкционировать.

³⁹ Законодательный процесс. Понятие. Институты. Стадии : научно-практическое пособие / [Алейник А.А., Васильев Р.Ф., Квачева Н.Е. и др.]; отв. ред. Р.В. Васильев. Москва : Юриспруденция, 2000. - 320 с.

⁴⁰ Абрамова, А.И., Мицкевич, А.В., Пиголкин, А.С., Пилипенко, А.Н., Рахманина, Т.Н. и др. *Систематизация законодательства РФ*. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003, с. 382.

Рисунок 5. Кодификация как процесс систематизации правовых норм, находящихся в различных источниках права + положений выработанных судебной практикой, и приведение их в форму единого целого



Рассмотрение феномена кодификации по отношению и во взаимосвязи с ключевыми элементами правовой системы (система источников права, система законодательства, система права, которые сами образуют самостоятельные структуры) позволило бы более глубоко понять кодификацию как системную правотворческую деятельность законодателя.

Далее феномен кодификации в данной монографии мы будем освещать применительно к налоговому праву.

Глава 3. НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ОБЪЕКТ КОДИФИКАЦИИ

3.1. Понятие и место налогового права как объекта кодификации в системе права

3.2. Взаимозависимость кодификации финансового права и кодификации налогового права

3.3. Подходы к кодификации налогового права (предмет, границы и метод)

3.1. Понятие и место налогового права как объекта кодификации в системе права

Кодификация, как мы отмечали ранее, представляет собой способ рационализации права, направленный на удовлетворение потребности в правовой определенности и на достижение системного правового регулирования. В налоговой сфере правовая определенность приобретает дополнительную социальную и политическую компоненту, в связи с чем вопросы проведения кодификации налогового права и налогового законодательства подлежат глубокому теоретическому осмыслению. Представляя кодификацию в широком смысле как системную правотворческую деятельность, мы исследуем это явление во взаимосвязи с ключевыми элементами правовой системы в целом, анализируем систему источников права, систему законодательства, систему права, которые сами по себе образуют самостоятельные структуры. В таком контексте в данном параграфе мы определяем место налогового права в системе права.

Итак, выбрав в качестве предмета кодификации налоговое право, попытаемся понять и определить место налогового права в системе права.

Надо сказать, что в научной литературе мнения ученых по данному вопросу разделились.

Так, профессор М. Karfíková (руководитель современной пражской школы финансового права) считает, что «налоговое право — это часть финансового права, а именно подраздел фискальной части финансового права»¹. При этом профессор допускает, что «возможно, в будущем дойдет до обособления налогового права как самостоятельной отрасли права»². Doc.

¹Bakeš, M. Karfíková, M., Kotáb, P., Boháč, R. Pojetí finančního práva v České republice. Praha: *Acta universitatis carolinae – iuridica*, 2010, č. 4, s. 13–15.

²Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, Praha, 2018, s. 144.

JUDr. P. Mrkůvka, Ph.D. (руководитель современной брэнской школы финансового права) также указывает, что «налоговое право в Чешской Республике относится к одной из подотраслей финансового права и в этой системе относится к его фискальной части»³.

Профессор Д.В. Винницкий (представитель екатеринбургской школы финансового права) на основе анализа существующих в современной российской школе финансового права точек зрения относительно места налогового права в системе права⁴ предлагает рассматривать налоговое право «преимущественно в прагматическом ключе как относительно автономный элемент российской правовой системы, имеющий собственные регулятивные функции, предмет и метод правового регулирования, правовые принципы, особый понятийный аппарат»⁵. Исходя из этих позиций, по его мнению, «финансовое право, традиционно выделяемое в российской науке,

³Jánošíková, P., Mrkůvka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 294.

⁴В российской юридической науке налоговое право по-прежнему принято рассматривать как часть другого, более крупного правового образования — финансового права. Такой подход объясняется тем, что традиционно налоговое право определяется как некая структурная составляющая отрасли финансового права — совокупности юридических норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе образования, распределения и использования денежных фондов (финансовых ресурсов) государства, необходимых для реализации его задач (См.: Халфина, Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права / Р.О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права. Москва: Юридическая литература, 1952. с. 194—195; Советское финансовое право : учебник для вузов / [Воронова Л.К., Горбунова О.Н., Давыдова Л.А. и др.]; отв. ред. Л.К. Воронова, Н.И. Химичева. Москва: Юридическая литература, 1987. С. 51, 61—65.).

Для определения роли налогового права в системе финансового выбираются разные характеристики: «подотрасль» (М.В. Карасева, М.В. Орлов, Н.И. Химичева и др.); «сложный институт» (Л.К. Воронова, Н.П. Кучерявенко и др. ; см.: Кучерявенко, Н.П. Основы налогового права: учебник / Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2001. С. 10—25.); «подотрасль финансового права, обладающая отраслевыми признаками» (А.В. Брызгалин и др. ; см.: Брызгалин, А.В., Кудреватых, С.А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6. С. 67.) или «самостоятельная отрасль законодательства, но не отрасль права» (В.И. Гуреев и др. ; см.: Гуреев, В.И. Российское налоговое право. Москва: Экономика, 1997. С. 18—20.)

Иногда авторы пишут об отраслевой самостоятельности налогового права (В.В. Витрянский, С.А. Герасименко, Ю.А. Тихомиров и др.; см.: Тихомиров, Ю.А. Публичное право. Москва: БЭК, 1995, с. 335—336; Витрянский, В.В., Герасименко, С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. Москва: Международный центр финансово-экономического развития, 1995. С. 7 и др.) или указывают на возможность ее формирования в будущем.

⁵Винницкий, Д.В. *Налоговое право: учебник для среднего профессионального образования*. Москва: Издательство «Юрайт», 2017, с. 21.

может представлять собой сложную юридическую систему, объединяющую целую семью правовых отраслей, в том числе налоговое право»⁶.

Профессор V. Babčák⁷ (руководитель словацкой современной школы финансового права - Словакия), профессор L. Etel⁸ (руководитель белостокской школы финансового права – Польша) считают, что налоговое право представляет собой сформировавшуюся специальную самостоятельную отрасль права, которая стоит на одном уровне с финансовым правом. Doc. JUDr. M. Radvan, Ph.D (ведущий специалист брнской школы финансового права - Чехия) считает, что налоговое право как отрасль имеет свой предмет, метод, его нормы образуют систематическое правовое регулирование отношений, являющихся предметом правового регулирования. В процессе формирования находится последний элемент, после завершения формирования которого отрасль налогового права можно будет считать сформировавшейся – это «společenská akceptace odpovědí» (признание ее обществом)⁹.

Нам наиболее близкой представляется позиция профессора С.С. Алексеева¹⁰, согласно которой налоговое право относится к «комплексной отрасли» права, производной от основных отраслей первого уровня – финансового, административного права и административно-процессуального права, и поэтому считаем, что налоговое право — комплексная отрасль 2-го уровня.

Налоговое право, как и большинство комплексных отраслей, будучи вторичным образованием в системе права, выполняет в ней ограниченные задачи и потому обладает лишь частью признаков и особенностей, свойственных общему теоретическому понятию «отрасль права». Налоговое право формировалось в связи с необходимостью специального регулирования определенной группы отношений на основе и в рамках существующих отраслей права (финансового права, административного права и административно-процессуального права).

⁶Винницкий, Д.В. Налоговое право: учебник для среднего профессионального образования. Москва: Издательство Юрайт, 2017, с. 21.

⁷Babčák, V. et al. *Daňové právo*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika, 2005.

⁸Этель, Л. Налоговое право Польши. In: Карасева (Сенцова), М.В., Щекин, Д.М. (eds.) *Налоговое право стран Восточной Европы: общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия*. Москва: Волтерс Клувер, 2009, с. 103-133.

⁹Radvan, M. Je berní právo samostatným odpovědním práva? In: *Dny práva - 2008 - Days of Law. 1. vyd.* Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 304.

¹⁰Комплексная отрасль второго уровня.

Установлено, что налоговое право имеет свой предмет регулирования — общественные отношения налоговой сферы. При этом данные отношения не требуют особого метода и механизма регулирования, отличного от финансово-правового и административно-правового. Здесь требуется лишь определенное юридическое своеобразие: отдельные специфические принципы, положения, приемы регулирования. Налоговое право имеет специфический, но не отдельный метод правового регулирования. Специфика приемов правового регулирования, имеющая место в налоговом праве, состоит в комплексности, поскольку используется сочетание нескольких методов, которые уже сложились и существуют в финансовом, административном и в гражданском праве.

Специальные нормы, которые образуют содержание комплексной отрасли, безусловно, обладают предметным единством, но каждая из них имеет главную «прописку» в той или иной основной отрасли. На примере кодификации налогового права Российской Федерации можно это наблюдать. Так, при кодификации налогового права нормы налогового права, сгруппированные в Налоговом кодексе РФ, очень часто апеллируют к нормам финансового права, административного права, административного процесса и даже гражданского права. В связи с этим в теории финансового права возникла дискуссия¹¹, может ли налоговое право при формировании своего понятийного аппарата использовать понятия других отраслей права, но при этом придавать им свой «налоговый смысл».

Как правило, комплексные отрасли тяготеют к какой-либо основной и, прежде всего, профилирующей отрасли. В случае с налоговым правом это финансовое право и административное право.

Многие из отраслей формируются на основе определенной подотрасли, объединения институтов или даже отдельного отраслевого института. В случае с налоговым правом мы можем наблюдать связь с несколькими основными институтами, которые существуют в основных отраслях: с институтом финансов и институтом «денежные фонды», существующими в финансовом праве; с институтом собственности, институтом имущественных отношений, существующими в гражданском праве; налоговый процесс и налоговые процедуры тесно связаны с институтами административного

¹¹Karaseva, M. V. a Boháč, R. Nalogovo-pravovaja terminologická v kontexte občanského zákonodárstva Ruska i Česka. *Financové právo*. Moskva: Izdatelskaja grupa „JURIST“, 2015, č. 4, s. 28-31 ; Boháč, R. Pojmy soukromého práva v daňovém právu. In: Mrkývka, P., Šramková, D., Valdhan, J. (eds.). *Sborník z konference Dny práva 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 18-32.

права и административного процесса; институт налоговой ответственности сформирован на основе институтов ответственности, существующих в гражданском, административном и уголовном праве. Таким образом, наличие происхождения, связь и объединение положений налогового права с институтами разных основных отраслей права.

Без института финансов как отношений по формированию государственных денежных фондов, которые складываются как имущественные отношения по безвозмездному изъятию по специальным административным процедурам у субъектов их собственности с возможностью привлечения этих субъектов к гражданской, административной и уголовной ответственности, формирование института «налог» невозможно.

Юридические источники комплексных отраслей полярно разнородны, что придает им составной характер. В налоговом праве это также явно выражено, даже при наличии кодифицированных актов. Так, нормы налогового права могут находиться в источниках других отраслей права (конституционного, административного, уголовного и процессуального права).

Таким образом, *налоговое право в системе права полагаем возможным характеризовать как комплексную отрасль права, производную от основных отраслей первого уровня, в первую очередь финансового права, в компоненте с административным правом, административно-процессуальным правом, а также гражданским и уголовным правом.*

Понимание данного вопроса является необходимым условием для эффективного выстраивания системных связей норм налогового права с нормами других отраслей права при проведении кодификации.

3.2. Взаимозависимость кодификации финансового права и кодификации налогового права

В предыдущем параграфе мы сделали вывод, что налоговое право следует рассматривать как отрасль, производную, прежде всего, от финансового права, что необходимо учитывать при его кодификации.

При кодификации налогового права необходимо учитывать также еще два фактора, которые касаются самого финансового права как основной отрасли, от которой налоговое право производно.

Финансовое право само выступает как система: имеет свои внутренние и системные связи, наличие которых необходимо учитывать при кодификации налогового права.

Согласно классификации, предложенной Doc. JUDr. P. Mrkývka, Ph.D, структурно финансовое право образуют *Общая часть и Особенная часть.*

Общая часть представляет собой общие положения о финансовом праве как об отрасли. Общая часть финансового права занимается проблемой финансовой деятельности государства, предметом и системой финансового права, финансово-правовыми отношениями, источниками финансового права и проблематикой государственного контроля.

Особенная часть состоит из десятков законов и сотен нижестоящих правовых норм, представляющих собой собственно позитивное право, которое может быть классифицировано на подотрасли, предметом регулирования которых являются:

- публичные бюджеты и государственные фонды;
- налоги, сборы, пошлины и иные обязательные платежи;
- кредиты;
- денежные средства, денежное обращение и финансовый мониторинг;
- валютное регулирование;
- финансовый рынок¹².

Здесь же Doc. JUDr. P.Mrkývka, Ph.D. пишет, что структура *особенной части финансового права* может быть представлена и в другом виде: ее можно *разделить на фискальную и нефискальную часть*.

Фискальную часть Особенной части финансового права будут образовывать:

- бюджетное право;
- налоговое право (berní právo);
- таможенное право.

Нефискальную часть Особенной части финансового права будут образовывать:

- эмиссионное право;
- валютное право;
- публичное банковское право;
- публичное страховое право;
- право, регулирующее оборот драгметаллов¹³.

При этом финансовое право как система полностью и комплексно не кодифицировано. Как пишет профессор Д.В. Винницкий, «в мире нет при-

¹²Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 54.

¹³Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 54.

меров успешной кодификации финансового законодательства путем принятия кодексов, касающихся всей системы публичных финансов (особенно в столь широкой их интерпретации, как это принято в Чехии, Польше, России)»¹⁴.

Кодификация финансового права представляет собой кодификацию отдельных самостоятельных участков правоотношений. Так, в Российской Федерации кодифицированы следующие области правоотношений, образующие фискальную часть Особенной части финансового права:

— бюджетное право — путем принятия Бюджетного кодекса РФ от 31.07.1998 № 145-ФЗ¹⁵;

— налоговое право — путем принятия Налогового кодекса РФ: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ¹⁶; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ¹⁷;

— таможенное право — путем принятия Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 № 61-ФЗ (утратил силу с 01.10.2011)¹⁸, Таможенного кодекса Таможенного союза от 27.11.2009¹⁹ (утратил силу с 01.01.2018 со вступлением в силу Таможенного кодекса ЕАЭС), Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (Армении, Белоруссии, Казахстана, Киргизии, России) от 11.04.2017 (вступил в силу с 01.01.2018)²⁰.

¹⁴Винницкий, Д.В. *Налоговое право: учебник для среднего профессионального образования*. Москва: Издательство «Юрайт», 2017, с. 13.

¹⁵Бюджетный кодекс Российской Федерации : федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/

¹⁶Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/

¹⁷Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

¹⁸Таможенный кодекс Российской Федерации : федеральный закон от 28.05.2003 № 61-ФЗ. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42438/

¹⁹Таможенный кодекс Таможенного союза от 27.11.2009. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/

²⁰Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Армении, Белоруссии, Казахстана, Киргизии, России) от 11.04.2017. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/

В Чехии, например, частично кодифицировано налоговое право (его процессуально-процедурная часть): *Zákon daňový řádč.* 280/2009 Sb. от 03.09.2009 (Účinnost od 01.01.2011)²¹.

Другими словами, финансовое право как специальная самостоятельная отрасль испытывает трудности в комплексной кодификации, следовательно, и в выстраивании на законодательном уровне как внутренних системных связей (между производными от нее отраслями, образующими его систему), так внешних системных связей (по отношению к другим основным отраслям права).

Такие системные связи приходится выстраивать самостоятельно в процессе осуществления отраслевой кодификации областей права, которые образуют финансовое право, что, конечно же, значительно осложняет проведение кодификации и обеспечение в ходе ее проведения системного подхода к регулированию определенной области общественных отношений (в том числе и налоговых).

Например, в процессе кодификации налогового права, а если быть более точным — уже после принятия первой части Налогового кодекса РФ, посвященной правовому регулированию общих положений налогового права, остались не до конца решенными проблемы применения терминов гражданского права в налоговом праве; включения в состав налогового законодательства составов административных нарушений в области налогового права; нет четкого разграничения между налоговым правонарушением и административным правонарушением; не решен вопрос о разграничении налоговых процедур и административных процедур; не разрешена проблема приоритетного действия норм кодифицированного специального закона по отношению к другим специальным законам в этой области правового регулирования; не решен вопрос «усечённого» изложения принципов налогового права; отсутствует классификация принципов налогового права; не решен «вечный вопрос» о разграничении понятий и порядка правового регулирования налогов, платежей, сборов, пошлин.

Все эти проблемы, с нашей точки зрения, носят межотраслевой характер и возникли потому, что общие положения финансового права (предмет регулирования; общие принципы финансового права, в том числе применительно к каждой области финансовых отношений, образующих финансовое право; система финансового законодательства и его структура; иерархия

²¹Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

нормативных актов (внутренняя и внешняя) и другие общие положения изначально в финансовом законодательстве не были сформулированы (точнее, они были теорией финансового права частично выработаны) и законодательного закрепления в кодифицированном акте не получили.

Отдельные ученые объясняют такое положение вещей несколько другими причинами.

Так, профессор Д.В. Винницкий считает, что в мире в настоящее время нет единой доктринальной концепции финансового права как отрасли права или иного сегмента национального правопорядка. Диапазон подходов достаточно широк²².

²² (А) Страны общего права. Для стран общего права за последние 200 лет развития не было характерно выделение финансового права. Изучение правовых аспектов финансов и связанного с ними законодательства обычно проводилось отдельно — в области налогообложения и в области бюджета и бюджетного процесса. Последние два десятилетия в странах общего права (и не только) появилась новая концепция финансового права (*financial law*) как преимущественно частного права, связанного с функционированием финансовых рынков. Такое понимание финансового права не имеет прямого отношения к традиционному толкованию финансового права в Чехии, Польше, а также в России и других постсоциалистических странах. Подобная схожесть терминологии на уровне буквального языкового значения переводимых терминов при принципиально иной природе рассматриваемых явлений приводит к снижению уровня взаимопонимания и создает предпосылки для научной изолированности их друг от друга.

(В) В странах континентальной Европы сложилась иная концепция. Правовые доктрины Германии, Франции, Италии (и в некоторой степени Португалии) явились той средой, которая породила на рубеже XIX и XX веков финансовое право как область права, имеющую целью правовую организацию государственного хозяйства (государственных финансов). Можно выделить как минимум два разных направления, которые в континентальной Европе определили развитие финансового права (права публичных финансов).

Первое — это направление, сводящее финансовое право к фискальному праву (праву, регулирующему налоги и другие государственные доходы). Его основой является работа профессора Инсбрукского университета Франца фон Мирбаха, на которого неоднократно ссылался известный русский юрист Е.А. Ровинский при разработке концепции советского финансового права. Это направление в толковании финансового права постепенно эволюционировало в современную концепцию фискального права, фактически отождествляемого с налоговым правом, за тем исключением, что фискальное право трактуется не только как право о налоге, но и как отрасль права, распространяющая свое регулирующее воздействие на сборы, пошлины и на любые иные квазиналоговые и паракискальные платежи. Влияние этой концепции особенно заметно в современном фискальном (налоговом) праве Франции и Португалии.

Второе направление развития финансового права основано на концепции государственного хозяйства или, позднее, на концепции публичных финансов (например, труд французского ученого Гастона Жеза, охватывающий вопросы бюджета, государственного кредита и государственных доходов, в том числе налогов). Вклад в развитие финансового права в подобной широкой трактовке в основном базируется на достижениях финансовой науки, в результате по мере специализации научных исследований в области юриспруденции во второй половине XX в. наблюдалось исчезновение из научной и дидактической сферы общих трудов по финансовому праву. К 1970 годам в университетах Западной Европы (за исключением Испании и стран социалистического лагеря) курс финансового права исчез из обихода либо существенно видо-

Однако при этом наблюдается тенденция к сокращению ареала финансово-правовых исследований до изучения финансового права в «узком смысле» (как объединение налогового и бюджетного права)²³.

С позиций кодификации финансового права, налогового права, бюджетного права в теории права и научной литературе выделяются следующие проблемы.

Профессор V. Кнапп²⁴, профессор С.С. Алексеев²⁵, проводя аналогию с административным правом, пишут, что объемные отрасли вообще трудно

изменился и сохранил лишь отдельные свои элементы, излагаемые в рамках дисциплины публичных финансов. Типичный пример — переведенный на русский язык политико-экономический курс П.М. Годме «Публичные финансы» (*Finances publiques*), получивший название в русском переводе «Финансовое право».

(С) Доктрины Испании и стран Латинской Америки. В теории права выделяются особенно-сти правовой доктрины Испании и стран Латинской Америки. Доктрина финансового права Испании, во-первых, по причине известной изолированности от остальной Европы в условиях политического режима Франко, приверженного закрытости, и, во-вторых, под влиянием личности и авторитета профессора Фернандо Санз де Буханда, считающегося основателем национальной школы финансового и налогового права (*Derecho Financiero y Tributario*), приобрела определенные специфические черты, сохранив некоторые традиционные подходы курсов финансового права первой половины XX в. Дидактические подходы строятся на идее возможности существования совмещенного курса налогового и финансового права, в который наряду с собственно налоговым правом входят вопросы бюджета (*el derecho presupuestario*) и публичного кредита.

В силу лингвистических причин и вековых культурных связей Испанская научная доктрина предопределила лицо доктрины финансового права современной Латинской Америки (и лишь отчасти Бразилии, где заметно влияние доктрины фискального права (*direito fi scal*)), представленной значительным количеством работ португальских ученых).

(D) В постсоциалистических странах наблюдаются свои особенности правовой доктрины. В силу сложившихся правовых традиций, сформировавшихся главным образом в 40—60-х гг. XX в., в Российской Федерации и многих постсоциалистических странах сохраняется более широкое понимание финансового права, включающее в том числе все преимущественно частные институты (банки, страхование, валютные резервы и т. д.), где имеет место формирование денежных фондов, которые были подвергнуты огосударствлению в условиях советской экономики.

В странах, оказавшихся в зоне сильного общеевропейского тренда развития в силу вступления в ЕС, наблюдается постепенное снижение степени влияния прежних доктринальных установок; наряду со старыми подходами усиливается роль научных концепций, свойственных праву Западной Европы и США. (См. Andrea Amatucci, A, Mauricio A. Plazas Vega. *From Public Finance Law to Tax Law: studies in honor of Andrea Amatucci*. Bogotá — Napoli: Editorial Temis S. A, 2011; Винницкий, Д. В. *Налоговое право: учебник для среднего профессионального образования*. Москва: Издательство Юрайт, 2017, с. 13-15).

²³ Винницкий, Д. В. *Налоговое право: учебник для среднего профессионального образования*. Москва: Издательство Юрайт, 2017, с. 13.

²⁴ Кнапп, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113.

²⁵ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 3. Проблемы теории права*. Москва: Статут, 2010, с. 495.

поддаются и даже «сопротивляются» кодификации, и не по всем сферам отношений могут быть приняты кодифицированные акты.

На наш взгляд, объемность, многогранность сферы правового регулирования влекут трудности в работе кодификационного механизма, поиске форм, подходов, определении целей, задач кодификации. При повсеместной объемности финансового законодательства отсутствуют законодательные акты, едино устанавливающие общие финансово-правовые принципы, закрепляющие общие нормы финансового права. Практика многих стран знает Бюджетный кодекс, Налоговый кодекс, Валютный кодекс, Банковский кодекс, Таможенный кодекс, однако их наличие никак не указывает на отсутствие необходимости кодификации общих норм финансового права. В России приняты и действуют третье десятилетие Бюджетный кодекс, Налоговый кодекс, Таможенный кодекс. Профессор Н.И. Химичева²⁶ в этой связи полагает, что систематизацию финансового законодательства целесообразно развивать и в другом направлении — не только в рамках каждого из принятых кодексов, но и посредством объединения действующих кодексов финансово-правового направления в Своде кодексов финансового законодательства.

Свое развитие данная идея получила в научном творчестве профессора О.Н.Горбуновой, в своих работах неоднократно отмечавшей необходимость принятия Закона о финансах. В отдельном законодательном акте необходимо сформулировать общие положения применительно к финансовому праву в целом и его составным частям, отраженным в кодексах. До настоящего времени такого законодательного акта не существует, хотя его роль весьма значима. Концепция, основные положения, структура Закона о финансах разработаны и разрабатываются в российской финансово-правовой теории, научных трудах и формулируются в учебниках по финансовому праву. Они имеют большое значение в определении направлений развития финансового права, адекватного современности.

О.Н. Горбунова предлагала в Законе о финансах закрепить понятие финансов, роль финансов, понятие финансовой системы и ее места в экономике и государственном хозяйстве, в жизнедеятельности государства, основных направлениях развития общества; цели и принципы финансового права и финансовой деятельности в целом, которые должны отражаться в каждом из направлений этой деятельности; особенности финансовых правоотно-

²⁶Химичева, Н.И. Российское финансовое законодательство и проблемы его кодификации. *Вестник Саратовской юридической академии*. 2012, № 5 (87), с. 173.

шений и их субъектов; контроль в сфере финансовой деятельности; основы защиты прав субъектов финансовых правоотношений; финансово-правовую ответственность и ее виды в случаях соответствующих правонарушений и другие положения, относящиеся к финансовым правоотношениям.

Объединение массива финансового законодательства в единую форму Закона, а затем и в Свод, по мнению многих ученых, в первую очередь будет способствовать активизации нахождения и применения искомых правовых норм²⁷.

О необходимости и обязательности законодательного закрепления основополагающих начал финансового права также пишет А.А. Пилипенко²⁸. К таковым, по мнению ученого, относятся: принципы финансового права и их система; иерархия принципов финансового права; разграничение принципов, присущих финансовому праву в целом как отрасли, и принципов, характеризующих отдельные подотрасли и институты, такие как бюджетное право, налоговое право, право денежного обращения, валютное право и др.; система источников финансового права; иерархия источников финансового права. При этом уточняется, что принципы финансового права, которые должны быть законодательно закреплены, включают в себя следующие уровни: конституционные принципы; межотраслевые общеправовые принципы, которые находят проявление не только в финансовом, но и в иных отраслях права; отраслевые принципы — общие принципы финансового права; принципы подотраслей и институтов финансового права (бюджетного, банковского, налогового права и др.). Выработка и нормативно-правовое закрепление вышеуказанных основополагающих начал финансового права содействуют объединению норм, институтов, подотраслей финансового права в общую систему; закрепляют наиболее важные начала финансового права; служат исходной точкой для толкования его норм; характеризуют основные черты российского финансового права; служат отправным положением при их сопоставлении с аналогичными правовыми образованиями иностранных государств²⁹.

На основании вышеизложенного в рамках настоящего исследования можно сделать вывод о том, что в целях обеспечения системного право-

²⁷ Горбунова, О.Н. *Избранное*. Москва: РГУП, 2017, с. 16-51.

²⁸ Пилипенко, А.А. *Принципы финансового права России и их нормативное закрепление* : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / А.А. Пилипенко. М., 2013.

²⁹ Пилипенко, А.А. *Принципы финансового права России и их нормативное закрепление* : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / А.А. Пилипенко. М., 2013.

вого регулирования налоговых правоотношений в процессе осуществления кодификации налогового законодательства в план кодификации обязательно должна войти *кодификация норм Общей части финансового права, которая должна включать в себя основополагающие начала финансового права.*

От качества кодификации Общей части финансового права напрямую зависит качество кодификации налогового права.

Открытым остается вопрос о последовательности кодификации, т. е. что нужно первым кодифицировать — нормы Общей части финансового права или нормы Общей части налогового права? С нашей точки зрения, сначала все же надо создать Общую часть финансового права, так как идеальная кодификационная схема Общей части отрасли первого уровня должна стать ориентиром для создания идеальной кодификационной схемы Общих частей для отраслей второго уровня (в том числе налогового права). Можно, конечно, допустить, что их разработка будет проходить одновременно, но этот вариант представляется менее эффективным.

Рисунок 6. Взаимозависимость кодификации финансового права (как основной специальной отрасли права) и кодификации налогового права (как производной комплексной отрасли)



3.3. Подходы к кодификации налогового права (предмет, границы и метод)

Проблемы отраслевой кодификации, в том числе и налогового права, тесно связаны с вопросами определения механизма и порядка ее проведения. Отраслевая кодификация, будучи явлением самостоятельным, одновременно находится в системной связи с остальным правовым нормативным массивом и структурой права. Определение предмета, границ и метода проведения кодификации являются важными в силу ее системности. Данная позиция полностью относится к отраслевой кодификации.

Профессор V. Кнарр, освещая в теории права вопрос о кодификации, делает два справедливых суждения, которые, на наш взгляд, имеют важное значение для теории отраслевой кодификации.

Суть первого суждения (А) заключается в том, что, приступая к кодификации, прежде всего, необходимо понять, возможно ли ее проведение вообще, в каком объеме и на каком этапе. «Кодификация как исключительный способ правового регулирования не покрывает всю систему законодательства. Она может быть проведена при условии, что она реально возможна к проведению и может сконцентрировать правовое регулирование»³⁰.

При регулировании налоговых отношений в процессе кодификации очень важно определить место отраслевой кодификации — в нашем случае налогового права — по отношению к основной отрасли — финансовому праву. Здесь же важным остается вопрос определения группы правоотношений, составляющих предмет налогового права в их взаимосвязи с предметом финансового права.

Второе суждение (В) касается критериев оценки кодификационного явления, определения его последствий, установления границ осуществленного системного правового воздействия. Профессор V. Кнарр пишет, что, в зависимости от содержания и объема общественных отношений, которые являются предметом правового регулирования, правовое регулирование может представлять собой либо кодификацию, либо «частичное правовое регулирование». При этом он отмечает, что при оценке результатов «различие между частичным правовым регулированием и кодификацией являет-

³⁰Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113

ся изменяемым. Например, по отношению к частному праву *Торговый кодекс представляет собой частичное правовое регулирование*»³¹.

В связи с этим, приступая к кодификации налогового права, важно понимать, какие правоотношения в первую очередь должны стать предметом кодификации — материальные или процессуальные (в том числе процедуры)? Кодификацию налогового права следует проводить последовательно или одновременно? Насколько важно наличие или отсутствие кодифицированных актов в финансовом праве как основной отрасли для кодификационной деятельности в налоговом праве?

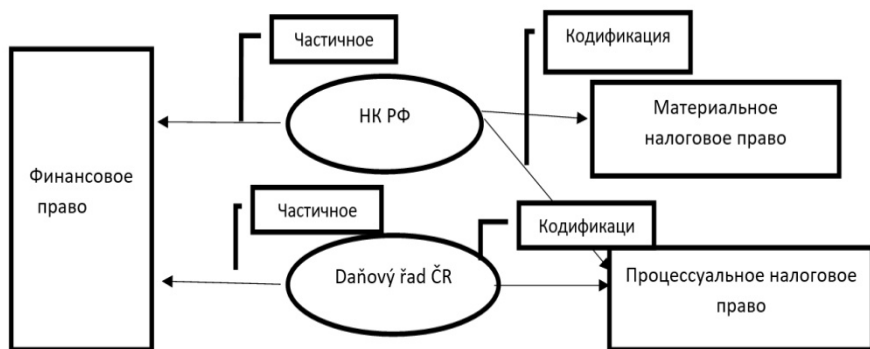
В параграфе 3.2 монографии мы попытались ответить на вопрос о том, как должна проходить кодификация налогового права по отношению к финансовому праву в целом (см. рис. 6).

Действующее налоговое законодательство в той или иной степени является кодифицированным. Проведем экспресс-обзор. Так, кодификационные законодательные акты в области налогового права были приняты и в Чехии (*Zákon daňový řád č. 280/2009 Sb. od 03.09.2009*), и в России (Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ и часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ). При этом они могут быть квалифицированы в качестве кодификации норм налогового права и одновременно — как частичное правовое регулирование. Так, Налоговый процессуальный кодекс Чехии (*Zákon daňový řád č. 280/2009 Sb. od 03.09.2009*) является кодификацией по отношению к процессуальному налоговому праву и частичным правовым регулированием по отношению к финансовому праву в целом. Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая) представляет собой, с одной стороны, частичное правовое регулирование по отношению к финансовому праву в целом, а с другой — является кодификацией по отношению к материальному или процессуальному налоговому.

Эту особенность важно учитывать при кодификации налогового права. Такие критерии оценки позволяют правильно и системно определить предмет, границы и метод кодификации.

³¹Knapp, V. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995, s. 113

**Рисунок 7. Способы правового регулирования налоговых отношений
(критерии оценки)**



Мы считаем, что, приступая к решению вопроса о кодификации, необходимо определить, как кодифицировать налоговое право: одновременно и материальную, и процессуальную части³² (тому имеются практические примеры — Налоговый кодекс РФ и Налоговый кодекс Республики Беларусь)? В случае раздельной кодификации с какой части — материальной или процессуальной — следует начать и каковым должно быть обоснование? Кодификации подлежат все источники или следует осуществлять кодификационные действия по налоговым институтам? Отдельный вопрос — о выработке и закреплении общих налоговых принципов или детальной регламентации основных положений.

Предлагаем следующую теоретическую модель кодификации налогового права.

Во-первых (1), кодификация общих положений как материального, так и процессуального налогового права должна опираться на нормы Общей части финансового права, которая должна включать в себя основополагающие начала финансового права и производных от него отраслей (см. рис. 6);

Во-вторых (2), кодификация налогового права должна постепенно расширять радиус своего действия (зону покрытия), переходить последова-

³² Практическими примерами такой процедуры являются, например, Налоговый кодекс РФ и Налоговый кодекс Республики Беларусь.

тельно от этапа к этапу (не одновременно, не «перепрыгивая» и не форсируя этапы). Другими словами, следует решать задачу способом, который используется в физике — способом постепенного приближения к цели.

Такое движение позволяет на каждом последующем этапе расширять границы правового материала, который будет кодифицироваться. По нашему мнению, нельзя приступать к кодификации процессуального налогового права, не проведя до этого кодификацию материальной части, так как это будет являться преждевременным. Нельзя администрировать предмет, который не определен и не имеет четких границ, критериев.

В подтверждение нашей гипотезы обратимся к суждениям профессора С.С. Алексеева, который считает, что *«логика структуры права обуславливает необходимость такой очередности в ходе кодификации, при которой первоначально систематизировался бы нормативный материал основных отраслей, затем комплексных; сначала — материальных отраслей, а затем процессуальных, и т. д.»*³³. В связи с этим метод правового регулирования процессуальной отрасли права носит вторичный, производный характер от соответствующей профилирующей материальной отрасли³⁴.

В-третьих (3), имея в виду кодификацию материального налогового права, мы полагаем обязательным следование принципу постепенного приближения к цели и разделение кодификации на два этапа:

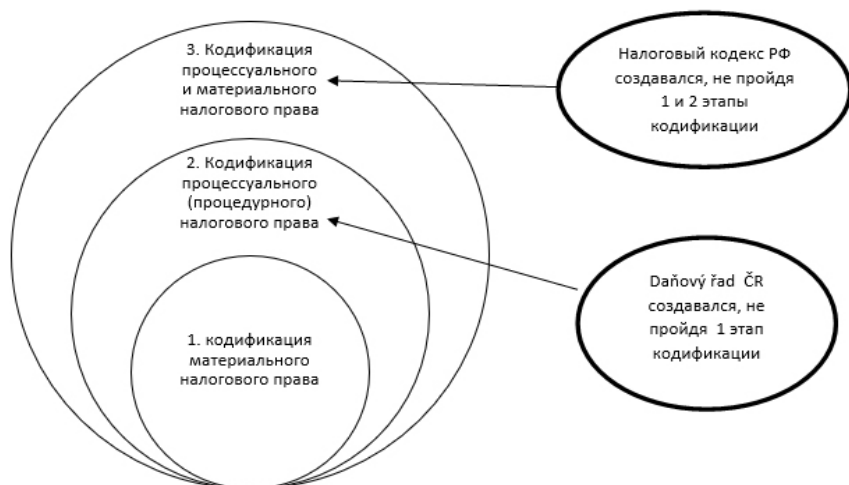
— 1-й этап включает принятие основ по материальной части налогового права (Общая часть материального налогового права);

— 2-й этап, соответственно, — принятие материальных законов, регулирующих порядок взимания отдельных налогов (Специальная часть материального налогового права).

Такой подход, на наш взгляд, позволит, во-первых, создавать новые законы по определенным критериям (так как в Основах материальной части будут закреплены основные принципы и правила налогообложения — экономические, юридические); во-вторых, накладывать уже существующие налоговые законы на определенную матрицу. И в первом, и во втором случае критериями (матрицей) будут служить нормы Общей части материального права.

³³ Алексеев, С.С. *Собрание сочинений в 10 томах. Том 2. Специальные вопросы правоведения*. Москва: Статут, 2010, с. 64.

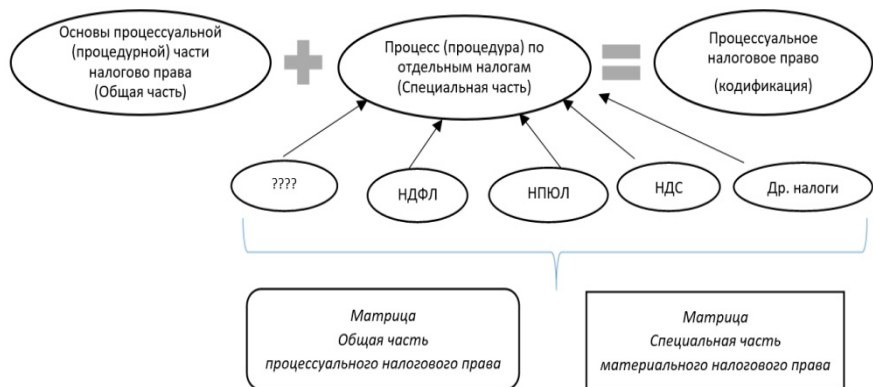
³⁴ Уфимцева, Е.В. С.С. Алексеев о системе права: взгляды на критерии отраслеобразования. 2015. *Genesis: исторические исследования*. № 3, с. 541–566.

Рисунок 8. Поэтапный подход к кодификации налогового права

В-четвертых (4), аналогичной процедурой (в два этапа) должна быть процедура принятия Общей и Специальной части процессуального (процедурного) налогового права. Для кодификации процессуальных (процедурных) норм налогового права по отдельным налогам критериями (матрицей) могут служить нормы Общей части процессуального (процедурного) налогового права и Специальной части материального налогового права

Для удобства пользования в последующем отдельные материальные законы могут быть путем инкорпорации объединены в Свод законов, но могут сохранять и автономное существование.

На наш взгляд, такой подход позволит системе налоговых норм придать прозрачность и ясность, стабильность и гибкость. Система сохранит свою открытость и будет готова развиваться без внесения в ее структуру существенных изменений. Может показаться логичным на 3-м этапе кодификации Общие части материального и процессуального (процедурного) налогового права объединить соответственно в Общей и Специальной частях Генерального (общего) Налогового кодекса. Однако такая работа может стать «сизифовым трудом».

Рисунок 9. Кодификация материального налогового права**Рисунок 10. Кодификация процессуального (процедурного) налогового права**

На примере Налогового кодекса РФ мы видим, что решение объединить в одном кодексе и материальное, и процессуальное налоговое право вынудило законодателя двигаться путем внесения в кодифицированный акт многочисленных изменений и дополнений, в результате чего законодательство вновь стало противоречивым и запутанным. Так, в Налоговый кодекс РФ за 216 месяцев его действия было внесено 459 изменений; средний срок его стабильности, т. е. когда в него не вносились изменения, составил

максимум 18 дней. При этом был определен коэффициент нестабильности нормативного акта — величина, полученная в результате деления количества нормативных актов, вносивших в него изменения, на количество месяцев, прошедших от момента принятия акта до момента изменения. Чем выше коэффициент нестабильности, тем чаще менялся документ. Значение коэффициента нестабильности находится в зависимости от двух параметров: количества изменений и даты изменения. Сравнение значений коэффициентов нестабильности, полученных в разное время, дает представление о том, насколько выросла либо снизилась интенсивность изменения конкретного акта. Налоговый кодекс РФ имеет *самый высокий* коэффициент нестабильности³⁵. Почти аналогичный коэффициент зафиксирован только у Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Документ	Коэффициент нестабильности на 31.12.2010	Коэффициент нестабильности на 31.07.2016	Изменение коэффициента нестабильности (2016 к 2010), раз
Налоговый кодекс РФ	1,63	2,13	1,30

По мнению А.Р. Султанова, *«нахождение в „непрерывной кодификации» может противоречить самой идее кодификации. Постоянные изменения Налогового кодекса практически свели на нет идею кодификации, и ни о какой стабильности и правовой определенности говорить в данной сфере не приходится»*³⁶.

В Чехии немного другая ситуация: там были кодифицированы налоговые процедуры, а нормы материального налогового права продолжают существовать в отдельных законах.

Да, безусловно, кодификация налоговых процедур и процесса позволила: а) провести разграничение с процессуальными отраслями права (административный процесс, административно-процессуальный, гражданско-

³⁵ Статистический анализ федерального законодательства. Москва : *Гарант*, 2017. [online]. — URL: https://cpur.ru/research_pdf/Federal_Legislation_Statistical_Analysis.pdf

³⁶ Султанов, А.Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве. *Закон*. 2007. № 7. С. 141—148.

процессуальный, уголовно-процессуальный)³⁷; б) сформулировать собственные процедуры и процесс. Это плюс. Но данный плюс фактически нивелировался тем, что налоговый процесс как был, так и остался во многом запутанным, сложным, противоречивым, содержит много пробелов и противоречий, которые нуждались в устранении практически сразу же после принятия кодифицированного процессуального акта, а затем — и в течение всего периода его действия. На наш взгляд, одной из причин такого результата было то, что кодификация материальных налоговых норм, которая позволила бы четко и ясно определить природу, характеристики объекта администрирования; провести его разграничение с другими материальными отраслями права, не была осуществлена. Приступили к систематизации процессуальных (процедурных) норм, не систематизировав материальные. В результате часть налоговых процедур осталась в отдельных материальных законах, которые не всегда были финансовыми. Это, безусловно, отрицательно отразилось на результатах проведенной кодификации.

При кодификации налогового законодательства в Российской Федерации положительные результаты также во многом нивелировались по аналогичным причинам. Несмотря на то, что Налоговый кодекс РФ охватывал как кодификацию материальных, так и создание процедурных и процессуальных норм налогового права, кодификация была проведена, минуя первые два этапа. В итоге Общая часть Налогового кодекса РФ фактически не решила задачу кодификации процессуальных (процедурных) норм. Она содержит лишь отдельные общие нормы, которые фрагментарно регулируют даже общие вопросы процесса и процедур. Кроме того, на примере Налогового кодекса РФ мы видим, что решение объединить в одном кодексе и материальное, и процессуальное налоговое право было малоэффективным. Да, на короткое время законодательство было консолидировано в одном акте, и многие противоречия были устранены. Но одновременно законодательство сделалось громоздким, при этом регулирование по отдельным вопросам было фрагментарным или вообще отсутствовало. На практике это потребовало внесения изменений и дополнений в Кодекс и привело к его объемности и противоречивости.

³⁷ Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188-210.

Мы допускаем, что необходимости кодификации налогового законодательства на 3-м этапе (см. рис. 8) может и вообще не возникнуть. Этот вывод основан на следующем:

— во-первых, проведенная аналогия с порядком кодификации норм уголовного, гражданского, административного права. Кодификация в указанных отраслях права, а именно их материальных и процессуальных частей, проходит отдельно. В данных отраслях задача соединить в одном (генеральном) кодифицированном акте нормы материального и процессуального (процедурного) права никогда не ставилась;

— во-вторых, доминирующий в последнее время тренд на детальную регламентацию налогового процесса и процедур. Возросшее внимание к юридической защите налогоплательщиков породила необходимость еще более детальной регламентации отношений налогоплательщиков с налоговой администрацией. Это привело к принятию в некоторых странах специальных актов, которые отдельно регулируют вопросы взаимоотношений уполномоченных в сфере налогообложения государственных органов с частными лицами.

Во Франции, например, важным шагом в этом направлении стало принятие *Livre des Procédures Fiscales* (Свода фискальных процедур), вступившего в силу 1 декабря 1982 г. Один из разделов Свода направлен на упорядочение процедуры определения заранее обусловленных платежей в рамках специальных налоговых режимов, другой посвящен налоговому контролю (*contrôle de l'impôt*); далее следуют разделы, регламентирующие налоговые споры (*contentieux de l'impôt*) и процедуру взимания налога (*recouvrement de l'impôt*). Пятый (и последний) раздел указанного нормативного акта (сравнительно небольшой по объему) содержит общие положения. Отметим, что совершенствование налогового законодательства во Франции сопровождалось научной разработкой проблем налоговых процедур (налогового процедурного права)³⁸.

В ФРГ определенные налоговые процедурные нормы сосредоточены в Положении о налогах и платежах (*Abgabenordnung*). Кроме того, действует специальный Закон о финансовых судах (*Finanzgerichtsordnung*) от 6 октября 1965 г.

Применительно к итальянскому налоговому законодательству сложно говорить о формировании целостной системы налогового процедурного права, однако в доктрине выделяются налоговый процесс (*processo*

³⁸Grosclaude, J., Marchessou, P. *Procédures fiscales*. Paris: Dalloz edition, 2018.

tributario) и налоговый уголовный процесс (processo penale tributario)³⁹. Таким образом, в научном плане наиболее систематизированными оказываются именно юрисдикционные налоговые процедуры.

Понятие налогового процесса (taxerings process) разрабатывается и шведскими авторами⁴⁰, хотя большинство налоговых споров рассматривается в соответствии с единым Административно-процессуальным кодексом (часть дел подведомственна судам общей юрисдикции). В то же время шведский законодатель устанавливает и определенные особенности налогового процесса. В качестве примера можно назвать Закон о компенсации расходов по делам о налогообложении (1989).

В США, где налоговое законодательство отличается подробной регламентацией самых разных аспектов налоговых отношений, также значительное количество положений посвящено налоговым процедурам. В частности, необходимо упомянуть Подзаголовок (Subtitle) F Кодекса внутренних доходов США, именуемый «Процедура и администрация» (Procedure and Administration), в составе которого выделим главу 76 (Judicial proceedings), регламентирующую судебный процесс. Вместе с тем существенные различия в правовых традициях, характерных для стран общего права, к которым относится США, и стран романо-германской правовой семьи, к которой близка российская правовая система, затрудняют использование приемов систематизации законодательства о процедурах, примененных при построении Кодекса внутренних доходов США.

Теоретически, конечно, можно предположить, что на определенном этапе развития финансового права может потребоваться определенный уровень консолидации норм налогового права, но нам видится это малоэффективным.

³⁹Falsitta, G. *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. 3 ed. Padova: Wolter Kluwer, CEDAM, 1999.

⁴⁰Påhlsson, R. *Inledning till skatterätten. Andra upplagan*. Uppsala:ustus Förlag, 2001.

**Глава 4. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА НА ПРИМЕРЕ
ОТДЕЛЬНЫХ СТРАН ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА
И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**4.1. Система формальных источников налогового права
в Чешской Республике**

**4.2. Система формальных источников налогового права
в Республике Польша**

**4.3. Иерархия формальных источников налогового права
в Российской Федерации**

**4.4. Сходства и различия в системе источников налогового права
Чехии, Польши и России**

Профессор A. Gerloch характеризует процесс систематизации в праве следующим образом: «*систематизация права = систематизации правовых норм по источникам права*»¹.

Так как кодификация представляет собой одну из форм систематизации права, то в рамках выбранной темы важно рассмотреть, в каких источниках существуют нормы налогового права, что это за источники и какова их система. Рассмотрев источники налогового права, их систему, мы поймем, как систематизированы нормы налогового права в его источниках.

О кодификации как о форме систематизации права говорят применительно к позитивному праву. В связи с этим рассматривать источники налогового права в данной главе мы будем в «формальном» смысле. В Общей теории права источники права в «формальном» смысле выражают внешнюю форму правовых норм, содержат правовые нормы, придают содержащимся в них правилам характер права.

Источники права как форма правовых норм исторически изменчивы и связаны с разными типами правовой культуры. Основные источники права, как уже отмечалось, — правовой обычай, судебный прецедент, правовой акт, нормативно-правовые договоры².

В общей теории права и в общей теории финансового права «формальные» источники права подразделяются следующим образом: «Фор-

¹Gerloch, A. *Teorie práva*, 2007. [online].[ius-wiki.eu](http://www.ius-wiki.eu/). [cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf

²Gerloch, A. *Teorie práva*, 2007. [online].[ius-wiki.eu](http://www.ius-wiki.eu/). [cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf

мальные источники права включают «основные» и «второстепенные» нормативные правовые акты и источники международного права (например, международные договоры, международные обычаи и др.). К числу «основных» нормативных правовых актов относятся конституция, конституционные законы и законы. К «вторичным» нормативным правовым актам относятся подзаконные акты — такие, как постановления правительства или постановления министерств и других органов государственной власти»³.

Рассматривать источники налогового права, их систему и иерархию мы будем на примере отдельных стран ЕС и Российской Федерации.

4.1. Система формальных источников налогового права в Чешской Республике

В общей теории финансового права Чешской Республики (далее по тексту — ЧР или Чехия) классификация источников налогового права проводится по нескольким критериям. В зависимости от того, как в общей теории финансового права понимается налоговое право — в широком или в узком смысле, соответственно и «формальные» источники налогового права могут также пониматься в широком смысле и в узком смысле.

Налоговое право в широком смысле включает в себя не только налоги, но другие, установленные законом, денежные отчисления, к которым относятся сборы, пошлины и другие платежи⁴. Налоговое право в узком смысле представляет собой совокупность правовых предписаний, регулирующих денежные обязательства, которые фактически отвечают характеристикам дефиниции «налог» и при этом поименованы как налог⁵.

Соответственно, под источниками налогового права в широком смысле понимаются *«такие правила поведения, установленные государством, которые обязывают конкретный круг лиц на территории конкретного*

³Karčíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 80.

⁴Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo, 2. vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 307.

⁵Karčíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 143.

государства к денежным отчислениям в публичные бюджеты»⁶. Под источниками налогового права в узком смысле понимаются правовые предписания, регулирующих денежные обязательства, которые фактически отвечают характеристикам дефиниции «налог» и при этом поименованы как налог. С точки зрения формы источниками налогового права в Чехии признаются:

1. Конституционный порядок Чешской Республики (ústavní pořádek ČR).
2. Ратифицированные международные договоры (ratifikovaný mezinárodní smlouvy).
3. Непосредственно применимые нормы права ЕС (Přímo Aplikovatelné normy komunitárního práva).
4. Законы (zákony).
5. Постановления правительства (nařízení vlády).
6. Распоряжения министерств и ведомств (vyhlášky).

Также можно в налоговом праве Чехии встретить такой документ, как Инструкция класса Д (Pokyn řady D) Министерства финансов. Это акт, который не содержит норм права, не носит характер нормативного акта, а представляет собой инструкцию для нижестоящих финансовых органов. Цель издания Министерством таких инструкций — обеспечить единообразное понимание и применение налоговых законов на практике⁷.

Учитывая тот факт, что Чехия относится к стране континентального типа правовой культуры (романо-германское направления), обычай и судебный прецедент источниками налогового права в ней не являются⁸.

Как пишет Дос. JUDr. P. Mrkývka, Ph.D., *источники налогового права в широком смысле можно, в свою очередь, классифицировать, исходя из того, какие виды платежей являются объектом правового регулирования правового акта (налоги или сборы), на следующие виды: «налоговые правовые акты» (A) и «правовые акты, регулирующие иные виды неналоговых платежей» (B)*⁹.

⁶Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 307.

⁷Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 307.

⁸Gerloch, A. *Teorie práva*, 2007. [online]. ius-wiki.eu. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf

⁹Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo*, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 307.

Налоговые правовые акты (А) содержат правовые нормы, которые регулируют налоги и платежи налогового характера. Профессор R. Boháč относит к этим налоговым правовым актам, называя их специальными налоговыми законами в узком смысле (*zvláštní daňové zákony v užším smyslu*), следующие правовые акты (в зависимости от периода их принятия)¹⁰:

1) налоговые законы, принятые в 1992 году и вступившие в силу с 01.01.1993 в ходе проведения налоговой реформы 1993 года¹¹: это Закон № 586/1992 Сб. о налогах с доходах¹², Закон № 338/1992 Сб. о налоге с недвижимых вещей¹³, Закон № 16/1993 Сб. о дорожном налоге¹⁴;

2) налоговые законы, принятые в конце 2003 — начале 2004 года в связи с вступлением ЧР в ЕС и вступившие в силу с 01.05.2004: это Закон № 235/2004 Сб. об акцизах¹⁵, Закон № 235/2004 Сб. о налоге на добавленную стоимость¹⁶;

3) Закон № 261/2007 Сб. о стабилизации публичных бюджетов¹⁷, который регулирует энергетические налоги (вступил в силу с 01.01.2008 в связи с окончанием действия моратория на принятие ЧР энергетических налогов);

¹⁰Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 5.

¹¹Как пишет профессор M. Karfíková, с исторической точки зрения за весь период существования Чехословакии, а затем Чехии как самостоятельного государства, в стране было проведено 3 налоговых реформы, которые повлекли за собой изменение налоговой системы и системы налогов. Это реформа 1927, 1952 и 1993 года. Св. Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 147.

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

¹³ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-338>

¹⁴ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-16>

¹⁵ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353>

¹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

¹⁷ Zákon č. 261/2007 Sb., Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261>

4) Постановление Сената № 340/2013 Сб. о налоге с приобретения недвижимости¹⁸, которое было принято в связи с рекодификацией гражданского права и вступило в силу с 01.01.2014;

5) Закон № 187/2016 Сб. о налоге с азартных игр¹⁹ (вступил в силу с 01.01.2017). Он был принят в связи с реформой в сфере регулирования азартных игр и трансформировал существовавшие отчисления с лотерей и подобных игр в налог.

Правовые акты, регулирующие иные виды неналоговых платежей (В). Они регулируют сборы и аналогичные им платежи и могут быть классифицированы в соответствии с типом взимаемого сбора.

Doc. JUDr. P. Mrkývka, Ph.D предлагает следующую классификацию.

Правовые акты, регулирующие:

- судебные платежи (Закон № 549/1991 Сб. о судебных платежах);²⁰
- административные платежи (Закон № 634/2004 Сб., об административных платежах);²¹
- местные платежи (Закон № 565/1990 Сб. о местных платежах):²²
 - а) сбор за содержание собак; б) платеж за проживание; в) плата за пользование общественным пространством; г) плата за вход;
 - е) плата за разрешение на въезд на автомобиле в отдельные места и части городов; ф) плата за оценку земельного участка под застройку с возможностью его присоединения для строительства водопровода или канализации; г) плата за коммунальные отходы;²³
- другие платежи и сборы неналогового характера:

¹⁸Zákonné opatření Senátu, o dani z nabytí nemovitých věcí č. 340/2013 Sb. [online]. — URL: <https://www.kurzy.cz/zakony/340-2013-zakonne-opatreni-senatu-o-dani-z-nabyti-nemovitych-veci/>

¹⁹Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-187>

²⁰Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-549>

²¹Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-634>

²²Zákon č. 586/1992 Sb., o místních poplatcích. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1990-565>

²³Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo, 2. vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 297.

- а) платежи за использование автомагистралей и дорог в соответствии с Законом № 13/1997 Сб. о наземных коммуникациях²⁴;
- б) экологические платежи:
- плата за объем забора подземных вод (Закон № 201/2012 Сб. о водах (водный закон)²⁵; плата за сброс сточных вод в наземные воды; плата за разрешенные сбросы сточных вод в подземные воды; плата за управление водотоками и управление речными бассейнами и возмещение расходов на мероприятия в общественных интересах; плата за загрязнение воздуха (Закон № 201/2012 Сб. об охране воздуха)²⁶; плата за утилизацию отходов на свалку (Закон № 541/2020 Сб. об отходах)²⁷; плата за регистрацию и учет в соответствии с Законом № 477/2001Сб. об упаковке²⁸; плата за контроль над веществами в соответствии с Законом № 73/2012 Сб. о веществах, разрушающих озоновый слой, и о фторированных парниковых газах²⁹; плата за хранение двуокиси углерода в соответствии с Законом № 85/2012 Сб. о хранении двуокиси углерода в природных горных породах³⁰; плата за вырубку леса в соответствии с Законом № 289/1995 Сб. о лесе (лесной закон)³¹ и т. д.;

²⁴ Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-13>

²⁵ Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-254?text=>

²⁶ Zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-201>

²⁷ Zákon č. 541/2020 Sb., o odpadech. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-541#cast5>

²⁸ Zákon č. 477/2001 Sb., o obalech a o změně některých zákonů (zákon o obalech). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-477>

²⁹ Zákon č. 73/2012 Sb., o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu, a o fluorovaných skleníkových plynech. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-73#p6>

³⁰ Zákon č. 85/2012 Sb., o ukládání oxidu uhličitého do přírodních horninových struktur a o změně některých zákonů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-85#cast1>

³¹ Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně některých zákonů (lesní zákon). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1995-289>

- c) сборы согласно Закону № 496/2012 Сб. об аудиовизуальных произведениях и поддержке кинематографии (аудиовизуальный закон³²;
- d) сборы согласно Закону № 300/2008 Сб. об электронных актах и санкционированной конвертации документов³³;
- e) сборы в соответствии с Законом № 365/2000 Сб. об информационных системах государственного управления³⁴;
- f) сборы в соответствии с Законом № 127/2005 Сб. Об электронных коммуникациях и о внесении изменений в некоторые смежные законы (Закон об электронных коммуникациях)³⁵;
- g) плата в соответствии с Законом № 173/2002 Сб. о платежах за выдачи и продление патентов и свидетельств на лекарственные средства и средств защиты растений³⁶;
- h) плата в соответствии с Законом № 408/2000 Сб. об охране прав на сорта растений и внесение поправок в Закон № 92/1996 Сб. о сортах, семенах и саженцах культурных растений с поправками (Закон об охране прав на сорта)³⁷;

³² Zákon č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizu). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-496>

³³ Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-300>

³⁴ Zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-365>

³⁵ Zákon č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích).[online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2005-127>

³⁶ Zákon č. 173/2002 Sb., o poplatcích za udržování patentů a dodatkových ochranných osvědčení pro léčiva a pro přípravky na ochranu rostlin a o změně některých zákonů.[online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-173>

³⁷ Zákon č. 408/2000 Sb., o ochraně práv k odrůdám rostlin a o změně zákona č. 92/1996 Sb., o odrůdách, osivu a sadbě pěstovaných rostlin, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o ochraně práv k odrůdám). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-408>

- i) сборы в соответствии с Законом № 231/2001 Сб. о деятельности радио- и телевидения³⁸;
- j) сборы в соответствии с Законом № 61/2000 Сб. о морской навигации³⁹;
- k) платежи в соответствии с Законом № 263/2016 Сб. атомный закон⁴⁰;
- l) платежи в соответствии с Законом № 539/1992 Сб. о пробирном контроле драгоценных металлов (закон о клейме)^{41, 42}.

Как отмечает профессор R. Boháč, особенность правового регулирования сборов заключается в том, что судебные, административные и местные сборы регулируются отдельными специальными законами, в то время как правовое регулирование остальных сборов содержится в законах, регулирующих ту или иную область деятельности. Таких сборов в Чехии более 20, они разбросаны по разным правовым актам, регулиующим ту или иную область деятельности. При этом система взимаемых в Чехии сборов весьма запутана, многочисленна, в ней трудно ориентироваться. Осложняется это и тем обстоятельством, что, например, в правовых актах платежи, которые не являются сборами, носят название сборов (например, банковские сборы, сборы на погребение, регулирующие сборы и т. д.)^{43, 44}.

Отдельную самостоятельную группу образуют правовые акты ЧР, регулирующие таможенные пошлины и государственные страховые взносы (С):

³⁸ Zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-231>

³⁹ Zákon č. 61/2000 Sb., Zákon o námořní plavbě. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-61>

⁴⁰ Zákon č. 263/2016 Sb., atomový zákon. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-263>

⁴¹ Zákon č. 539/1992 Sb., o trestech a zkoušení drahých kovů (trestní zákon). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-539>; Úplné znění č. 15/2004 Sb., Úplné znění zákona č. 539/1992 Sb. o trestech a zkoušení drahých kovů (trestní zákon), jak vyplývá z pozdějších změn. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-15>

⁴² Jánošíková, P., Mrkvýka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo, 2. vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 297.

⁴³ bankovní poplatky, hřbitovní poplatky, regulační poplatky atd.

⁴⁴ Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 4–8.

- 1) таможенная пошлина. Специфика правового регулирования таможенных пошлин заключается в том, что регулирование осуществляется правовыми актами ЕС, а национальное законодательство (в частности, при администрировании таможенных платежей) субсидиарно применяет нормы Налогового процедурного кодекса (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád);
- 2) взносы на социальное страхование и отчисления на государственную политику занятости состоят из взносов на медицинское страхование, взносов на пенсионное страхование и отчислений на государственную политику занятости — Закон № 589/1992 Сб. о страховых взносах и взносах на государственную политику занятости⁴⁵, Закон № 187/2006 Сб. о страховании по болезни⁴⁶, Закон № 155/1995 Сб. о пенсионном страховании⁴⁷;
- 3) взносы на медицинское страхование — Закон № 592/1992 Сб. о страховых взносах на государственное медицинское страхование⁴⁸.

Источники налогового права могут быть классифицированы с точки зрения разделения норм налогового права на материальные и процессуальные.

Материальные правовые акты (А). В материальных законах содержатся материальные нормы налогового права, которые регулируют конкретные виды налогов. При этом надо отметить, что материальные законы, регулирующие основные элементы налогов (субъект, объект, налоговая база, размер, срок оплаты), могут содержать и процессуальные (процедурные) нормы⁴⁹.

⁴⁵Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-589>

⁴⁶Zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-187>

⁴⁷Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1995-155>

⁴⁸ Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-592>

⁴⁹Так, Закон № 586/1992 Сб. *о налоге на доходы*, содержит следующие процедурные нормы: ч. 4 Особые положения о взимании подоходного налога (§ 38г—§ 38ж); ч. 5 Регистрация (§ 39— § 39б); ч. 6 Полномочия Правительства и Министерства финансов (§ 39п—§ 39к); Закон № 338/1992 Сб. *о налоге на недвижимость*: ч. 4

Процессуальные правовые акты (В) содержат нормы налогового процесса (процедур). В ЧР основным процессуальным законом, в котором собраны процессуальные и процедурные нормы налогового права, является Порядок (кодекс) налоговых процедур (daňový řád)⁵⁰. Он был принят в 2009 году и вступил в силу в 2011 году. Этот Закон регулирует порядок работы администраторов налогов, а также права и обязанности субъектов налогообложения и третьих лиц, возникающие при налоговом администрировании. Налоговое администрирование — это процесс, целью которого является правильное определение и начисление налогов и обеспечение их уплаты. Порядок (кодекс) налоговых процедур является основным общим законом по отношению к специальным законам, регулирующим отдельные виды налогов и сборов (Закон № 586/1992 Сб. о налоге на доходы, Закон № 338/1992 Сб. о налоге на недвижимость, Закон № 16/1993 Сб. о дорожном налоге, Закон № 353/2003 Сб. об акцизах, Закон № 235/2004 Сб. о налоге на добавленную стоимость и др.)⁵¹.

В связи с тем, что общие налоговые законы могут содержать материальные нормы налогового права, а специальные налоговые законы — процессуальные нормы налогового права, профессор R. Boháč считает, что деление налоговых правовых актов на материальные и процессуальные не совсем корректно. Он предлагает правовые акты, являющиеся источниками налогового права, разделять на общие и специальные, при этом специальные правовые акты классифицировать в зависимости от вида платежа, который является предметом его регулирования: А) специальные налоговые законы, которые, в свою очередь, образуют 5 групп в зависимости от периода их принятия; Б) правовые акты, регулирующие сборы; В) правовые акты, которые регулируют другие денежные платежи (таможенные пошлины и отчисления на социальное страхование)⁵².

Администрирование налога на недвижимость (§ 13—§ 16); Закон № 16/1993 Сб, о дорожном налоге (§ 15 Налоговая декларация).

⁵⁰Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

⁵¹Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a atd.

⁵²Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 4–8.

Иерархия источников налогового права в Чешской Республике.

Система источников налогового права представляет собой иерархическую систему, в которой правовые акты строятся в зависимости от их юридической силы. Как пишет профессор М. Karfíková, иерархия в системе источников права происходит из разделения в государстве власти на законодательную и исполнительную.

1. Конституционные законы. В налоговом праве Чехии наивысшей юридической силой обладают конституционные законы. Основным конституционным законом является Конституция Чешской Республики от 16 декабря 1992 г. (Конституционный закон № 1/1993 Сб.)⁵³. В Конституции ЧР выделяется такое понятие, как «конституционный порядок» (ústavní pořádek), который представляет собой свод конституционных законов и других источников конституционного права Чехии. Согласно статьям 3, 112 Конституции ЧР конституционный порядок Чешской Республики состоит из Конституции, Хартии основных прав и свобод и конституционных законов, принятых в соответствии с Конституцией.

Для налогового права абзац 5 ст. 5 Хартии основных прав и свобод имеет существенное значение, так как «устанавливает правило, что налоги и сборы могут взиматься только на основании закона. Это правило интерпретируется так, что основные структурные элементы налогов, сборов, а также других подобных денежных поступлений (например, взносы государственного страхования или таможенные пошлины) должны регулироваться правовыми актами на уровне закона»⁵⁴.

2. Международные договоры являются важным источником права наряду с национальными источниками. В соответствии со ст. 10 Конституции ЧР «международные договоры, к ратификации которых дал согласие парламент ЧР и условия которых для нее обязательны, являются частью системы законодательства. Если международным договором предусмотрено иное, чем в законе, то применяются положения международного договора»⁵⁵. Как пишет профессор М. Karfíková, «международные договоры являются частью национальной системы законодательства, и

⁵³ Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992 (ústavní zákon č. 1/1993 Sb.). [online]. — URL: <https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>

⁵⁴ Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 82.

⁵⁵ ч. 10 Ústava České republiky. Dostupné online: [online]. — URL: <https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>

в случае противоречия положений договора закону положения международных договора имеют автоматический приоритет в своем применении перед положениями закона»⁵⁶.

Международные договоры можно разделить на президентские договоры (право на их согласование принадлежит Президенту, и он это право никому не делегирует; они требуют согласия Парламента), правительственные договоры (Президент делегирует право вести переговоры по ним Правительству, и они не требуют согласия Парламента) и ведомственные, или министерские, договоры (они могут быть согласованы и одобрены членами Правительства, и не требуют согласия Парламента).

В налоговом праве особое значение имеют двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения. По своему характеру это президентские договоры, призванные устранить нежелательное двойное налогообложение доходов или имущества физических и юридических лиц в договаривающихся государствах.

3. Правовые акты Европейского Союза. Важным источником налогового права в ЧР как в стране — члене ЕС являются правовые акты ЕС. Действие правовых актов ЕС по отношению к правовым актам стран-участниц основано на *принципе верховенства права ЕС* над нормами национального законодательства государств-членов и на *принципе прямого действия права ЕС*, предусматривающем непосредственное применение права ЕС на территории государств-членов. Принцип прямого действия права ЕС является отличительным признаком права ЕС от международного права. Нормы международного права регулируют отношения государств и международных организаций. Нормы права ЕС непосредственно регулируют отношения с участием физических и юридических лиц стран — участниц ЕС.

Правовые акты ЕС имеют свою иерархию (как и национальные правовые акты). Правовые акты ЕС по критерию их юридической силы могут быть разделены на две группы: основные (первичные источники права) и второстепенные (вторичные источники права) («*primární*» а «*sekundární*»). В налоговом праве ключевая роль принадлежит первичному источнику права ЕС

⁵⁶ Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 83.

— Договору о функционировании ЕС⁵⁷. В настоящем Договоре закреплены правила, которые касаются вопросов гармонизации в сфере косвенного налогообложения и функционирования таможенного союза. Вторичные источники права ЕС — это *постановления (регламенты)* и *директивы*, а также *решения, рекомендации и заключения*. На уровне Европейского союза вторичное законодательство должно соответствовать первичному⁵⁸.

*В Чешской Республике постановления (регламенты) и директивы как источник права ЕС особенно актуальны*⁵⁹.

Постановления (регламенты) (чеш. - *nařízení*) как вторичные источники права ЕС имеют прямое действие для стран — участниц ЕС как на горизонтальном уровне (между странами-участницами и ее субъектами), так и на вертикальном (между субъектами страны). Они не нуждаются в одобрении со стороны стран-участниц, подлежат непосредственному применению странами-участницами, ее гражданами и юридическими лицами; страны-участницы не могут принимать акты, нарушающие их положения.

Директивы ЕС (чеш. - *směrnice*) в отличие от постановлений (регламента), имеют другой характер. Они требуют имплементации в законодательство стран-участниц, так как по своему содержанию в основном содержат общие нормы, положения, результат от введения которых необходимо достичь. При этом методы и способы, которыми этот результат должен быть достигнут, не конкретизируются, их определяют страны-участницы самостоятельно. Именно поэтому положения директив нуждаются в имплементации во внутригосударственные законодательства стран-участниц.

Директивы имеют установленный срок для имплементации. Он обычно составляет несколько лет (в последнее время этот период сокращается). Это иногда обусловлено необходимостью вмешательства в национальное законодательство с целью приведения национального законодательства в соответствие с законодательством ЕС. Надо отметить, что согласно практике Суда Европейского Союза, при определенных обстоятельствах директива может иметь вертикальное прямое действие, но при условии,

⁵⁷Smlouva o fungování Evropské unie (SFEU), союза (англ. Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU)

⁵⁸Karčíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 85.

⁵⁹Karčíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 85.

что она не была в указанный срок имплементирована в национальное законодательство, а ее содержание сформулировано ясно и четко.

В случае если государство вообще не имплементирует директиву в установленный срок или делает это в недостаточной степени, лица могут заявить о своих правах против государства-члена в суде.

Вопрос о прямом действии директив довольно часто решается Судом Европейского Союза, например, в сфере налогообложения. В сфере финансового права директивы встречаются в основном в отношении налогового права (особенно по поводу гармонизации косвенных налогов) и права финансовой системы (особенно в сфере регулирования и надзора за финансовыми учреждениями).

Регламенты и директивы обычно вступают в силу с указанной в них даты, в противном случае – на 20-й день после их публикации в Официальном журнале Европейского Союза.

Что касается эффективности директив, то специфика в том, что они, как правило, вступают в силу только после имплементации.

Решения (чеш. — rozhodnutí) всегда являются обязательными только «ad hoc» в отношении лиц, которым они адресованы (либо всем государствам — членам ЕС, либо только некоторым государствам или лицам, или отдельным структурам).

Рекомендации и заключения (чеш. — doporučení a stanoviska) по своему характеру не являются ни общеобязательными, ни индивидуально обязательными. Однако, будучи источниками права, они выражают определенное юридически одобряемое поведение или оценку правового положения, что может иметь значение для толкования правовых актов органов ЕС, а также первичных норм права ЕС.

Решения Европейского Суда (чеш. — rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie) играют ключевую роль, особенно при толковании законодательства ЕС, и отдельные национальные суды довольно часто обращаются в Суд Европейского Союза с предварительными вопросами, касающимися толкования частичных положений законодательства ЕС.

Международные договоры, заключенные ЕС (чеш. — mezinárodní smlouvy uzavřené Evropskou unií). Полномочия по заключению международных договоров в финансово-экономической сфере принадлежат Европейскому Союзу (ст. 47 Договора о Европейском Союзе). Феномен права ЕС заключается в том, что международный договор, заключенный

Союзом, обязывает не только сам ЕС, но также и государства-члены (ст. 226 Договора о функционировании Европейского Союза). Надо иметь в виду, что в решении 1999 года по делу Eddline El-Yassini Суд фактически сформулировал норму, уточнив, что положение международного соглашения ЕС, содержащее ясную и четкую обязанность (clear and precise obligation) и не предполагающее принятие имплементирующего акта, может иметь прямой эффект⁶⁰, т. е. наделять правами и обязанностями не только Европейское сообщество и государства-члены, но и частных лиц⁶¹.

Общие принципы права (например, принципы правовой определенности, пропорциональности, субсидиарности или недискриминации) являются источником права в материальном смысле.

Законы и постановления Сената.

Законы и постановления Сената являются еще одним формальным источником налогового права в ЧР. Их место в вертикальной иерархии формальных источников налогового права основано на следующем принципе. Законы не могут противоречить Конституции ЧР и конституционным законам, а международные договоры и правовые акты ЕС имеют преимущество в применении перед законом и постановлениями Сената.

Если говорить о горизонтальной иерархии между законами, то она основана на общем принципе, согласно которому действуют нормы общих законов, если специальный закон не содержит специальной нормы. Так, Порядок (кодекс) налоговых процедур ЧР (чеш. — *dánový řád*) является общим законом в области налоговых процедур и налогового процесса, нормы которого действуют по отношению ко всем налогам, если специальным налоговым законом, регулирующим отдельные виды налогов, не предусмотрено иное⁶².

Порядок (кодекс) налоговых процедур ЧР (*dánový řád*) является кодифицированным актом в области налоговых процедур и процесса. По отношению к другим кодифицированным актам по вопросам административ-

⁶⁰ Judgment of the Court of 2 March 1999. Nour Eddline El-Yassini v Secretary of State for Home Department. Case C-416/96 («Eddline El-Yassini»).

⁶¹ Лифшиц, И.М. Некоторые аспекты взаимодействия международного финансового права и права Европейского Союза. *Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта*, 2018, № 2, с. 5—13.

⁶² См. § 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů: «Настоящий Закон или его отдельные положения применяются, если иной закон не предусматривает иного порядка администрирования налогов».

ных процедур он обладает приоритетом действия. В частности, по отношению к Порядку (кодексу) административных процедур ЧР (чеш. — *správní řád* — кодифицированный процедурно-процессуальный закон в области административного права) нормы Порядка (кодекса) налоговых процедур ЧР (*dánový řád*) в области налоговых процедур и процесса обладают приоритетом действия⁶³.

Однако есть исключения. Например, отчисления на социальное обеспечение и взносы на медицинское страхование администрируются не в соответствии с Порядком (кодексом) налоговых процедур. Существуют ряд денежных выплат, администрирование которых регулируется Порядком налоговых процедур не полностью, а находится в так называемом раздельном администрировании: порядок хранения выплат регулируется Порядком (кодексом) административных процедур, а их сбор и взыскание — Порядком (кодексом) налоговых процедур⁶⁴.

Подзаконные нормативные акты. К ним относятся: постановления Правительства, постановления территориальных единиц самоуправления (муниципалитетов и регионов), постановления министерств, административных органов, Чешского государственного банка и органов местного самоуправления. Это «*sekundární*» нормативные правовые акты, которые не должны противоречить «*primárním*».

К «материальным источникам» финансового и налогового права относятся судебные решения, индивидуальные финансовые акты, внутренние акты, налоговые инструкции⁶⁵.

4.2. Система формальных источников налогового права в Республике Польша

Приступая к характеристике системы формальных источников налогового права Республики Польша (далее по тексту — Польша), необходимо

⁶³См. § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů: «Отношение к Кодексу административных процедур. При администрировании налогов Кодекс административных процедур не применяется».

⁶⁴Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 5.

⁶⁵Karčíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 88.

отметить ее сходство с системой источников налогового права Чехии, которая была описана выше.

Это объясняется несколькими причинами: во-первых, Польша, как и Чехия, представляет собой унитарное государство в форме парламентской республики; во-вторых, Польша является, как и Чехия, страной — участницей ЕС; в-третьих, правовые системы данных государств относятся к одному типу правовой культуры (романо-германской); в-четвертых, система налогов в Польше и Чехии имеет много схожих элементов; в-пятых, в Польше, как и в Чехии, налоговые процедурно-процессуальные нормы сосредоточены в общем законе, а регулирование порядка взимания отдельных налогов и налоговых платежей — в отдельных материальных законах; в-шестых, в Польше, также как и в Чехии, прослеживается тенденция к детальной регламентации налоговых процедур и их кодификации; в-седьмых, наука финансового права в Польше придерживается схожих с Чехией концепций в понимании структуры финансового права, разделяя его на фискальную и нефискальную часть.

Говоря об источниках права в Польше, интересно отметить тот факт, что система источников права закреплена и конкретно перечислена в ст. 87 Конституции Республики Польша от 2 апреля 1997 г. В частности, в ст. 87 Конституции Польши указано, что: «1. Источниками общеобязательного права Республики Польша являются: Конституция, законы, ратифицированные международные договоры, а также распоряжения (*rozporządzenia*). 2. Источниками общеобязательного права Республики Польша на территории деятельности органов, которые его установили, являются акты местного права»⁶⁶. Закрепленная в Конституции Польши структура источников права распространяется на все отрасли права, включая финансовое и налоговое право.

В Общей теории налогового права под источниками налогового права понимаются нормативные акты, в которых содержатся общеобязательные нормы налогового характера⁶⁷.

Исходя из положения теории и законодательства, можно сказать, что систему «формальных» источников налогового права в Польше образуют следующие нормативные правовые акты:

⁶⁶Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku. Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.[online]. — URL: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>

⁶⁷Etel, L. *Prawo podatkowe*. In Wyd. 2. Warszawa: Difin, 2008. s. 49

- Конституция Республики Польша⁶⁸;
- ратифицированные международные договоры;
- непосредственно применимые нормы права ЕС;
- законы;
- распоряжения (пол. - rozporządzenia). По своему характеру это подзаконные правовые акты, которые могут принимать органы исполнительной власти, министерства, ведомства в рамках, предоставленной им компетенции;
- акты местных органов власти.

К числу «первичных» нормативных правовых актов относятся Конституция Польши, законы, ратифицированные международные договоры, нормы права ЕС прямого действия. К «вторичным» нормативным правовым актам относятся подзаконные акты: распоряжения и акты местных органов власти и органов местного самоуправления.

1. Конституция Республики Польша (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku) является основным, наивысшим актом в системе источников налогового права. В Конституции Польши закреплены основные положения, касающиеся налогового права. В частности, ст. 84 Конституции закрепляет правовые основы налогообложения, а именно положение о том, что «каждый обязан нести публичные обременения и повинности, в том числе платить налоги, определенные в законе»; ст. 217 определяет существенные элементы конструкции налогов, которые должны устанавливаться только законом: «обложение налогами, иными публичными сборами (daniny), определение субъектов, объектов налогообложения и налоговых ставок, а также принципов признания льгот и аннулирования недоимок и категорий субъектов, освобожденных от налогов, производятся путем закона»; ст. 123 предусматривает особый порядок принятия налоговых законов; ст. 168 определяет компетенцию органов местного самоуправления при принятии налоговых правовых актов⁶⁹.

2. Ратифицированные международные договоры. Согласно ст. 91 Конституции Республики Польша: 1) ратифицированный международный

⁶⁸Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. [online]. — URL: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>

⁶⁹Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku. Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483. [online]. — URL: <https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/polski/kon1.htm>

договор после его опубликования в «Вестнике Республики Польша» образует часть правового порядка страны и применяется непосредственно, поскольку его применение не поставлено в зависимость от издания закона; 2) международный договор, ратифицированный с предварительного согласия, выраженного в законе, имеет приоритет перед законом, если этот закон нельзя согласовать с договором; 3) если это следует из договора, ратифицированного Республикой Польша, конституирующего международную организацию, установленное ею право применяется непосредственно и имеет преимущественную силу в случае противоречий с законом. Положения норм ратифицированных международных договоров присуща особая юридическая сила в случае противоречия с содержанием национальных законов.

Основными международными договорами в области налогового права являются договоры об избежании двойного налогообложения. Польша заключила около 80 договоров об избежании двойного налогообложения, в том числе соглашение с Чешской Республикой. Соглашение между Правительством Республики Польша и Правительством Чешской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении подоходного налога и налога на имущество было составлено 24 июня 1993 г. (Sb. Polské republiky 1994, № 47, pol. 189). Это соглашение определяет рамки налоговой ответственности лица (так называемое налоговое резидентство) в каждом из этих государств.

3. Нормы права Европейского Союза. После вступления Польши в ЕС и подписания 16 апреля 2003 г. Соглашения на территории Польши наряду с национальным правом стало действовать право ЕС, в том числе в области налогов. Право ЕС в Польше обладает приоритетом по отношению к национальному праву, в том числе и в области налогов. Это проявляется в том, что в случае возникновения противоречий между нормами национального права и права ЕС применяются нормы права ЕС. Иерархия источников права ЕС и механизм их действия в Польше аналогичны тем, которые существуют в Чехии и были описаны в предыдущем параграфе.

4. Законы. Основными источниками налогового права в Польше являются законы. Преимущество закона в структуре источников налогового права основано на положении, закрепленном в ст. 217 Конституции Польши, согласно которому все существенные элементы конструкции налога должны определяться только законом. Как и в Чехии, в Польше можно сре-

ди законов в области налогового права выделить *общие и специальные законы, материальные и процессуальные*.

Общим процессуальным налоговым законом, регулирующим налоговые процедуры и процесс, является Закон от 29 августа 1997 г. «Об администрировании налогов и сборов» (Ustawa Ordynacja podatkowa)⁷⁰. Его положения применяются в отношении: а) налогов, сборов, неналоговых поступлений в государственный бюджет, а также в бюджеты органов местного самоуправления; б) финансовых сборов, а также сборов, указанных в положениях о налогах и местных сборах; с) других вопросов налогового права, кроме перечисленных выше, которые входят в компетенцию налоговых органов. При этом данный Закон не регулирует вопросы: а) регистрации налогоплательщиков (эти отношения регулируются отдельным Законом от 13 октября 1995 г. «О правилах регистрации и идентификации налогоплательщиков»)⁷¹; б) финансовый контроль (эти отношения регулируются отдельным законом — Законом от 16 ноября 2016 г. «О государственном финансовом управлении»)⁷².

Специальными материальными законами (т. е. законами, регулирующими порядок установления и взимания конкретных видов налогов) являются законы материального налогового права. Они непосредственно регулируют права и обязанности всех субъектов права в части всех налогов.

С учетом существующей в Польше системе налогов можно выделить следующие основные материальные законы, регулирующие следующие виды налогов:

Прямые налоги

Налоги на доходы.

— *Подходный налог с физических лиц* (пол. — Podatek dochodowy od osób fizycznych) регулируют Закон от 26 июля 1991 г. «О подоходном

⁷⁰Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, ve znění pozdějších předpisů. Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19971370926>

⁷¹Ustawa z dnia 13 października 1995 r., o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Dz.U. 1995 nr 142 poz. 702. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19951420702>

⁷²Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r., o Krajowej Administracji Skarbowej. Dz.U. 2016 poz. 1947. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160001947>

налоге с физических лиц»⁷³, Закон от 20 ноября 1998 г. «О фиксированной ставке подоходного налога с определенных доходов, полученных физическими лицами»⁷⁴. Это общий налог, применимый ко всем личным доходам, который возник в результате реформ в начале 1990-х годов. Большим преимуществом Закона «О подоходном налоге с физических лиц» является то, что он заменил 5 законодательных актов, действовавших до конца 1991 года, и унифицировал вопрос налогообложения доходов физических лиц.

Рисунок № 11. Система налогов в Польше



— *Налог на прибыль юридических лиц* (пол. - Podatek dochodowy od osób prawnych) регулирует Закон от 15 февраля 1992 г. «О налоге на при-

⁷³Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19910800350>

⁷⁴Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r., o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dz.U. 1998 nr 144 poz. 930.[online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19981440930>

биль»⁷⁵. Это вид прямого налогового обременения доходов, полученных юридическими лицами.

Имущественные налоги.

К имущественным налогам в Польше относятся пять налогов, а именно: налог на дарение и наследство; сельскохозяйственный налог; лесной налог; налог на недвижимость; дорожный налог. Регулирование этих налогов осуществляется на уровне отдельных материальных законов (за исключением налога на недвижимость и дорожного налога).

— *Налог на наследство и дарение* (пол. — Podatek od spadków i darowizn) регулируется Законом от 28 июля 1983 г. «О налоге на наследство и дарение»⁷⁶ с внесенными в него поправками. Это один из старейших налогов на недвижимость, целью которого является обложение налогом имущества, приобретенного бесплатно.

— *Сельскохозяйственный налог* (пол. — Podatek rolny) регулирует Закон «О сельскохозяйственном налоге»⁷⁷ от 15 ноября 1984 г. с внесенными в него поправками. Он очень тесно связан с налогами на имущество и лесными налогами, так как каждый из этих налогов регулирует вопросы налогообложения земель, имеющих разное назначение.

— *Лесной налог* (пол. — Podatek leśny) регулирует Закон от 30 октября 2002 г. «О лесном налоге»⁷⁸. Все леса, расположенные на территории Польши, подлежат налогообложению, за исключением лесов, предназначенных для хозяйственной деятельности, отличной от лесохозяйственной деятельности. Налогоплательщиками являются физические и юридические лица, владеющие лесом или пользующиеся лесом.

⁷⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19920210086>

⁷⁶ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn. Dz.U. 1983 nr 45 poz. 207. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19830450207>

⁷⁷ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r., o podatku rolnym. Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19840520268>

⁷⁸ Ustawa z dnia 30 października 2002 r., o podatku leśnym. Dz.U. 2002 nr 200 poz. 1682. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU2002200168>

— *Налог на недвижимость* (пол. – Podatek od nieruchomości) регулируется Законом от 12 января 1991 г. «О местных налогах и сборах»⁷⁹. В отличие от ранее упомянутых правовых законов, этот закон касается не только налога на недвижимость, но и регулирует условия налогообложения некоторых других местных налогов и сборов, таких, например, как дорожный налог.

— *Дорожный налог* (пол. – Podatek od środków transportowych) регулируется Законом от 12 января 1991 г. «О местных налогах и сборах»⁸⁰. Объектом дорожного налога являются грузовые автомобили, полуприцепы и прицепы, полуприцепы и автобусы. Легковые автомобили освобождены от налогообложения и облагаются акцизами как отдельная категория. Налогоплательщики — физические или юридические лица, владеющие транспортным средством.

Остальные прямые налоги.

Стоит отметить правовое регулирование двух налогов: налога на гражданско-правовую деятельность и тоннажного налога.

— *Налог на гражданско-правовую деятельность* (пол. – Podatek od czynności cywilnoprawnych) регулируется Законом от 9 сентября 2000 г. «О налоге на гражданско-правовую деятельность» с внесенными в него поправками⁸¹. Закон определяет следующие виды деятельности, которые являются объектом налогообложения. В основном это договоры купли-продажи и обмена вещей и имущественных прав; договоры займа; договоры дарения, если они связаны с принятием на себя долгов или иных обязательств дарителя; договоры о части наследства, а также договоры об отказе от совместной собственности, если они касаются выплат и доплат; договоры об оформлении ипотеки; договоры об установлении пользования или сервитута за плату; договоры об учреждении компании (уставы).

⁷⁹Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r., o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31. [online].— URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19910090031>

⁸⁰Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r., o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31. [online].— URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19910090031>

⁸¹Ustawa z dnia 9 września 2000 r., o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2000 nr 86 poz. 959. [online].— URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu20000860959>

Данная деятельность исключается из налогообложения, если хотя бы одна из сторон в связи с осуществлением этой деятельности облагается НДС или освобождается от уплаты этого налога. Налогоплательщиком является физическое или юридическое лицо и организационная единица без правосубъектности, являющаяся участником какой-либо гражданско-правовой деятельности, в связи с которой возникает обязанность по уплате налога.

— *Тоннажный налог* (пол. – Podatek tonazowy) регулируется Законом от 24 августа 2006 г. «О тоннажном налоге»⁸². Тоннажный налог является относительно новым видом налогообложения в польской системе налогов и стал ее частью только в 2007 году, в связи с вступлением в силу указанного специального Закона. В соответствии этим Законом налог применяется к операторам морских торговых судов, используемых в международных перевозках. Налогообложению подлежит деятельность, связанная с перевозкой грузов и пассажиров, спасательными работами на море и другими видами деятельности, указанными в § 3 Закона.

Косвенные налоги

— *Налог на добавленную стоимость* (пол. - Podatek od towarów i usług) действует в Польше с 1993 года, а в его нынешнем виде, адаптированном к общей системе налога на добавленную стоимость в ЕС, — с 1 мая 2004 г. Этот налог регулируется Законом от 11 марта 2004 г. «О налоге на добавленную стоимость (НДС)»⁸³ и Директивой 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость⁸⁴.

Акцизы (пол. – Podatek akcyzowy) регулируются Законом от 6 декабря 2008 г. «Об акцизном сборе» с внесенными в него поправками⁸⁵. За время своего развития до нынешнего вида этот Закон претерпел множество изменений в результате вступления Польши в ЕС в 2004 году. На сегодняш-

⁸²Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r., o podatku tonazowym. Dz.U. 2006 nr 183 poz. 1353. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20061831353>

⁸³Ustawa z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20040540535>

⁸⁴Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. — URL: <https://esipa.cz/sbirka/sbsrv.dll/sb?DR=SB&CP=32006L0112>

⁸⁵Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r., o podatku akcyzowym. Dz.U. 2009 nr 3 poz. 11. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdU20090030011>

ний день создана правовая база акцизного сбора, которая скорректировала структуру налога в соответствии с требованиями Европейского Союза.

— *Налог на азартные игры* (пол. – Podatek od gier) регулируется Законом «Об азартных играх» от 19 ноября 2009 г.⁸⁶, который предусматривает, что налог применяется к азартным играм, ставкам и игровым автоматам. Налогоплательщиками являются субъекты, осуществляющие деятельность в сфере азартных игр, тотализатора или игровых автоматов.

— *Специальный налоговый кодифицированный уголовный закон.*

Среди специальных законов как источников налогового права следует выделить специальный кодифицированный закон, которым отдельно урегулированы составы налоговых преступлений и ответственность за их совершение. Это -Закон от 10 сентября 1999 г. «Налоговый уголовный кодекс» (пол. - Ustawa Kodeks karny skarbowy)⁸⁷.

Надо отметить, что ни в Чехии, ни в Российской Федерации налоговые преступления не являются предметом регулирования отдельного кодифицированного закона.

Специальные законы, регулирующие отдельные виды государственных сборов и местные налоги и платежи. Здесь можно выделить Закон от 12 января 1991 г. «О местных налогах и платежах» (пол. – Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych)⁸⁸, который регулирует местные налоги и сборы, а также Закон от 9 сентября 2000 г. «О гербовом сборе» (пол. — Ustawa o opłacie skarbowej)⁸⁹, который регулирует порядок взимания гербового сбора.

5. Акты местных органов власти и самоуправления. В соответствии со ст. 94 Конституции Польши местные органы власти и органы местного самоуправления могут на основании и в пределах предоставленных им полномочий принимать местные акты, действующие на территории этих образований. Среди актов местных органов власти главное место занимают

⁸⁶Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r., o grach hazardowych. Dz.U. 2009 nr 201 poz. 1540. [online].— URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20092011540>

⁸⁷Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy. Dz.U. 1999 nr 83 poz. 930. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19990830930>

⁸⁸Ustawa z dnia 9 września 2000 r., o opłacie skarbowej. Dz.U. 2000 nr 86 poz. 960. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20000860960>

⁸⁹Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19910090031>

нормативные акты волостных советов, регулирующие некоторые элементы конструкции налогов. Местные органы власти именно таким образом устанавливают ставки, предоставляют льготы и налоговые освобождения, определяют порядок и условия налогового платежа, поступающего в местный бюджет.

4.3. Система и иерархия формальных источников налогового права в Российской Федерации

Приступая к характеристике формальных источников налогового права в Российской Федерации, необходимо, прежде всего, сказать о том, что правовая система Российской Федерации относится к романо-германскому типу, в связи с чем, основным источником права среди формальных источников права является нормативный акт.

Иерархия источников права в Российской Федерации строится с учетом принципа разделения публичной власти⁹⁰ на законодательную, исполнительную и судебную (ст. 10 Конституции РФ)⁹¹.

Российской Федерации представляет собой федеративное государство, поэтому структура источников права имеет три уровня: федеральный, региональный и местный.

Государственную власть в Российской Федерации осуществляют Президент Российской Федерации, Федеральное Собрание (Совет Федерации и Государственная Дума), Правительство Российской Федерации, суды Российской Федерации. Государственную власть в субъектах Российской Федерации осуществляют образуемые ими органы государственной власти. Разграничение предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами государственной власти субъектов Российской Федерации осуществляется Конституцией РФ, Феде-

⁹⁰В Российской Федерации публичную власть образуют органы государственной власти и органы местного самоуправления. Органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти, а являются органами публичной власти на местах (ст.12 Конституции РФ.)

⁹¹Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993(с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/

ративным и иными договорами о разграничении предметов ведения и полномочий.

Публичную власть на местах осуществляют органы местного самоуправления, которые не входят в систему органов государственной власти (ст. 12 Конституция РФ.) В соответствии п. 2 ст. 34 Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 26.05.2021) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.06.2021) в структуре органов муниципального образования есть представительные органы муниципального образования (законодательная власть) и исполнительно-распорядительные органы представительного органа муниципального образования (исполнительная власть)⁹².

Конституция РФ содержит общие положения, которые закрепляют *общую систему источников права* в Российской Федерации и их иерархию с учетом разделения власти на законодательную и исполнительную, а также разделения полномочий между федеральным, региональным и местным уровнями публичной власти.

Налоговый кодекс РФ (часть первая) как специальный законодательный акт в области налогов, сборов и страховых выплат, который обладает статусом Федерального закона, имеющего прямое действие на всей территории Российской Федерации, закрепляет *специальную систему источников налогового права* в Российской Федерации и их иерархию, с учетом общих положений об источниках права, предусмотренных Конституцией РФ, с учетом разделения в Российской Федерации власти на законодательную и исполнительную, а также разделения полномочий между федеральным, региональным и местным уровнями публичной власти по вопросам налогообложения. Здесь надо отметить, что Налоговый кодекс РФ (НК РФ) ввел свои обобщающие специальные понятия, которые использует именно в отношении источников налогового права. Не раскрыв данные понятия, трудно будет понять систему и иерархию.

Понятие «законодательство о налогах и сборах» (п. 6 ст. 1 НК РФ).

НК РФ применяет термин «законодательство о налогах и сборах» (п. 6 ст. 1 НК РФ), который включает в себя:

⁹²Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ (ред. от 01.07.2021) «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_44571/

1) законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из положений НК РФ и принятых в соответствии с ними федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах (п. 1 ст. 1 НК РФ);

2) законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, состоящее из законов о налогах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ (п. 4 ст. 1 НК РФ);

3) нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах, которые принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ (п. 5 ст. 1 НК РФ).

Этот термин применяется только в отношении нормативных актов, принимаемых законодательными органами на федеральном, региональном и местном уровне в области налогов, сборов, страховых взносов.

Кроме того, в п. 7 ст. 1 НК РФ закрепляется положение о том, что «внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования»⁹³.

Понятие «нормативный правовой акт» (статьи 4, 6 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ применяет термин «нормативный правовой акт», который употребляется только в отношении актов исполнительных органов власти на федеральном, региональном и местном уровне. Это:

- 1) нормативные правовые акты Правительства РФ;
- 2) нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти;
- 3) нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ;
- 4) нормативные правовые акты исполнительных органов местного самоуправления.

⁹³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 02.07.2021). [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/578538498c35a4d2aa27e5e4501c797e0f4b8f0d/

При помощи данной терминологии (двух этих понятий) законодатель четко очерчивает границы полномочий законодательной и исполнительной власти по вопросам возможного правотворчества в области налогов, сборов и страховых платежей.

При этом законодатель подчеркивает, что только перечисленные им органы исполнительной власти могут издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов и страховых взносов и только при соблюдении одновременно нескольких условий: в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, б) в пределах своей компетенции, в) принимаемые ими нормативные акты не могут изменять и дополнять законодательство о налогах и сборах, если иное не предусмотрено ст. 4 НК РФ по вопросам налогообложения.

Общая система источников налогового права с учетом вышеизложенных положений НК РФ может быть представлена в виде схемы (см. рис. 12).

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УРОВЕНЬ (общегосударственный)

Конституция РФ. В соответствии с ч. 1 ст. 15 Конституции РФ *«Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации. Законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции Российской Федерации»*. Часть 2 ст. 4 Конституции РФ закрепляет положение, что *«Конституция Российской Федерации и федеральные законы имеют верховенство на всей территории Российской Федерации»*.

Конституция РФ 1993 года не содержит самостоятельной структурной части (главы), в рамках которой регулировались бы, как это принято во многих зарубежных конституциях, проблемы финансовой системы, бюджета и, соответственно, налогов.

Одновременно можно выделить комплекс достаточно конкретных конституционных норм и институтов, имеющих прямое или опосредованное отношение к налоговому праву. Это: а) институты экономических (ст. 8) и социальных (ст. 7) основ конституционного строя, предопределяющие конституционные начала социально ориентированной рыночной экономики в Российской Федерации; б) институты правового положения человека и гражданина в системе налоговых отношений, где центральное место принадлежит статье 57 Конституции РФ; в) институт разграничения предметов ведения в области налогообложения и сборов между отдельными «этажа-

Глава 4. Источники налогового права на примере отдельных стран Европейского Союза и Российской Федерации

ми» публичной власти — Российской Федерацией, ее субъектами и органами местного самоуправления (п. «з» ст. 71, п. «и» ч. 1 ст. 72, ч. 1 ст. 132); г) компетенционные институты органов власти в сфере налогов и сборов (ч. 3 ст. 80, п. «б» ст. 106, п. «б» ч. 1 ст. 114); д) институты конституционных основ общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, которые устанавливаются федеральным законом (ч. 3 ст. 75).

Рисунок 12. Описание источников налогового права Российской Федерации с учетом положений Конституции РФ и Налогового кодекса РФ



Наличие соответствующих конституционных норм и принципов, закрепленных в Конституции РФ и обладающих высшей юридической силой, в системе отраслевых институтов налогового права лишает государственную власть возможности произвольно решать на уровне текущего налогового законодательства (включая федеральные законы) наиболее принципиальные вопросы налогообложения.

2. Международные договоры. Частью 4 ст. 15 Конституции РФ предусмотрено, что *«общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора»*⁹⁴.

Здесь надо отметить, что общий порядок действия международных договоров в Российской Федерации определен в ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, ст. 79 Конституции РФ; ст. 5 Федерального закона от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 08.12.2020) «О международных договорах Российской Федерации»⁹⁵, разъяснен постановлениями Конституционного Суда РФ от 14.07.2015 №21-П/2015⁹⁶, от 19.01.2017 №1-П/2017⁹⁷, которые предусматривают, что:

1. Международные договоры Российской Федерации наряду с общепризнанными принципами и нормами международного права являются в соответствии с Конституцией Российской Федерации составной частью ее правовой системы.

2. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

3. Положения официально опубликованных международных договоров Российской Федерации, не требующие издания внутригосударственных актов для применения, действуют в Российской Федерации непосредственно. Для осуществления иных положений международных договоров Российской Федерации принимаются соответствующие правовые акты.

⁹⁴ Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). [online]. — URL: <http://duma.gov.ru/news/48953/>

⁹⁵ Федеральный закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 08.12.2020) «О международных договорах Российской Федерации» [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7258/57f1d874f7d150c515ed096d5bde22dd248f39a1/

⁹⁶ Постановлением Конституционного Суда РФ от 14.01.2015 №21-П/2015. [online]. — URL: <https://rg.ru/2015/07/27/ks-dok.html>

⁹⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2017 N 1-П. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_211287/

4. Решения межгосударственных органов, принятые на основании положений международных договоров Российской Федерации в их истолковании, противоречащем Конституции Российской Федерации, не подлежат исполнению в Российской Федерации. Такое противоречие может быть установлено в порядке⁹⁸, определенном федеральным конституционным законом. Кроме того, ч. 6 ст. 125 Конституции РФ (с учетом изм. от 01.07.2020) предусматривает следующее положение: *«Акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу; не соответствующие Конституции Российской Федерации международные договоры Российской Федерации не подлежат введению в действие и применению. Акты или их отдельные положения, признанные конституционными в истолковании, данном Конституционным Судом Российской Федерации, не подлежат применению в ином истолковании»*⁹⁹.

Применительно к налоговому праву можно говорить о договорах об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход. Согласно официальной информации, размещенной на сайте Федеральной налоговой службы России, в настоящее время Российской Федерацией заключено 80 таких договоров¹⁰⁰. В НК РФ содержится ст. 7, которая предусматривает порядок действия международных договоров по вопросам налогообложения. В частности, в п. 1 ст. 7 НК РФ предусмотрено, что *«если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации»*¹⁰¹.

⁹⁸Такой порядок предусмотрен статьей 104.1 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (в ред. от 09.11.2020) «О Конституционном Суде Российской Федерации» (это способ «направление обращения в Конституционный Суд РФ»). [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4172/941d6f5c87a60c78aa1c496979bb9e5cc8754bac/

⁹⁹Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020). [online]. — URL: <http://duma.gov.ru/news/48953/>

¹⁰⁰Официальный сайт Федеральной налоговой службы России.[online]. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/

¹⁰¹Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 20.04.2021). [online]. — URL:

3. Законы на федеральном уровне могут быть следующих видов.

3.1. *Федеральные конституционные законы* — это федеральные законодательные акты, которые подлежат применению по вопросам, находящимся в ведении Российской Федерации, и которые прямо указаны в Конституции РФ (ст. 76, п. 1 ст. 108). Необходимость принятия федеральных конституционных законов закреплена в следующих статьях Конституции РФ: частях 1, 2 ст. 56; ч. 2 ст. 65; ч. 5 ст. 66; ч. 1 ст. 70; п. «в» ст. 84 и т. д.; *Конституция РФ не предусматривает принятие федерального конституционного закона по вопросам налогообложения.*

3.2. *Федеральные законы* могут быть двух видов (части 1 и 2 ст. 76 Конституции РФ): а) федеральные законы прямого действия, которые распространяют свое действие на всю территорию Российской Федерации. Они принимаются по предметам ведения Российской Федерации; б) просто федеральные законы, которые принимаются по предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов.

В соответствии с ч. 3 ст. 76 Конституции РФ федеральные законы не могут противоречить федеральным конституционным законам.

Налоговый кодекс РФ является федеральным законом. По своей правовой природе это закон прямого действия, т. е. его положения подлежат применению на всей территории Российской Федерации^{102,103}. Такой вывод можно сделать на основании того, что:

— во-первых, ч. 3 ст. 75 Конституции РФ напрямую предусматривает, что «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом»;

— во-вторых, в соответствии с п. «з» ст. 71 Конституции РФ в ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы; в соответствии с п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ в совместном ведении Российской

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/0b35b3974001cdb58fa49100098523cae5ac26/

¹⁰² Согласно ч. 1 ст. 67 Конституции РФ «Территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. На территории Российской Федерации в соответствии с федеральным законом могут быть созданы федеральные территории. Организация публичной власти на федеральных территориях устанавливается указанным федеральным законом».

¹⁰³ Крохина, Ю.А. *Налоговое право*. Москва: ЮНИТА. 2008, с. 86.

Федерации и субъектов Российской Федерации находится установление общих принципов налогообложения исборов в Российской Федерации;

— в-третьих, в соответствии с пунктами 4, 5 ст. 1 НК РФ законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах могут приниматься только в соответствии с положениями НК РФ, а пункты 5 и 6 ст. 12 НК РФ предусматривают положение о том, что федеральные, региональные и местные налоги и сборы устанавливаются и отменяются только НК РФ.

Положения НК РФ должны соответствовать Конституции РФ и не должны противоречить федеральным конституционным законам.

4. Постановления Совета Федерации и Постановления Государственной Думы РФ.

Совет Федерации принимает постановления по вопросам, отнесенным к его ведению Конституцией Российской Федерации (ч. 2 ст. 102 Конституции РФ). Государственная Дума принимает постановления по вопросам, отнесенным к ее ведению Конституцией Российской Федерации (ч. 2 ст. 103 Конституции РФ). *По налоговым вопросам не принимаются постановления Совета Федерации и постановления Государственной Думы РФ.*

5. Указы и распоряжения Президента РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 90 Конституции РФ Президент РФ издает указы и распоряжения. Указы и распоряжения Президента РФ по своей правовой природе являются подзаконными нормативными актами и не должны противоречить Конституции РФ и федеральным законам. Статья 90 Конституции РФ устанавливает общие принципы действия указов как источника права. В частности, частями 2 и 3 ст. 90 Конституции РФ предусмотрено: «2. *Указы и распоряжения Президента Российской Федерации обязательны для исполнения на всей территории Российской Федерации.* 3. *Указы и распоряжения Президента Российской Федерации не должны противоречить Конституции Российской Федерации и федеральным законам.*».

На основании ч. 2 ст. 85 Конституции РФ Президент РФ имеет право приостанавливать действие актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в случае противоречия этих актов Конституции РФ и федеральным законам, международным обязательствам Российской Федерации или нарушения прав и свобод человека и гражданина до решения этого вопроса соответствующим судом.

НК РФ (ст. 7) не предусматривает возможность издания по вопросам налогов и сборов указов и распоряжений Президента РФ. Это следует из содержания положений статей 1 и 7 НК РФ.

До принятия в Российской Федерации первой части НК РФ Президент РФ имел право по вопросам налогообложения издавать указы и распоряжения, и такая практика существовала. Но с принятием первой части НК РФ эта практика была прекращена. Статьями 1 и 7 НК РФ четко предусмотрено, какие органы государственной власти могут принимать нормативные акты по вопросам налогов и сборов. К таким органам отнесены органы законодательной власти и органы исполнительной власти. Президент РФ не был указан.

Однако стоит обратить внимание на наличие у Президента РФ следующих полномочий в отношении нормативных актов органов исполнительной власти, в том числе в области налогов и сборов. Президент РФ в силу предоставленных ему Конституцией РФ полномочий (ч. 2 ст. 85) имеет право приостановить действие нормативного правового акта органа исполнительной власти, принятого по вопросам налогов, сборов и страховых взносов, до момента признания или непризнания судом данного акта недействительным по основаниям, предусмотренных ч. 2 ст. 85 Конституции РФ и ст. 8 НК РФ.

6. Постановления и распоряжения Правительства РФ.

Статья 115 Конституции РФ устанавливает общие принципы действия постановлений и распоряжений Правительства РФ: «1. На основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных законов, указов, распоряжений, поручений Президента Российской Федерации Правительство Российской Федерации издает постановления и распоряжения, обеспечивает их исполнение. 2. Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации обязательны к исполнению в Российской Федерации. 3. Постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации в случае их противоречия Конституции Российской Федерации, федеральным законам, указам и распоряжениям Президента Российской Федерации могут быть отменены Президентом Российской Федерации».

Статья 7 НК РФ содержит специальную норму в отношении порядка принятия и действия постановлений и распоряжений Правительства РФ как источника налогового права. В частности, п. 1 ст. 7 НК РФ представляет Правительству РФ, федеральным органам исполнительной власти на всех уровнях (федеральном, региональном, местном) издавать «нормативные право-

вые акты по вопросам налогообложения», но в предусмотренных «законодательством о налогах и сборах» случаях в пределах своей компетенции, и при условии, что они не будут изменять или дополнять «законодательство о налогах и сборах».

Пункт 2 ст. 7 НК РФ предусматривает, что федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, его территориальные органы (ФНС России и ее территориальные подразделения), а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации не имеют права издавать «нормативные правовые акты по вопросам налогов, сборов, страховых взносов».

Пункт 1 ст. 7 НК РФ предоставляет Минфину России издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, но в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции, и при условии, что они не будут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

*Региональный уровень.*¹⁰⁴

Конституция РФ предусматривает следующие виды нормативных актов, которые могут приниматься на региональном уровне: *Конституции изаконь республик, уставы, законы и иные нормативные правовые акты краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов.*

Таким образом, источниками права на региональном уровне могут быть:

1. *Конституции республик, Уставы краев, областей, городов федерального значения, автономных областей, автономных округов.*
2. *Законы субъектов Российской Федерации.*
3. *Иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации (ч. 5 ст. 76); (законодательные акты регионального уровня)*
4. *Нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации (подзаконные акты региональных органов исполнительной власти).*

¹⁰⁴ На региональном уровне такие субъекты Российской Федерации, как республика, край, область, город федерального значения, автономная область, автономный округ, являются равноправными.

Статьи 72 и 76 Конституции РФ закрепляют следующие общие принципы иерархии источников права на территориальном уровне.

Конституции и законы республик, уставы, законы и иные нормативные правовые акты краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов должны соответствовать Конституции РФ. Далее иерархия зависит от того, находится ли вопрос, по которому принят региональный нормативный акт, в пределах ведения Российской Федерации или в пределах совместного ведения.

Если вопрос находится вне пределов ведения Российской Федерации и вне пределов совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов, то в соответствии с ч. 4 ст. 76 Конституции РФ субъект Российской Федерации вправе осуществлять собственное правовое регулирование, включая принятие законов и иных нормативных правовых актов. При этом ч. 6 ст. 76 Конституции РФ предусматривает, что, если есть противоречие между федеральным законом и нормативным правовым актом субъекта Российской Федерации, действует нормативный правовой акт субъекта Российской Федерации.

Указанное правило приоритета действия региональных нормативных актов по отношению к федеральным актам не действует, если региональный акт принимается по вопросам, которые находятся в пределах ведения Российской Федерации или в пределах совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов. В случае противоречия регионального акта федеральному действует федеральный акт.

Вопросы, касающиеся федеральных налогов и сборов, находятся в ведении Российской Федерации (п. «з» ст. 71 Конституции РФ), вопрос установления общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ). Таким образом, все региональные нормативные акты по указанным вопросам должны приниматься с учетом положений принятого по данным вопросам федерального закона, а в случае их противоречия федеральному законодательству будут действовать положения федерального закона.

В Российской Федерации основным федеральным законом прямого действия по вопросам налогообложения для регионального уровня является НК РФ. Приоритет действия федерального налогового законодательства над региональным дополнительно закреплен и в положениях самого НК РФ. Так, пунктами 4, 5 ст. 1 НК РФ предусматривается, что законодательство

субъектов Российской Федерации о налогах и сборах должно приниматься в соответствии с НК РФ. Кроме того, в пунктах 5 и 6 ст. 12 НК РФ закреплено положение, что федеральные, региональные и местные налоги и сборы устанавливаются и отменяются только НК РФ.

То, что касается действия нормативных правовых актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, то ст. 7 НК РФ содержит специальную норму в отношении порядка их принятия и действия. Региональные органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации могут издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, но в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции и при условии, что они не будут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, если иное не предусмотрено ст. 4 НК РФ.

МЕСТНЫЙ УРОВЕНЬ (уровень муниципальных образований, уровень местного самоуправления)¹⁰⁵.

1. Нормативные правовые акты муниципальных образований (законодательный акт местного уровня).

Пункт 5 ст. 1 НК РФ предусматривает положение, согласно которому нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом. Статьей 132 Конституции РФ закреплено, что органы местного самоуправления могут лишь вводить местные налоги (но не устанавливать)¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Часть 3 ст. 132 Конституции РФ устанавливает: «Органы местного самоуправления и органы государственной власти входят в единую систему публичной власти в Российской Федерации».

¹⁰⁶ Статья 132 Конституции РФ:

1. Органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, вводят местные налоги и сборы, решают иные вопросы местного значения, а также в соответствии с федеральным законом обеспечивают в пределах своей компетенции доступность медицинской помощи.
2. Органы местного самоуправления могут наделяться федеральным законом, законом субъекта Российской Федерации отдельными государственными полномочиями при условии передачи необходимых для осуществления таких полномочий материальных и финансовых средств. Реализация переданных полномочий подконтрольна государству.
3. Органы местного самоуправления и органы государственной власти входят в единую систему публичной власти в Российской Федерации и осуществляют взаимодействие для наиболее эффективного решения задач в интересах населения, проживающего на соответствующей территории.

2. Нормативные правовые акты органов исполнительной власти местного самоуправления (подзаконные акты местных органов исполнительной власти).

Пункт 1 ст. 4 НК РФ предусматривает положение, согласно которому нормативные правовые акты органов исполнительной власти на всех уровнях могут приниматься только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях и в пределах предоставленной компетенции, но не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, если иное не предусмотрено настоящей статьей НК РФ.

На основании вышеизложенного можно сделать *следующие выводы о формальных источниках налогового права в Российской Федерации.*

Состав источников налогового права в Российской Федерации определяется двумя принципами: принципом федерализма и действием местного самоуправления в стране; принципом разделения властей на законодательную и исполнительную.

Главными источниками налогового права в Российской Федерации являются: а) федеральные законодательные акты, включая НК РФ; б) принятые на их основе законы субъектов Российской Федерации; в) *акты представительных органов местного самоуправления.* Названные нормативные правовые акты в тексте НК РФ условно именуются *«законодательство о налогах и сборах»*. Все они базируются на конституционных нормах, закрепивших исходные положения налогового права.

Внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства *Российской Федерации* о налогах и сборах может осуществляться только отдельными специальными налоговыми законами.

Конституция РФ относит установление общих принципов налогообложения на территории страны к сфере совместного ведения *Российской Федерации* и ее субъектов. Вопросы федеральных налогов и сборов относятся к ведению федеральных органов государственной власти. В пределах, предусмотренных федеральным законодательством, вопросы налогообложения на своей территории регулируются субъектами *Российской Федерации*. Акты органов местного самоуправления, принимаемые на основе законодательства *Российской Федерации* и ее субъектов, действуют на территории муниципального образования.

К источникам налогового права относятся международные договоры, порядок действия которых определен ст. 15 Конституции РФ и ст. 7 НК РФ.

Особо выделены такие источники налогового права, как нормативные правовые акты органов исполнительной власти. Они не могут дополнять или изменять законодательство о налогах и сборах. Исключение может быть предусмотрено ст. 4 НК РФ, при этом указано, что органы исполнительной власти, которые осуществляют функции по контролю и надзору (ФНС России и ее территориальные подразделения), не имеют права издавать нормативные акты по вопросам налогов и сборов.

4.4. Сходства и различия в системе источников налогового права Чехии, Польши и Российской Федерации

В результате анализа положений предыдущих разделов можно выделить ряд сходств и различий, которые существуют в системе формальных источников налогового права Чехии, Польши и Российской Федерации.

Во всех странах нормативный правовой акт является основным формальным источником права.

Система и иерархия источников налогового права строится, исходя из принципа разделения власти на законодательную и исполнительную власть и верховенства законодательной власти в вопросах установления, изменения и отмены налогов и налоговых платежей. В качестве основного источника налогового права рассматривается закон.

Чехия и Польша, являясь унитарными государствами, имеют двухуровневую систему источников: государственный и местный уровень. Российская Федерация имеет федеративное устройство и трехуровневую систему источников: федеральный, региональный и местный уровень.

Конституции Чехии, Польши и Российской Федерации как источник права не содержат специального раздела по вопросам налогообложения, есть только отдельные нормы.

В каждой из этих стран в системе источников налогового права действует отраслевой кодифицированный закон. Это сходство. Различие состоит в содержании данных актов. В Чехии и Польше кодифицированный отраслевой закон регулирует налоговый процесс и процедуры, а в Российской Федерации он носит общий характер и содержит как материальные, так и процессуальные налоговые нормы.

Глава 4. Источники налогового права на примере отдельных стран Европейского Союза и Российской Федерации

В каждой из указанных стран присутствуют в качестве источника налогового права международные договоры и закреплён приоритет действия их положений над нормами национального налогового законодательства. В Российской Федерации, в отличие от других стран, в настоящее время установлены отдельные исключения из данного правила.

В Российской Федерации, так как она не является страной — участницей ЕС, в состав источников налогового права нормативные акты права ЕС не входят.

В рассматриваемых странах существует идентичность материальных источников налогового права.

**Глава 5. ПОДХОДЫ И ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ КОДИФИКАЦИИ
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ
ЕС И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**5.1. Кодификация налогового законодательства и ее основные
этапы в Чехии**

**5.2. Кодификация налогового законодательства в Польше
и ее современные тенденции**

**5.3. Эволюция налогового законодательства в Российской Федерации
и этапы его кодификации**

**5.4. Декодификация налогового законодательства как этап
его циклического развития**

**5.5. Общие доктринальные подходы и различия к кодификации
налогового права в Чехии, Польше и Российской Федерации**

**5.1. Кодификация налогового законодательства
и ее основные этапы в Чехии**

Дадим краткую характеристику кодификационным процессам, прошедшим в области налогового права Чехии.

Налоговое право в Чехии рассматривается как подотрасль финансового права. Как уже отмечалось, профессор М. Karfíková (руководитель современной пражской школы финансового права) считает, что «налоговое право — это часть финансового права, а именно подраздел фискальной части финансового права»¹. При этом она допускает, что, «возможно, в будущем дойдет до обособления налогового права как самостоятельной отрасли права»². Doc. JUDr. Mrkývka, P. Ph.D. (руководитель современной бременской школы финансового права) также указывает, что «налоговое право в Чешской Республике относится к одной из подотраслей финансового права и в этой системе относится к его фискальной части»³.

Налоговое право относится в Чехии к публичному праву. С точки зрения функций правового регулирования и взаимоотношений правовых

¹Bakeš, M. Karfíková, M., Kotáb, P., Boháč, R. Pojetí finančního práva v České republice. Praha: *Acta universitatis carolinae – iuridica*, 2010, č. 4, s. 13–15.

²Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. *Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice*. Praha: Wolters Kluwer, Praha, 2018, s. 144.

³Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční a daňové právo, 2. vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016, s. 294.

норм в Чехии различают материальное и процессуальное право как во всемправе, так и в налоговом праве. *Материальное налоговое право* регулирует права и обязанности, возникающие в связи с установлением и взиманием определенного налога. *Процессуальное налоговое право* регулирует финансово-правовые отношения (субъективные права и обязанности), но применяется на практике тогда, когда для достижения цели, предусмотренной нормами материального права, надо привлечь налоговые и финансовые органы как органы публичной власти.

В Чехии правовое регулирование конкретных налогов содержится в отдельных материальных законах, регулирующих порядок установление и взимания конкретных налогов. Данные законы в ЧР не кодифицированы и не объединены в единый кодифицированный акт. То, что касается процессуального (процедурного) налогового права, то его кодификация происходила следующим образом.

В период с 1953 до 1992 года процессуальное налоговое право в Чехии не было кодифицировано, и нормы процессуального налогового права содержались в постановлениях (указаниях) Минфина, а не в законах⁴.

В 1992 году, в ходе проводимой налоговой реформы в части, касающейся налогового процесса, был принят Закон № 337/1992 СЗ «Об администрировании налогов и сборов»⁵, который касался регулирования полной проблематики, связанной с налоговыми процедурами, и содержал 107 параграфов.

С принятием данного закона изменилась концепция (по сравнению с ранее существовавшей). *Во-первых*, регулирование процессуального налогового права произошло на уровне закона. *Во-вторых*, это соответствовало традиционным подходам, применяемым в развитых странах континентальной Европы, таких как Германия (Abgabenordnung), Франция (Code des procédures fiscales), где налоговый процесс и налоговые процедуры регулируются специальным кодифицированным законами, и

⁴Karčíková, M., Karčík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188-210.

⁵Zákon č. 337/1992 Sb. ze dne 5. května 1992, O správě daní a poplatků. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/rocnik/1992/>.

автономия налогового права, включая его процессуальную часть, отчетливо присутствует⁶.

При этом материя процессуального налогового права могла содержаться в отдельных материально-правовых налоговых законах, которые регулируют порядок установления и взимания отдельных налогов, входящих в налоговую систему. В Законе № 337/1992 СЗ «Об администрировании налогов и сборов» (Zákon č. 337/1992 Sb. ze dne 5. května 1992, o správě daní a poplatků) был закреплен принцип, согласно которому положения настоящего Закона применяются, если международным договором или налоговым законодательством (материальным налоговым законодательством) не предусмотрено иное (§ 96 и 97). В положениях § 99 этого закона было прямо предусмотрено, что в отношении налоговых процедур Порядок (кодекс) административных процедур (Zákon č. 71/1967 ze dne 29. června 1967, o správním řízení (správní řád))⁷ не применяется. Таким образом, как пишет профессор М. Karfíková, администрирование налогов и сборов налоговым Законом № 337/1992 СЗ «Об администрировании налогов и сборов» было выделено как самостоятельное правовое регулирование налоговых процедур и стало независимым по отношению к Порядку (кодексу) административных процедур (správní řád)⁸.

*Следующим шагом на пути кодификации в области налогового процессуального права в Чешской Республике стало принятие в 2009 году нового закона — Порядка (кодекса) налоговых процедур (Zákon č. 280/2009 Sb ze dne 22. července 2009, daňový řád)*⁹. Он содержит 299 параграфов и вступил в действие 1 января 2011 г. Если говорить о соотношении норм Порядка (кодекса) налоговых процедур (daňový řád) к нормам Порядка (кодекса) административных процедур (správní řád), то был сохранен ранее

⁶Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188-210.

⁷Zákon č. 71/1967 Sb. ze dne 29. června 1967, Zákon o správním řízení (správní řád). [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1967-71>

⁸Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188-210.

⁹Zákon č. 280/2009, Sb. ze dne 22. července 2009, Daňový řád. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

установленный принцип, который нашел закрепление в §262 нового закона и звучит так: «При администрировании налогов положения Порядка (кодекса) административных процедур не подлежат применению»¹⁰. Когда же речь идет о применении положений Порядка (кодекса) налоговых процедур по отношению к процессуальным нормам, содержащимся в других материальных налоговых законах, то § 4 Порядка (кодекса) налоговых процедур гласит, что «отдельные положения Порядка (кодекса) налоговых процедур подлежат применению в случае, если иной закон не регулируют администрирование налога по-другому»¹¹. Таким образом, и после вступления в силу Порядка (кодекса) налоговых процедур первоначально должны быть применены процессуально-процедурные нормы, которые содержатся в материальном налоговом законе, и только потом — процессуальные нормы, закрепленные в Порядке (кодексе) налоговых процедур.

Профессор M. Karfíková дает следующую оценку кодификационным процессам в области налогового права. В Чехии речь может идти о частичной кодификации налогового законодательства, при этом главным образом — налогового процесса (процедур). В 1992 году удалось заменить первоначальный процессуальный акт, который был принят в 1962 году в форме указания, на самостоятельный закон и комплексное регулирование, а в 2009 году — принять уже кодифицированный налоговый процессуальный акт — Порядок (кодекс) налоговых процедур¹².

Принятие Порядка (кодекса) налоговых процедур является успехом и результатом многолетней работы по кодификации процессуального налогового законодательства, направленной на решение проблемы правовой неопределенности в области налоговых процедур и, как следствие, — защиту прав налогоплательщиков.

Профессор R. Boháč, проанализировав позитивное налоговое право (в широком смысле), выразил сомнение, что в настоящее время можно говорить о частичной кодификации налогового права. Такой вывод он делает на

¹⁰§262 - Zákon č. 280/2009, Sb. ze dne 22. července 2009, Daňový řád. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

¹¹§ 4 - Zákon č. 280/2009, Sb. ze dne 22. července 2009, Daňový řád. [online]. — URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

¹²Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). *Právo, obchod, ekonomika V*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188-210.

основании того, что нормы налогового процессуального (процедурного) права комплексно не сгруппированы в одном кодифицированном акте¹³. Он обращает внимание на то, что нормы позитивного налогового права (в «широком смысле») в Чехии¹⁴, несмотря на принятие Порядка (кодекса) налоговых процедур, по-прежнему остаются рассредоточенными в нормативных актах разного типа: 1) в нормативном процессуальном (процедурном) акте общего характера (daňový řád); 2) в налоговых законах, которые регулируют один или несколько налогов или платежей и содержат специальные процессуальные (процедурные) налоговые нормы для администрирования именно этих налогов и платежей; 3) в законах, которые регулируют отдельные области правоотношений, могут содержаться специальные процессуальные (процедурные) налоговые нормы. Также он обращает внимание на то, что Порядок (кодекс) налоговых процедур включает в себя ряд материальных норм налогового права¹⁵.

При этом для чешской правовой науки остается открытым вопрос: если налоговые процессуальные (процедурные) нормы можно считать относительно кодифицированными, надо ли пытаться кодифицировать материальные нормы налогового права, регулирующие порядок установления и взимания конкретных налогов, и объединять их в сводном кодифицированном законодательном акте (кодексе)?

Профессор R. Boháč считает, что можно рассмотреть четыре варианта кодификации норм налогового права, и предлагает модели такой кодификации.

1. Метод комплексной кодификации всего налогового законодательства.

Метод комплексной кодификации налогового законодательства предполагает концентрацию всего регулирования налогового права в широком смысле в одном акте (налоговом кодексе). Такой кодекс будет включать не только правовое регулирование отдельных налогов, сборов и других по-

¹³Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016. č. 3, s. 4-8.

¹⁴Позитивное налоговое право в широком смысле — это совокупность правовых норм, регулирующих налоги, платежи и подобные денежные отчисления; позитивное налоговое право в узком смысле — это совокупность правовых норм, регулирующих только налоги.

¹⁵Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016. č. 3, s. 4-8.

добных финансовых платежей (их существенные и другие элементы), но и правовое регулирование администрирования этих платежей.

По мнению профессор R. Boháč, безусловным преимуществом такого налогового кодекса будет его полнота. Как налогоплательщик, так и администратор налога будет уверен, что все правовые нормы, относящиеся к налогообложению, содержатся в едином законодательном акте. Напротив, основным недостатком такого налогового кодекса является его сложность, необходимость внесения в него поправок и сложность собирания всех норм налогового законодательства в одном кодексе. Однако, учитывая объективное текущее состояние налогового законодательства в ЧР, принятие такого налогового кодекса очень сложно представить, так как его фактическая подготовка и утверждение потребуют нескольких лет интенсивной работы с непредсказуемым результатом. Для его принятия необходим консенсус профессионального сообщества и политической власти¹⁶.

2. Метод комплексной кодификации всего налогового процессуального (процедурного) права.

В качестве налогового процессуального закона можно выделить ту часть налогового законодательства, которая регулирует налоговое администрирование, т. е. исчисление и уплату налогов. Автор модели отмечает, что общее правовое регулирование налогового администрирования в настоящее время содержится в Налоговом процессуальном кодексе. Однако ряд других специальных правовых норм, касающихся налогового администрирования, продолжают существовать в отдельных налоговых актах и по отношению к общим нормам Налогового процессуального кодекса являются специальными. Всесторонняя кодификация налогового процессуального права (соответственно, налогового администрирования) может привести к концентрации всех правовых норм, регулирующих налоговое администрирование (как общее, так и частное) в один правовой акт. Это является главным преимуществом данной модели. Однако она не позволит учесть существование специальных правил администрирования в отношении отдельных налоговых платежей как в настоящем, так и в будущем¹⁷.

¹⁶Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016. č. 3, s. 4-8.

¹⁷Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016. č. 3, s. 4-8.

3. Метод частичной кодификации налогового законодательства (регулирование и администрирование отдельных налогов)

Другой возможный метод — это регулирование некоторых налогов (в широком смысле) в налоговом кодексе и регулирование других налогов посредством различных индивидуальных актов. Этот метод не преследует цель кодифицировать налоговое законодательство в целом, а только его часть. В тоже время автор модели предполагает, что в едином кодифицированном акте должны содержаться нормы, регулирующие как сам налог и все его элементы, так и нормы, регулирующие его администрирование. Модели кодификационных актов при этом могут быть разные:

- 1) кодификация правового регулирования и администрирования *налогов в узком смысле*;
- 2) кодификация правового регулирования и администрирования *сборов*;
- 3) кодификация правового регулирования и администрирования *налогов в узком смысле и сборов*.

Согласно всем этим подметодам, частью специального кодекса должны быть не только правовые нормы, регулирующие структурные элементы налога, но и нормы по администрированию налогов и сборов (после выбора конкретного подметода), при этом должен сохраниться общий правовой акт, регулирующий налоговое администрирование (общий налоговый процессуальный кодекс), который будет использоваться в качестве вспомогательного средства для администрирования налогов, когда будет возникать пробел в специальном кодексе.

4. Метод кодификации общих норм налогового права и норм налогового администрирования.

Этот метод является, по мнению профессора R. Boháč, наименее амбициозным методом кодификации налогового законодательства в Чешской Республике. При этом он полагает, что было бы правильнее использовать третью модель кодификации¹⁸.

По нашему мнению, третья и четвертая модели совокупно по своим критериям отвечают тем подходам, которые были предложены нами в параграфе 4.3.

¹⁸Boháč, R. Problematika kodifikace daňového práva v České republice. *Daně a finance*. 2016. č. 3, s. 4-8. Idid., s. 4-8.

5.2. Кодификация налогового законодательства в Польше и ее современные тенденции

Налоговое право Польши имеет многолетнюю историю. О том, как формировалось налоговое право Польши, можно судить по развитию его налогового законодательства.

В процессе развития налогового законодательства Польши можно выделить несколько этапов, на которых происходила как его кодификация, так и декодификация.

Первый этап развития налогового законодательства в Польше (**с 1934 по 1947 гг.**) связан с принятием Закона «Об администрировании налогов и сборов» (*пол. Ordynacja Podatkowa*, далее — Ординация 1934 года)¹⁹. Закон был принят 15 марта 1934 г. и действовал до начала Второй мировой войны. Это был один из первых нормативных актов, регулирующих общее налоговое право. По мнению профессора L. Etel (Председатель Кодификационной комиссии по общему налоговому праву Польши), впервые в Польше общее налоговое право было объединено в форму единого законодательного акта путем принятия Ординации 1934 года. Это был первый законодательный акт подобного рода в Европе. Он специально был назван «ординация», что согласно принципам юридической техники, действующим в Польше, эквивалентно «кодексу»²⁰.

Как писал в 1934 году профессор J. Michalski в своей статье «Charakterystyka Ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 15 marca 1934)» со ссылкой на заявление Министра финансов Польши: «Ординация принята для решения двух задач: 1. улучшить и упростить налоговое администрирование; 2. обеспечить налогоплательщику правовую защиту, т. е. гарантировать лояльному налогоплательщику, чтобы он не подвергался несправедливым начислениям налогов»²¹.

¹⁹Ustawa z dnia 15 marca 1934 r., Ordynacja Podatkowa. Dz.U. 1934 nr 39 poz. 346. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19340390346>

²⁰Etel, L. Polish Tax Code. In.: Etel, L., Poplawski, M. (eds.). Tax Codex concepts in the countries of central and eastern Europe. 2016. Białystok: Femida, s. 71-86.

²¹Michalski, J. *Charakterystyka Ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 15 marca 1934)*. Ruch IV. 1934. Adam Mickiewicz University Repository. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/16591/1/4-008%20DR.20JERZY%20MICHALSKI%20%20RPEiS%2014%284%29%2C%201934.pdf>

По своему содержанию Ординация 1934 года была объемной — состояла из 212 статей, которые регулировали самые важные институты общего налогового права Польши. Она была поделана на 5 частей: общие предписания; процедуры исчисления налогов; местные текущие предписания; уголовные предписания; переходные и окончательные положения. Впервые этот акт регулировал следующие институты: налоговые обязательства и ответственность; расчет налога; налоговые послабления для погашения налоговых обязательств и многие другие. Более того, Ординация 1934 года включала в себя часть, касающуюся уголовного налогового права, которая в настоящее время регулируется отдельным налоговым уголовным кодексом. Профессор L. Etel отмечает высокий законодательный уровень Ординации 1934 года, которая по своему содержанию охватывала все положения действующей налоговой системы (общего налогового права), исключая нормы, регулирующие структуру конкретных налогов. Это был пример частичной кодификации налогового законодательства²².

Второй этап (с 1947 по 1997 гг.). После Второй мировой войны полностью поменялась общественная и экономическая система Польши. В связи с этим Ординация 1934 года перестала соответствовать новой реальности социалистической экономики и потеряла свою силу в 1946 году.

По мнению профессора L. Etel, в этот период начинается процесс декодификации общей части налогового права²³, который продолжается до принятия в 1997 году новой налоговой Ординации (далее — Ординация 1997 года)²⁴.

Процесс декодификации начался с принятия трех правительственных декретов.

Вначале был принят Декрет от 16 мая 1946 г. о налоговых обязательствах²⁵. В 1950 году данный Декрет был отменен в связи с принятием Декрета

²²Etel, L. Polish Tax Code. In.: Etel, L., Poplawski, M. (eds.). *Tax Codex concepts in the countries of central and eastern Europe*. 2016. Bialystok: Femida. s. 71-86.

²³Etel, L. Polish Tax Code. In.: Etel, L., Poplawski, M. (eds.). *Tax Codex concepts in the countries of central and eastern Europe*. 2016. Bialystok: Femida. s. 71-86.

²⁴Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926.[online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19971370926>

²⁵Dekret z dnia 16 maja 1946 r., o zobowiązaniach podatkowych. Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19460270173&SessionID=5C8E7C0DC7026F5DF1F9A2408222E5A0FF65C3A0>

от 26 октября 1950 г. о налоговых обязательствах²⁶, а в 1980 году был отменен уже Декрет 1950 года и принят Закон от 19 декабря 1980 г. о налоговых обязательствах²⁷. Предметом регулирования данных нормативных актов являлись налоговые обязательства.

Декрет от 16 мая 1946 г. о налоговом процессе (процедурах)²⁸ регулировал налоговые процедуры. В 1980 году он был отменен, так как регулирование налоговых процедур было включено в обновленный Закон от 14 июня 1960 г. — Кодекс административных процедур²⁹.

Декрет от 11 апреля 1947 г. — Уголовное налоговое право³⁰. В 1960 году этот акт был отменен в связи с принятием Закона об уголовной ответственности на налоговые преступления от 13 апреля 1960 г.³¹. В 1999 году нормы об уголовной ответственности за налоговые правонарушения были кодифицированы в едином Законе от 10 сентября 1999 г. — Уголовном налоговом кодексе³².

К 1980 году Закон от 19 декабря 1980 г. о налоговых обязательствах являлся основным нормативным актом, который регулировал общее налоговое право, а именно общие правила возникновения, исполнения и прекращения налоговых обязательств. По своему содержанию данный Закон не выполнял функции закона, который бы полноценно регулировал общее налоговое право. Это стало главной причиной, по которой в 1993 году были начаты работы по систематизации налогового права. Работы по системати-

²⁶Dekret z dnia 26 października 1950 r., o zobowiązaniach podatkowych. Dz.U. 1950 nr 49 poz. 452. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19500490452>

²⁷Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r., o zobowiązaniach podatkowych. Dz.U. 1980 nr 27 poz. 111. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19800270111>

²⁸Dekret z dnia 16 maja 1946 r., o postępowaniu podatkowym. Dz.U. 1946 nr 27 poz. 174. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19460270174>

²⁹Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r., Kodeks postępowania administracyjnego. Dz.U. 1960 nr 30 poz. 168. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19600300168>

³⁰Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r., Prawo karne skarbowe. Dz.U. 1947 nr 32 poz. 140. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19470320140>

³¹Ustawa karna skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. Dz.U. 1960 nr 21 poz. 123. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19600210123>

³²Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy. Dz.U. 1999 nr 83 poz. 930. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19990830930>

зации норм налогового права решено было вести по принципу, схожему с Ординацией 1934 года.

Третий этап (с 1998 года по н.в.). Работа по систематизации общей части налогового права была закончена принятием Закон от 29 августа 1997 г. налоговой Ординации (кодекса),³³ которая вступила в силу 1 января 1998 г. и действует до настоящего времени.

Согласно ст. 1 Ординации 1997 года предметом ее регулирования должны были стать налоговые обязательства; налоговая информация; налоговые разбирательства; налоговые проверки и расследование налоговых нарушений; финансовая тайна (*fiscalsecrecy*). В действительности же сфера действия данного законодательного акта шире, что очевидно из заголовков разделов. Ординация 1997 года в настоящее время состоит из 12 действующих разделов:

I — Общие положения (*Przepisy ogólne*) (статьи 1—12);

II — Налоговые органы и их полномочия (*Organy podatkowe i ich właściwość*) (статьи 13—20);

III — Налоговые обязательства (*Zobowiązania podatkowe*) (статьи 21—119);

IIIA — Противодействие уклонению от уплаты налогов (*Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*) (статьи 119a—119zfn);

IIIB — Противодействие использованию финансового сектора с целью мошенничества (*Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń*) (статьи 119zg—119zzk);

IV—Налоговый процесс (процедуры) (*Postępowanie podatkowe*) (статьи 120—271);

V — Контрольная деятельность (*Czynności sprawdzające*) (статьи 272—280);

VI—Налоговый контроль (*Kontrola podatkowa*) (статьи 281—292);

VII — Налоговая тайна (*Tajemnica skarbowa*) (статьи 293—305);

VIIa — Обмен налоговой информацией с другими государствами (статьи 305a—305o) — утратил силу;

VIII — Отдельные положения об уголовной ответственности (*Przepisy karne*) (статьи 305p—306);

VIIla — Сертификация (*Zaświadczenia*) (статьи 306a—306n),

³³Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19971370926>

IX — Поправки к действующим положениям, переходные и заключительные положения (Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe) (статьи 307—344)³⁴.

Вышеуказанная структура Ординации 1997 года показывает, что предметом кодификации стали положения общей части налогового права, так же, как и в 1934 году. Нормы материального налогового права не были систематизированы. В связи с этим она представляет собой частичную кодификацию.

Профессор L. Etel обращает внимание на то, что Ординация 1997 года не содержит ряда положений, традиционно относящихся к общей части налогового права, таких, например, как:

- положения о порядке применения по отношению к налоговым обязательствам исполнительного производства (данные вопросы регулирует Закон от 17 июня 1966 г. об исполнительном производстве по административным делам)³⁵;

- положения об уголовной ответственности за налоговые преступления (правовое регулирование осуществляется отдельным Законом от 10 сентября 1999 г. — Уголовным налоговым кодексом);

- положения об институте омбудсмана, институте ответственного налогоплательщика (reliable taxpayer).

Профессор L. Etel объясняет это тем, что такая структура и содержание Ординации 1997 года является следствием исторического развития национальной правовой системы Польши. По его мнению, не может существовать унифицированных моделей налогового кодекса; содержание и структура подобных актов» должна соответствовать другим элементам правовой системы в конкретной стране³⁶. Мы полностью разделяем эту точку зрения профессора.

Четвертый этап. В настоящее время вопрос систематизации налогового законодательства Польши вновь является очень актуальным.

³⁴Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19971370926>

³⁵Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r., o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Dz.U. 1966 nr 24 poz. 151. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19660240151>

³⁶Etel, L. Polish Tax Code. In.: Etel, L., Poplawski, M. (eds.). *Tax Codex concepts in the countries of central and eastern Europe*. 2016. Białystok: Femida. s. 71-86.

Причин для этого достаточно. Основные указал профессор L. Etel в своем докладе «Нужен ли Польше новый Налоговый кодекс?» (*Czy w Polsce potrzebny jest nowy kodeks podatkowy?*). Перечислим основные из них.

- Ординации 1997 года не соответствует современным требованиям;
- из-за многочисленных изменений и дополнений нормы налогового права, в том числе Ординация 1997 года, утратили системность;
- в Ординации 1997 года отсутствуют институты, характерные для кодифицирующего общую часть налогового права законодательного акта. Прежде всего, речь идет об общих принципах налогового законодательства и отдельных доктринальных положениях. Это объясняется тем, что на момент подготовки Ординации 1997 года ни в правоприменительной практике, ни в науке еще не были сформированы четкие принципы, которые можно было бы принять за основные для налогового права. К настоящему времени они уже сформированы судами в процессе правоприменительной практики;

- в действующей Ординации 1997 года не предусмотрены институты, которые имеют место в большинстве современных законодательных актов такого рода;

- вступление Польши в ЕС, развитие технологий, а также явлений и процессов, являющихся предметом налогового права, требуют внесения новых кардинальных изменений в налоговое законодательство;

- необходимо четко и точно определить отношение положений Ординации 1997 года к положениям следующих законов: Закона об административном процессе (процедурах); Закона о налоговом контроле; Закона об исполнительном производстве, Закона о свободе экономической деятельности, а также законов, регулирующих порядок установления и взыскания отдельных налогов (специальные налоговые законы). Это может быть, по мнению профессора, достигнуто только путем создания нового акта³⁷.

Необходимость систематизации налогового законодательства в Польше признается как учеными, так и практиками. Открытым остается вопрос, какую модель кодификации выбрать.

³⁷Etel, L. Доклад «Нужен ли Польше новый Налоговый кодекс?» (*«Czy w Polsce potrzebny jest nowy kodeks podatkowy?»*). Сделан 10.11.2016 на семинаре «Проблемы кодификации налогового законодательства в России и в Польской Республике» на Кафедре правового регулирования экономики и финансов в РАН-ХиГС (Москва).

По этому вопросу на протяжении уже многих лет ведутся многочисленные дискуссии как среди ученых, так и практиков.

По-прежнему остается открытым вопрос, как должна проводиться кодификация, какую концепцию избрать и какую модель кодекса применить. Предлагались к рассмотрению множество моделей, среди которых можно выделить проект, подготовленный профессором Henryk Dzwonkowski³⁸; основы налогового кодекса, разработанные профессором Cezary Kosikowski³⁹; концепцию нового закона о налогообложении, подготовленную группой под руководством профессора Bogumił Brzeziński⁴⁰.

21 октября 2014 г. была назначена Кодификационная комиссия по общему налоговому праву⁴¹, которой было поручено консолидировать все мнения и подготовить собственный проект закона. В процессе своей работы Комиссия пришла к выводам:

- на текущий момент можно проводить только частичную кодификацию, а именно кодификацию норм общей части налогового права. Было решено подготовить проект закона, который регулирует нормы общей части налогового права;

- не принимать комплексный (общий) налоговый кодекс, который будет включать целый комплекс налогового законодательства (общая и особенная части налогового права), так как это невозможно по двум причинам: во-первых, из-за проводимой реформы налоговой системы; во-вторых, потому, что комиссия считала, что сбор всех законодательных актов в этой сфере в один закон является необоснованным, а такой способ кодификации — искусственным;

- использовать только фрагментарно существующие модели налогового регулирования, разработанные в качестве шаблонов экспертами Международного валютного фонда, и основы налогового кодекса, подготовлен-

³⁸Dzwonkowski, H. Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys). *Monitor Podatkowy*. 2012. č. 10. s. 28–34.

³⁹Kosikowski, C. Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy”. *Przegląd Podatkowy*. 2014, č. 9, s. 11-17.

⁴⁰Brzeziński, B. Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania. [online]. *repozytorium.uwb.edu.pl*. [cit. 25. 2 2022]. — URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7383/1/B_Brzezinski_Reforma_ogolnego_prawa_podatkowego_w_Polsce.pdf

⁴¹Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20140001471>

ные Организацией налоговых органов Центральноамериканских государств (CIAT), так как они целиком не подходили к польским реалиям⁴²;

— положения нового кодифицированного акта должны применяться ко всем общественно-правовым обязательствам, за исключением случаев, когда это не предусматривается отдельными законами;

— не включать в новый закон нормы об уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений и правонарушений, так как они систематизированы в Уголовном налоговом кодексе (Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy)⁴³, и их декодификация не имеет убедительных аргументов «за»;

— не включать в новый закон нормы налогового права, регулирующие функционирование налоговых органов, а также уполномоченного по правам человека, так как давно сформировано правило регулировать данные вопросы отдельными законами.

На основании этих, а также ряда других выводов, сделанных в процессе работы Комиссии по кодификации общего налогового права Польши на современном этапе его развития, Комиссией была разработана следующая конфигурация Закона.

Закон будет делиться на шесть разделов:

I. Общие положения.

II. Возникновение, исполнение и прекращение налоговых обязательств.

III. Налоговая ответственность и правовые последствия.

IV. Налоговая информация.

V. Налоговое производство.

VI. Особое производство.

В разрабатываемый раздел «Общие положения» будут включены следующие тематические группы: предмет и сфера регулирования; общие принципы налогового права; права и обязанности налогоплательщика; основные понятия и определения; налоговые органы и их полномочия; представительство; солидарность по налоговым обязательствам; сроки и поря-

⁴²IMF Legal Department. Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. 2000. [online]. repozytorium.uwb.edu.pl. [cit. 25. 8. 2021]. — URL: <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.htm>

⁴³Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy. Dz.U. 1999 nr 83 poz. 930. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19990830930>

док (принципы) их исчисления; налоговая тайна; средства электронной коммуникации.

В раздел «Возникновение, исполнение и прекращение налоговых обязательств» будут включены следующие положения: налоговая задолженность и пени за просрочку платежа; истечение срока давности по расчету налога; истечение срока давности по взысканию; излишне уплаченные суммы налога и возврат налога; противодействие уходу от уплаты налогов и налоговые льготы.

В раздел «Налоговая ответственность и правовые последствия» войдут положения об ответственности налогоплательщика, налогового агента и коллектора; ответственности третьих лиц и налоговые последствия.

Раздел IV состоит из глав, в которых регулируются вопросы налоговой документации и счетов; налоговых деклараций; составление и передача налоговой информации; идентификация и учет налогоплательщиков.

Процессуальные положения (раздел V и VI) содержат нормы в отношении налогового производства; налогового контроля и проверочных действий, а также других налоговых процедур (в том числе соглашение о ценообразовании, интерпретация, обеспечение исполнения обязательств, договор о взаимодействии, консультационная процедура, выдача справок, оценка налоговой базы)⁴⁴.

В настоящий момент в Польше работа по кодификации налогового права продолжается, но пока кодифицированный акт не принят.

Выводы по параграфу. В процессе развития налоговое законодательство Польши подвергалось как кодификация, так и декодификация.

Кодификация норм налогового права в Польше началась и до настоящего времени продолжает осуществляться в границах норм Общей части налогового права (частичная кодификация). В связи с развитием институтов Общей части налогового права ее границы расширяются, но остаются в рамках Общей части.

Вопрос о проведении комплексной кодификации налогового права путем принятия Общего налогового кодекса с включением в него норм как Общей, так и Специальной части налогового права, в настоящее время не рассматривается. Модель таких кодексов считается искусственной.

⁴⁴Etel, L., Babiarz, S., Dowgier, R., Filipczyk, H. Nowa. *Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok: Temida, 2017. [online].repozytorium.uwb.edu.pl. [cit. 25. 2. 2022]. — URL: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf>

Интерес представляет подход к систематизации норм налогового права, которые регулируют уголовную ответственность за налоговые правонарушения. Они первоначально были кодифицированы в общем законе — Ординации 1934 года, затем подверглись декодификации в отдельных законах (1947, 1960), а потом в процессе своего развития кодифицированы в отдельный кодекс об уголовной ответственности за налоговые правонарушения (1999). В процессе кодификации норм Общей части налогового права в Ординации 1997 года не была проведена систематизация принципов налогового права. Вопрос о включении их в новый кодификационный акт рассматривается только сейчас. Это объясняется тем, что принципы окончательно сложились и сформулированы судами в процессе правоприменения только сейчас.

Миссия кодификации норм налогового права в Польше была четко сформулирована еще в 1934 году. Она состояла в том, чтобы «улучшить и упростить налоговое администрирование; обеспечить налогоплательщику правовую защиту, т. е. гарантировать лояльному налогоплательщику, чтобы он не подвергнулся несправедливым начислениям налогов».

На наш взгляд, именно это на многие годы предопределило вектор развития налогового законодательства и его систематизацию. Акцент был сделан на Общую часть налогового права, так как развитие именно этих норм и их кодификация гарантируют налогоплательщику максимальную защиту его прав в налоговых правоотношениях и способствуют максимальной экономической оптимизации деятельности налоговых органов по администрированию налогов. Фискальная часть налогового права должна быть подчинена принципам и положениям, закрепленным в Общей части.

Несмотря на глубокую проработанность вопросов кодификации норм Общей части налогового права как со стороны науки, так и со стороны практики, в Польше до настоящего времени не принят новый кодификационный закон.

5.3. Эволюция налогового законодательства в Российской Федерации и этапы его кодификации

Становление, развитие и кодификация налогового законодательства в Российской Федерации во многом связана с политическими и экономическими реформами, которые происходили в стране в начале 90-х годов XX столетия.

Весь период становления, формирования и развития правового регулирования в области налогового законодательства в Российской Федерации можно условно разделить на несколько этапов, так как каждый этап имел свои особенности в подходах к вопросам правового регулирования налоговых отношений.

Правовое регулирование налогообложения до момента обретения РСФСР суверенитета и распада СССР.

До 12 июня 1990 г. (момента принятия Декларации о государственном суверенитете РСФСР) Российская Федерация носит название РСФСР и входит в состав СССР как республика, которая не обладает суверенитетом. На территории РСФСР действуют нормы налогового законодательства СССР. Налоговые законы СССР обладают правом приоритетного действия над нормами налогового законодательства РСФСР.

Согласно структуре доходов государственного бюджета СССР в 1960—1985 гг. по основным разделам⁴⁵ налоговое законодательство СССР, которое распространяло свое действие на территорию РСФСР, предусматривало взимание следующих видов налогов:

- платежи из прибыли (отчисления от прибыли) государственных предприятий и организаций, плата за основные производственные и нормируемые оборотные средства, фиксированные (рентные платежи), свободный остаток прибыли. В 1991 году эта группа платежей будет заменена на налог на прибыль;

- платежи предприятий и организаций по обороту (налог с оборота, налог с доходов от демонстрации кинофильмов). В 1991 году будет введен налог с продаж, по технике взимания аналогичный налогу на добавленную стоимость;

- платежи из доходов предприятий (подходный налог с кооперативных предприятий и организаций, подходный налог с колхозов, лесной доход, плата за воду);

- платежи, включаемые в себестоимость (отчисления на геологоразведочные работы). Сборы и платежи за оказываемые государственными организациями услуги (государственная пошлина, сбор ГАИ, другие сборы и неналоговые платежи);

⁴⁵Черник, Д.Г., Шмелев, Ю. Д. *Теория и история налогообложения. Учебник для академического бакалавриата*. Москва: Юрайт, 2014, с. 146–147.

— платежи, уплачиваемые населением (подходный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сельскохозяйственный налог (платили колхозники, владельцы приусадебных участков), налог с владельцев строений, земельный налог (не платили колхозы и граждане, облагавшиеся сельскохозяйственным налогом), налог с владельцев транспортных средств. В 1991 году часть этих налогов будет отменена, часть заменена на налог с доходов физических лиц.

В правовом регулировании данных платежей доминировали подзаконные нормативные акты.

В 1987 году в стране начинается «перестройка», связанная с проведением радикальной экономической реформы.

Принимается пакет важных общегражданских законов, среди которых Закон СССР «О государственном предприятии (объединении)» (1987); Закон СССР «О кооперации в СССР» (1988); Указ Президиума Верховного Совета СССР «О вопросах, связанных с созданием на территории СССР совместных предприятий» (1987); Закон СССР «О собственности в СССР» (1990); Закон РСФСР «О собственности в РСФСР» (1990).

В принятых законах закреплялось многообразие форм собственности и гарантия права собственности на использование имущества для любой хозяйственной деятельности, не запрещенной законом.

Все эти изменения потребовали кардинального изменения финансовой системы, в первую очередь налоговой, так как действовавшая в СССР бюджетно-финансовая система была ориентирована на преобладание государственного сектора экономики: 92% доходов государственного бюджета в 1985 году получали от социалистического хозяйства.

В связи с этим в рамках налоговой реформы, проводимой в СССР в области налогообложения, были приняты следующие налоговые законы:

— Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 «О налогах с предприятий, организаций и объединений»⁴⁶. Данный закон реформировал систему платежей государственных предприятий в бюджет. В соответствии с этим Законом предприятия, объединения и организации должны были уплачивать следующие налоги: налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт и импорт; налог на фонд оплаты труда колхозников; налог на прирост средств, направляемых на потребление; налог на доходы. Было предусмотре-

⁴⁶Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 «О налогах с предприятий, организаций и объединений». [online]. — URL: <https://docs.cntd.ru/document/9053698>

рено, что законодательными актами СССР могут устанавливаться другие общесоюзные налоги. Верховные Советы союзных и автономных республик в соответствии с законодательными актами СССР могут устанавливать взимание на своей территории республиканских налогов, а местные Советы народных депутатов в соответствии с законодательными актами Союза ССР, союзных и автономных республик могут устанавливать взимание на своей территории местных налогов.

— Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»⁴⁷. Данный налог создавал систему налогов, взимаемых с доходов физических лиц.

— Указ Президента СССР от 29.12.1990 № УП-1272 «О введении налога с продаж»⁴⁸. Данным Указом был введен налог с продаж, уплачиваемый юридическими лицами, но перекладываемый в конечном итоге на потребителей. В соответствии с этим Указом Кабинет Министров СССР был наделен правом издать Положение о порядке исчисления и уплаты налога (Постановление Кабинета Министров СССР от 31.01.1991 № 17 «Об утверждении Положения о порядке исчисления и уплаты налога с продаж»)⁴⁹, а Министерство финансов СССР в п. 20 данного Постановления уполномочивалось издать Инструкцию по применению Положения о порядке исчисления и уплаты налога с продаж.

Инструкции по применению данных законов имело право издавать Министерство финансов СССР по согласованию с Министерством юстиции СССР.

Все указанные общегосударственные и налоговые законы действовали как на территории СССР, так и на территории РСФСР как союзной республики.

Как видно из приведенных актов, правовое регулирование в области налогообложения осуществлялось как на уровне законов, так и на уровне подзаконных актов. Министерство финансов СССР обладало правом изда-

⁴⁷Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства». [online]. — URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=2982#025940207519858505>

⁴⁸Указ Президента СССР от 29.12.1990 № УП-1272 «О введении налога с продаж». — URL: [online]. http://businesspravo.ru/Docum/DocumShow_DocumID_5915.html

⁴⁹Постановление Кабинета Министров СССР от 31.01.1991 № 17 «Об утверждении Положения о порядке исчисления и уплаты налога с продаж». [online]. — URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_18126.htm

вать обязательные для применения Инструкции по применению положений норм налоговых правовых актов. Принимаемые законы и нормативные акты включали в себя нормы как материального, так и процедурного налогового права. В этот период не шла о речь о создании кодифицированного акта в области налогообложения, так как налоговое законодательство находилось в стадии формирования в условиях проводимых экономических реформ.

Слабая разработка положений финансового и налогового права научной теорией тоже сказывалась. Надо отметить, что только в 1980—1990 гг. финансовое право начинает пониматься как самостоятельная отрасль и обособливаться от государственного и административного права. Что касается налогового права, то *«теория финансового права в этот период рассматривает его только как институт финансового права»*⁵⁰.

Правовое регулирование налогообложения после обретения Российской Федерацией государственного суверенитета.

12 июня 1990 г. Первым Съездом народных депутатов РСФСР была принята Декларация о государственном суверенитете РСФСР, в соответствии с п. 1 которой РСФСР обретает статус суверенного государства.

В связи с обретением РСФСР суверенитета принимается ряд *общих положений* о порядке действия на территории РСФСР законодательства СССР.

Пункт 5 Декларации предусматривал верховенство Конституции РСФСР и Законов РСФСР на всей территории РСФСР. Действие актов СССР, вступающих в противоречие с суверенными правами РСФСР, приостанавливалось РСФСР на своей территории⁵¹.

Закон РСФСР от 24.10.1990 № 263-I «О действии актов органов Союза ССР на территории РСФСР» (п. 2)⁵² устанавливал, что законы и иные акты высших органов государственной власти СССР, указы и другие акты Президента СССР вступают в действие на территории РСФСР после их ратификации Верховным Советом РСФСР. В случае если они нарушают

⁵⁰ Ашмарина, Е. М. *Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография*. Москва: Полиграф, 2004, с. 42.

⁵¹ Декларация о государственном суверенитете РСФСР от 12.06.1990 г. [online]. — URL: <http://docs.cntd.ru/document/9038679>

⁵² Закон РСФСР от 24.10.1990 № 263-I «О действии актов органов Союза ССР на территории РСФСР». [online]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102010265&backlink=1&nd=102010250>

суверенитет Российской Федерации, Верховный Совет РСФСР или, соответственно, Совет Министров РСФСР вправе приостановить их действие на своей территории.

Постановление Съезда народных депутатов РСФСР от 01.11.1991 «О правовом обеспечении экономических реформ» (п. 1)⁵³ закрепило, что постановления, Законы РСФСР, указы Президента РСФСР и иные акты, принятые в обеспечение экономической реформы в РСФСР, подлежат приоритетному исполнению на период до 1 декабря 1992 г. Законодательные акты Союза ССР и РСФСР в период проведения радикальной экономической реформы применяются в части, не противоречащей актам, принятым в соответствии с указанным Постановлением. Законодательные акты Союза ССР, препятствующие проведению экономической реформы, могут быть приостановлены Верховным Советом РСФСР или Президентом РСФСР.

Указанные нормативные акты содержали общие нормы относительно порядка действия нормативных актов СССР на территории РСФСР как суверенного государства.

Вместе с ними принимается ряд специальных налоговых законов, которые регулируют порядок взимания налогов, установленных законодательством СССР и порядок их действия на территории РСФСР. Так, например, был принят:

Закон РСФСР от 01.12.1990 № 388-I «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций"»⁵⁴, определявший изъятия и дополнения, с учетом которых на территории РСФСР применяется Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

Закон РСФСР от 02.12.1990 № 392-I «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР "О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства"»⁵⁵, опреде-

⁵³Постановлением Съезда народных депутатов РСФСР от 01.11.1991 «О правовом обеспечении экономических реформ». [online]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102013430&backlink=1&&nd=102012915>

⁵⁴Закон РСФСР от 01.12.1990 года № 388-I «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 Закона СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций"». [online]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102010265>

⁵⁵Закон РСФСР от 02.12.1990 № 392-I «О порядке применения на территории РСФСР в 1991 году Закона СССР "О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных

лявший изъятия и дополнения, с учетом которых на территории РСФСР применяется Закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства».

Мы можем наблюдать, что в первые моменты своего формирования налоговое законодательство РСФСР, с одной стороны, устанавливает верховенство действия своих законов над союзными, а с другой стороны, полностью заимствует модель правового регулирования налогов СССР.

Надо заметить, что это происходило лишь на первых порах. В течение 1990—1991 года в РСФСР происходит процесс обособления бюджетной системы России как суверенного государства. Принимаются:

Закон РСФСР от 10.10.1991 № 1734-1 «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР», который регулирует функционирование бюджетной системы РСФСР как независимого государства;

Закон РСФСР от 05.12.1991 «О взаимоотношениях с союзным бюджетом до конца 1991 года»,⁵⁶ который предусматривает прекращение перечислений с 01.11.1991 в союзный бюджет доходов, собиравшихся на территории России. Эти доходы полностью вносились в республиканский бюджет РСФСР.

Августовские события 1991 года⁵⁷ ускорили процесс распада СССР, который в декабре 1991 года, после подписания Беловежских соглашений⁵⁸ и их ратификации, прекратил свое существование.

Молодому российскому государству срочно необходимо было создать свою систему формирования доходной части бюджета. Процесс законодательства в РСФСР в области налогообложения начинает стремительно

граждан и лиц без гражданства». [online]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102010269>

⁵⁶Закон РСФСР от 05.12.1991 «О взаимоотношениях с союзным бюджетом до конца 1991 года» [online]. — URL: <http://ivo.garant.ru/#/document/184590/paragraph/21:0>

⁵⁷Августовский путч (Августовский кризис) — события 18—21 августа 1991 г. в Советском Союзе, получившие оценку со стороны официальных лиц и органов государственной власти в СССР как заговор, государственный переворот и антиконституционный захват власти (путч).

⁵⁸Неофициальное наименование «Соглашения о создании Содружества Независимых Государств» (СНГ), подписанного 08.12.1991 Республикой Беларусь, Российской Федерацией (РСФСР) и Украиной как государствами — учредителями Союза ССР, подписавшими Договор об образовании СССР (1922). В Соглашении констатировалось прекращение существования Союза ССР как «субъекта международного права и геополитической реальности» и заявлялось о создании Содружества Независимых Государств.

развиваться и идет по пути принятия собственных новых налоговых законов.

Именно в этот период проводится широкомасштабная комплексная налоговая реформа, в процессе которой принимается пакет налоговых законов, разработанных в рамках определенной модели, которая предусматривала принятие:

- общего закона, определявшего общие принципы построения налоговой системы в России, виды налогов и сборов;
- материальных налоговых законов, которые регулировали порядок установления и взимания конкретных основных налогов;
- закона о создании органов по сбору, контролю и надзору в области налогов; подзаконного нормативного акта органов исполнительной власти по вопросу установления единых методологических основ бухгалтерского учета в Российской Федерации.

При этом было сохранено подзаконное правовое регулирование в области налогообложения, Министерству финансов РФ совместно с Государственной налоговой службой РФ было предоставлено право принимать обязательные к применению инструкции и разъяснения по порядку применения законов о налогах и сборах.

Административные процедуры в области налогов и сборов по-прежнему частично содержались в материальных законах, частично — в подзаконных актах и ведомственных инструкциях.

Общий закон.

Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»⁵⁹.

Материальные налоговые законы.

Закон РФ от 27.12.1991 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»⁶⁰; утратил силу с 1 января 2002 г. в связи с принятием Федерального закона от 06.08.2001 № 110-ФЗ, кроме отдельных положений, которые утрачивали силу в особом порядке. С 1 января 2002 г. вопросы, касающиеся взимания налога на прибыль организаций, регулируются главой 25 Налогового кодекса РФ.

⁵⁹Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207/

⁶⁰Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200/

Закон РФ от 06.12.1991 «О налоге на добавленную стоимость»⁶¹. Этот налог заменил налог с оборота и налог с продаж. Утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ. С 1 января 2001 года вопросы, касающиеся взимания НДС, регулируются главой 21 НК РФ.

Закон РФ от 07.12.1991 «О подоходном налоге с физических лиц»⁶² утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ. С 1 января 2001 г. вопросы, касающиеся взимания налога на доходы физических лиц, регулируются главой 23 Налогового кодекса РФ.

Закон РФ от 12.12.1991 № 2025-1 «О налогообложении доходов банков»⁶³ и Закон РФ от 13.12.1991 № 2028-1 «О налогообложении доходов от страховой деятельности»⁶⁴ фактически утратили силу с 1 января 1994 г. в связи с изданием Указа Президента РФ от 22.12.1993 № 2270. (По вопросу, касающемуся налогообложения прибыли банков и страховых организаций до 1 января 2002 г., см. Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций». По вопросу, касающемуся налогообложения прибыли банков и страховых организаций с 1 января 2002 г., см. главу 25 Налогового кодекса РФ).

Закон о создании органов по сбору, контролю и надзору в области налогов.

Законом РСФСР от 21.03.1991 N 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»⁶⁵, Указом Президента РФ от 31.12.1991 N 340 «О Государственной налоговой службе»⁶⁶ созданы органы, обеспечивающие организацию работы по сбору налогов в бюджет и контроль за своевременностью и полнотой расчетов с бюджетом. Министерству

⁶¹Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_159/

⁶²Закон РФ от 07.12.1991 № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» [online]. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_165/

⁶³Закон РФ от 12.12.1991 № 2025-1 «О налогообложении доходов банков» [online]. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_179/

⁶⁴Закон РФ от 13.12.1991 № 2028-1 «О налогообложении доходов от страховой деятельности» [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182/

⁶⁵Закон РСФСР от 21.03. 1991 N 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР» [online]. — URL: <https://legalacts.ru/doc/zakon-rsfsr-ot-21031991-n-943-1-o/>

⁶⁶Указ Президента РФ от 31.12. 1991 № 340 «О Государственной налоговой службе». [online] — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&prevDoc=102092794&backlink=1&nd=102013922>

финансов РФ совместно с Государственной налоговой службой РФ предоставлено право выпускать инструкции и разъяснения по порядку применения законов о налогах.

Подзаконный нормативный акт органов исполнительной власти по вопросу установления единых методологических основ бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Постановлением Правительства РФ от 16.02.1992 № 89 с последующими уточнениями и изменениями в Российской Федерации установлены единые методологические основы бухгалтерского учета, которые были введены Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»⁶⁷.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности стало обязательным для всех предприятий, учреждений, организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, включая созданные на территории Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями, международные объединения и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность.

В перечне данных законов, прежде всего, необходимо выделить Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Законодательный акт подобного содержания в области налогового права в истории СССР и РСФСР был принят впервые.

Как пишет профессор Н.И. Химичева, *«его особенность состояла в том, что он урегулировал налоговые отношения комплексно, определил общие, наиболее существенные положения налогового права в едином нормативном акте, а именно принципы построения налоговой системы РФ и ее содержание, т. е. перечень налогов, их классификацию, порядок установления налогов; обязанности и права налогоплательщиков, их ответственность; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; обязанности банков и ответственность их должностных лиц в области налогообложения»*⁶⁸.

Закон закрепил создание трехуровневой налоговой системы Российской Федерации, включающей в себя федеральные налоги, налоги субъектов Федерации (республик, областей) и местные налоги. Первая

⁶⁷Постановление Правительства РФ от 16.02.1992 № 89 «О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации». [online] — URL: <https://base.garant.ru/10106845/>

⁶⁸Химичева, Н.И. *Финансовое право, Учебник*. Москва: Юрист, 2004, с. 392.

попытка сформулировать понятие налога в законодательном акте была предпринята именно в этом законе (ст. 2). Несмотря на то, что данный закон не носил название кодекса, тем не менее, по своему содержанию он представлял собой кодификационный нормативный акт, так как комплексно регулировал вопросы в области налогового права (общую часть). Здесь речь идет о положениях общей части налогового права, которые на тот момент сформировала российская наука финансового права. Данный Закон называют *«предшественником принятия в конце 1990-х годов Налогового кодекса РФ»*⁶⁹.

Однако этапу принятия Налогового кодекса РФ предшествовал еще один период развития налогового законодательства Российской Федерации, который имеет свои особенности.

Правовое регулирование налогообложения в период с 1994 года до момента принятия Налогового Кодекса РФ.

Первоначально новая налоговая система России, введенная в действие с 1 января 1992 г. Законом РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», исходила из принципа исчерпывающего перечня налогов, установленных данным законом. В соответствии с этим принципом органы государственной власти всех уровней не вправе были вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством Российской Федерации. Однако данный принцип не реализовался.

7 октября 1993 г. был принят Указ Президента РФ № 1598 «О правовом регулировании в период поэтапной конституционной реформы в Российской Федерации»⁷⁰, в соответствии с которым Президент РФ имел право вносить безотлагательные изменения в действующее законодательство о налогах, и его указы имели силу законодательного акта.

22 декабря 1993 г. Президент РФ принимает Указ № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации»⁷¹, в

⁶⁹Химичева, Н.И. *Финансовое право, Учебник*. Москва: Юрист, 2004, с. 392.

⁷⁰Указ Президента РФ от 07.10.1993 № 1598 «О правовом регулировании в период поэтапной конституционной реформы в Российской Федерации». [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2600/

⁷¹Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов

соответствии с которым региональным и местным органам власти были предоставлены неограниченные полномочия по самостоятельному установлению и введению налогов.

Несмотря на то, что 25 декабря 1993 г. вступила в силу Конституция РФ, принятая 12 декабря 1993 г., статьей 57 которой было уставлено: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», названные выше указы Президента РФ продолжали действовать, а их положения — применяться.

На основании данных указов только к 1994 году на территории России было введено дополнительно, сверх предусмотренных в Законе «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», более 70 видов региональных и местных налогов. В то же время уже в 1995 году дополнительные налоги взимались в 66 регионах России, а в 1996 году — в 75. Поступления от налогов и сборов, введенных региональными и местными органами власти в 1994 году, возросли по сравнению с 1993 годом в 6,4 раза (1993 год — 874 млрд рублей, 1994 год — 5479 млрд рублей). Несмотря на то, что Федеральным законом от 01.07.1994 «О федеральном бюджете на 1994 год» региональным и местным органам власти уже не предоставлялись полномочия по введению местных налогов и сборов, стихийный процесс налогового нормотворчества получил широкое развитие. По некоторым данным, на территории России к середине 1996 года было введено более 200 налогов и сборов, что вызывало обоснованную критику налогоплательщиков.

Все вышеизложенное привело к тому, что 18.08.1996 года Президент России принял Указ № 1214 «О признании утратившим силу пункта 7 Указа Президента от 22 декабря 1993 года № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году»». Согласно этому Указу было установлено, что с 1 января 1997 г. отменяется взимание всех налогов и сборов, которые были введены на местах и не предусмотрены «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Отличительной особенностью этого этапа правового регулирования налогообложения стала множественность нормативных актов и вносимых в

них изменений. Количество налогов и налоговое бремя были чрезмерными, налогообложение в первую очередь преследовало фискальные цели, т. е. приоритет отдавался фискальной функции налогов в ущерб регулирующей функции. Правовое регулирование в области налогов «де-юре» допускалось только на уровне законов и в соответствии с ними, а «де-факто» данный принцип, закрепленный в Конституции РФ (ст. 57) и Законе «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ст. 1), не реализовывался.

***Правовое регулирование налоговой системы на основе принятого
Налогового кодекса РФ с 1999 по 2001 годы.***

В течение 6 лет (1993—1999 гг.) правовое регулирование налоговой системы в России характеризовалось отсутствием стабильности, четкости, ясности, частой сменой правил «игры с государством», изменением видов налогов. Все это влекло за собой снижение уровня собираемости налогов и рост налоговых правонарушений, что объективно предопределило введение Налогового кодекса РФ.

Дальнейшее развитие налоговой системы и налогового законодательства напрямую связывали с необходимостью принятия этого кодифицированного законодательного акта.

В научной литературе того периода отмечалось, что кодекс должен стать «...всеобъемлющим документом, полностью определяющим отношения государства и налогоплательщиков, функции и полномочия федеральных и региональных органов государственной власти по установлению и взиманию налогов и сборов. Он должен также устранить недостатки существующей налоговой системы, сохранив все то рациональное, что в ней содержится, накопленный положительный опыт. Налоговому кодексу предстоит создать единую комплексную систему налогов в стране, устранить накопившиеся противоречия, в том числе между законами и подзаконными актами, четко определить функции, полномочия и ответственность всех уровней власти в проведении налоговой политики, во введении и отмене налогов, сборов и налоговых льгот»⁷².

Первая часть НК РФ была принята в 1998 году (Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ), вторая часть — в 2000 году (Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ).

Первая часть НК РФ предусматривала общие принципы налогообложения; виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; осно-

⁷²Черник, Д.Г. *Налоги в рыночной экономике*. Москва: ФИНАНСЫ, 1997, с. 228–230.

вания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; основные начала установления налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений налоговых отношений; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц. Первая часть НК РФ состояла из 7 разделов, 20 глав, 141 статей и была, по сути, общей частью, которая регулировала отношения, составляющие основу всей налоговой системы Российской Федерации.

Вторая часть НК РФ была посвящена конкретным налогам, которые были сгруппированы в разделы, в зависимости от уровня: федеральные налоги, региональные налоги, местные налоги. В соответствующих разделах каждому налогу посвящена глава. Выделен также раздел, регулирующий специальные налоговые режимы (а именно: единый сельскохозяйственный налог; упрощенная система налогообложения; единый налог на вмененный доход; патентная система налогообложения; налогообложение при соглашении о разделе продукции), и раздел, регулирующий страховые взносы. Вторая часть НК РФ на момент принятия составляла 3 главы: «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы» и «Налог на доходы физических лиц». В настоящее время вторая часть НК РФ состоит из 5 разделов, 22 глав и 432 статей.

НК РФ является основным отраслевым кодифицированным законом. Остальные налоговые нормативные акты должны приниматься в соответствии с ним.

НК РФ закрепляет исчерпывающий перечень налогов и сборов. Не могут устанавливаться налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ. Отмена налогов и сборов любого уровня осуществляется только на основе НК РФ. Такие нормы были предусмотрены и в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», однако они «де-факто» не выполнялись.

НК РФ закрепил порядок установления налогов и сборов, исходя из принципа единства системы налогов и сборов и прерогативы законодательных органов власти при их установлении.

По предмету своего регулирования он является общим налоговым кодексом, который содержит материальные и процессуальные нормы.

При этом особенность структуру НК РФ состоит в том, что нормы о налоговом администрировании разбросаны по всему кодексу и не сгруппированы в отдельную часть или раздел. Надо отметить, в Российской Федерации исторически не существовало практики выделения налоговых процедур в отдельный закон или в отдельную часть в общем кодифицированном акте. Кроме того, правовое регулирование налоговых процедур на законодательном уровне было фрагментарным и лаконичным, в отличие, например, от Чехии и Польши, где существует историческая традиция детального правового регулирования налоговых процедур.

Профессор Е.В. Черникова отмечает тот факт, что при кодификации налогового права в процессе принятия НК РФ систематизировалось исторически сложившееся законодательство. Замена действовавшего налогового законодательства Российской Федерации, и прежде всего Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» Налоговым кодексом РФ не привела к коренной ломке налоговой системы, а стала очередным этапом ее развития⁷³.

5.4. Декодификация налогового законодательства как этап его циклического развития

Декодификация является этапом циклического развития систематизации законодательства и возникает в период «кризиса» кодекса (см. параграф 1.6. главы 1 монографии).

Напомним, что о декодификации говорят в двух смыслах:

1. *Декодификация 1-го типа* — это когда кодекс атакован *«изнутри»* путем включения в него законов, не соответствующих его внутренней логике и выглядящих инородным телом»⁷⁴. Здесь надо сделать оговорку, что включение в структуру кодекса новых законов позволяет кодексу адаптироваться к современным условиям; эти законы могут совершенно органично дополнить кодекс, не нарушая его логику и структуру, и поэтому здесь нельзя вести речь о декодификации в смысле, указанном выше.

⁷³Черникова Е.В. *О кодификации норм налогового права, значении и необходимости систематизации налогового законодательства*. Современное право. 2014, №11, с. 80-83.

⁷⁴Thunis, X., Mensbrugge F. *Codification et décodification: le droit comparé à contribution*. Annales de droit de Louvain. 2001. s. 59-77; Кабрияк, П. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, s. 185.

2. *Декодификация 2-го типа* — это когда резко растет число новых нормативных правовых актов, регулирующих сферу вне структуры кодекса. Кодекс перестает быть центром правовой системы, в которой он в принципе должен доминировать, по причине натиска специальных законов, которые начинают возникать вне традиционной системы данной отрасли права.⁷⁵ Кодекс становится чем-то вроде общей нормы, применяемой по остаточному принципу⁷⁶. Целые блоки норм начинают, с одной стороны, исчезать из кодекса, а с другой — появляется большое количество законов, не интегрированных в структуру кодекса. Возникает автономное детальное регулирование, которое представляет собой, по мнению А. Viandier, «микросистемы, подчиненные своей внутренней логике, что делает их совершенно несовместимыми с кодификацией, которой они могут лишь противоречить»⁷⁷.

Пример декодификации 2-го типа налогового права мы можем наблюдать в Польше.

Причиной данного процесса была полная смена после Второй мировой войны общественной и экономической системы Польши. В связи с этим Ординация 1934 года как кодифицированный акт норм общей части налогового права, перестала соответствовать новой реальности социалистической экономики и потеряла свою силу в 1946 году (наступил кризис в жизни данного акта). Налоговые нормы, которые ранее были систематизированы в кодифицированном акте — Ординации 1934 года, начали существовать в автономно в отдельных законах.

О процессе декодификации свидетельствовало принятие трех правительственных декретов: Декрет от 16 мая 1946 г. о налоговых обязательствах⁷⁸, Декрет от 16 мая 1946 г. о налоговом процессе (процедурах)⁷⁹ и Дек-

⁷⁵ Кабрияк, Р. *Кодификации*. Москва: Статут, 2007, s. 185.

⁷⁶ Remy, P. La recodification civile. *Droits*, 1997, № 26, s. 10; Oppetit, B. La décodification du droit commercial français. In. *Etudes offertes à René Rodière*. Paris: Dalloz, 1982, s. 197.

⁷⁷ Viandier, A. La crise de la technique législative. *Droits*, 1986, № 4, s. 79.

⁷⁸ Dekret z dnia 16 maja 1946 r., o zobowiązaniach podatkowych. Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19460270173&SessionID=5C8E7C0DC7026F5DF1F9A2408222E5A0FF65C3A0>

⁷⁹ Dekret z dnia 16 maja 1946 r., o postępowaniu podatkowym. Dz.U. 1946 nr 27 poz. 174. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19460270174>

рет от 11 апреля 1947 г. Уголовное налоговое право.⁸⁰ Тенденция декодификации норм налогового права продолжалась вплоть до 1997 года (момента принятия Ординации 1997 года).

С одной стороны, процесс декодификации свидетельствует о кризисе кодифицированного акта. С другой стороны, на примере декодификации налогового права в Польше мы видим, как в результате данного процесса нормы об уголовной ответственности за налоговые правонарушения были декодифицированы, а затем удачно систематизированы в едином Законе от 10 сентября 1999 г. — Уголовном налоговом кодексе⁸¹. В результате нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления были кодифицированы.

Процессы декодификации (но другого характера) происходят и с НК РФ. Так, в 2016 году в специальную часть НК РФ введен раздел, который регулирует страховые взносы⁸². В настоящее время подготовлен законопроект федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации» (в части включения неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)⁸³. Это обосновывается тем, что в Российской Федерации существует система неналоговых платежей, которая не систематизирована и под действие НК РФ не подпадает. Система этих платежей нестабильна, различные виды сборов и платежей могут вводиться ведомственными и региональными решениями, чем пользуются соответствующие власти. Теперь решено ввести мораторий на установление новых платежей, а правовые нормы включать в НК РФ. Причем в Пояснительной записке к законопроекту указано, что «при разработке проекта закона избран подход к трансформации неналоговых платежей в налоги и

⁸⁰ Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r., Prawo karne skarbowe. Dz.U. 1947 nr 32 poz. 140. [online]. — URL: <http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19470320140>

⁸¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy. Dz.U. 1999 nr 83 poz. 930. [online]. — URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19990830930>

⁸² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. [online]. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

⁸³ Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации (в части включения неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)». [online]. — URL: <http://base.garant.ru/56824082/>

сборы...»⁸⁴. Если включение в структуру НК РФ страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование условно можно не трактовать как декодификацию 1-го типа, то включение неналоговых платежей квазиналогового характера в его структуру, учитывая, что логика и структура кодекса изначально была не рассчитана на их включение, можно трактовать как декодификацию 1го типа.

С нашей точки зрения о декодификации в налоговом праве можно говорить и тогда, когда налоговый кодекс начинает в процессе развития налогового законодательства «обрастать» чрезмерным количеством норм, которые содержат отсылки на другие нормативные акты. Пусть даже эти нормы соответствуют структуре и логике налогового кодекса, но их появление в чрезмерном количестве начинает противоречить самой идеи кодификации, размывает кодифицированный акт изнутри.

Нужно заметить, что именно такого характера декодификация присутствует в налоговом законодательстве и Чехии, и Польши, и России.

В заключение хотелось бы отметить, что о декодификацию налогового законодательства, несмотря на то, что она связана с этапом «кризиса» кодекса, нельзя оценивать только как процесс со знаком «минус». Пример декодификации на примере уголовного налогового права Польши демонстрирует обратный результат. Поэтому процесс декодификации может открывать новые пути для дальнейшего развития налогового законодательства отдельных институтов налогового права.

5.5. Общие доктринальные подходы и различия к кодификации налогового права в Чехии, Польше и Российской Федерации

1. Миссия кодификации норм налогового права в Польше была четко сформулирована еще в 1934 году. Она состояла в том, чтобы «1) улучшить и упростить налоговое администрирование; 2) обеспечить налогоплательщику правовую защиту, т. е. гарантировать лояльному налогоплательщику, чтобы он не подвергался несправедливым начислениям налогов».

⁸⁴Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации (в части включения неналоговых платежей в Налоговый кодекс Российской Федерации)». [online]. — URL: <http://base.garant.ru/56824082/>

На наш взгляд, именно это на многие годы предопределило вектор развития налогового законодательства и его систематизацию: акцент был сделан на общую часть, так как развитие именно этих норм и их кодификация гарантируют налогоплательщику максимальную защиту его прав в налоговых правоотношениях и способствуют максимальной экономической оптимизации деятельности налоговых органов по администрированию налогов. Фискальная часть налогового права должна быть подчинена положениям, закрепленным в общей части.

В Чехии также при кодификации норм налогового права «вектор кодификации» был направлен на кодификацию налогового процесса и налоговых процедур.

В Российской Федерации ситуация выглядит по-другому. До принятия Общей части НК РФ полномочия федерального центра на установление налогов были размыты, часть прав находилась у регионов и на местах. Более того, существовало активное правотворчество на уровне исполнительных органов государственной власти на всех уровнях.

Именно поэтому задача Общей части НК РФ скорее была в том, чтобы разграничить полномочия между органами государственной власти в области налогового правотворчества как по горизонтали — законодательная, исполнительная и судебная власть, так и по вертикали — между федеральным центром и регионами. Нормы налогового администрирования были разработаны фрагментарно, поверхностно, оказались разбросанными по всему НК РФ, а также налоговым и неналоговым нормативным актам, включая подзаконные и ведомственные.

2. В процессе кодификации норм Общей части налогового права в Ординации 1997 года отсутствуют систематизация принципов налогового права. Вопрос о включении их в новый кодифицированный акт рассматривается только сейчас. Это объясняется тем, что принципы окончательно сложились и были сформулированы судами в процессе правоприменения только сейчас.

В Российской Федерации принципы были первоначально включены в Общую часть НК РФ, а уже потом суды в процессе правоприменения норм НК РФ раскрывали их содержание и порядок применения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Как правило, кодификационный процесс порождается кризисом источников права, связанным с их беспорядочным разрастанием, что влечет возникновение трудностей и противоречий в правоприменительной практике.

Данная монография задумывалась с целью попытаться приблизиться в правовой теории к ответу на вопросы: как преодолеть кризис источников налогового права, который влечет возникновение трудностей и противоречий в правоприменительной практике? Как одновременно уйти от раздробленных локальных кодификационных действий к системным процессам, обеспечивающим правовую определенность, остро необходимую в налоговом праве?

Мы попытались взглянуть на кодификацию налогового права с разных точек зрения, при этом подходили к раскрытию данной темы последовательно: сначала проанализировали кодификацию как явление в праве, а затем попытались исследовать проявление феномена кодификации в налоговом праве, в том числе на примере Российской Федерации и отдельных стран Европейского Союза.

В своих исследованиях мы опирались на теоретические позиции, сложившиеся в финансово-правовой теории стран романо-германской семьи права, и в ходе данной работы пришли к следующим выводам.

1. Кодификация как явление представляет собой способ систематизации и рационализации права, направленный на удовлетворение потребности в правовой определенности и на достижение системного правового регулирования определенной группы общественных отношений путем объединения правовых норм в едином законодательном акте, введение в действие которого, как правило, отменяет ранее действовавшие акты и положения.

2. Опираясь на позицию об осуществлении систематизации в форме кодификации и инкорпорации (консолидации), мы обосновали гипотезу о правотворческой составляющей кодификации. Полагаем, что при кодификации предметом упорядочивания являются не нормативные акты, а непосредственно нормы права, совокупность которых образует отрасль или подотрасль права. В силу данного свойства кодифицирующий акт может быть разработан и принят либо вновь, либо с

такими существенными нововведениями, которые значительно отличаются его от актов, действовавших ранее.

3. Кодификационное правотворчество имеет непосредственные связи с законотворческой деятельностью, так как в ней объективируется. При этом всегда происходит выделение определенного вида общественных отношений и обеспечение их единого и упорядоченного нормативного правового регулирования в результате создания единого, юридически и логически цельного, внутренне согласованного нормативного акта (основ, кодекса).

4. Кодификация представляет собой системное правотворчество (законотворчество), так как неразрывно связана с системой права и системой законодательства. Вне системы права кодификационный процесс не осуществляется, и юридико-доктринальной конструкцией здесь выступает сама система права и ее основные подразделения (отрасли, подотрасли, институты). В основе кодификации как процесса лежат знания о системе права, ее отраслях, подотраслях, институтах.

5. Кодификация существенно отличается от других форм упорядочивания права, поскольку способна воздействовать на систему законодательства и на систему права.

6. Общей целью кодификации, по нашему мнению, является приведение механизма правового регулирования общественных отношений, в том числе в налоговой сфере, к единству, юридически и логически цельному и системному, т. е. в рамках основных подразделений системы права.

7. Кодификация является одним из актуальных направлений развития финансового права. Вопросы о кодификации финансовых, налоговых норм, а также о значении и необходимости систематизации финансового законодательства постоянно находятся в зоне научного осмысления и дискуссий. Следует отметить, что во многих странах европейского сообщества актуален вопрос о кодификации норм именно налогового права, причем данный вопрос в финансово-правовой теории и практике тесно связан с вопросом о самостоятельности налогового права.

8. Налоговое право в системе права можно рассматривать как подотрасль (максимум — как комплексную отрасль второго уровня, производную от основной отрасли первого уровня — финансового права). Налоговое право не является до настоящего времени самостоятельным, поэтому его кодификация не может осуществляться автономно и независимо от финансового права.

9. В целях обеспечения системного правового регулирования налоговых правоотношений в процессе осуществления кодификации налогового законодательства в план кодификации обязательно должна войти кодификация норм общей части финансового права, которая должна включать в себя основополагающие начала финансового права.

10. Подходы к кодификации норм налогового права, при которых приоритет отдается кодификации норм общей части налогового права, его принципам, налоговым процессу и процедурам, является важным гарантом соблюдения прав налогоплательщиков и надлежащего исполнения всеми участниками *налоговых правоотношений своих обязанностей*.

Работа над монографией была почти завершена, когда возник вопрос: не слишком ли много мы ждем от кодификации и кодексов? Ведь от древности до современности любая кодификация несла в себе мечту об абсолютном совершенстве, что неизбежно переводило ее из плана реальности в план идеального. Может быть, юридическая наука должна начать поиск новых форм систематизации и рационализации права, которые позволят ей более эффективно преодолевать нынешний кризис источников права и вытекающую из него правовую неопределенность (в том числе в сфере финансового и налогового права)?

В попытках найти ответ на этот вопрос мы предлагаем в качестве «пилотного проекта» рассматривать идею создания системы перманентной кодификации в области налогового права, т. е. проведение постоянного процесса кодификации как институционального информационно-правового явления вне рамок традиционной кодификации¹.

Представляется, что технология «перманентной кодификации» в качестве своей организационной основы может включать формирование экспертного сообщества, действующего по принципу распределенной сети с использованием в процессе работы искусственного интеллекта и информационно-правовых систем.

Сразу следует оговориться, что речь идет не о кодификации в ее традиционном понимании. «Перманентная кодификация» была представлена нами как постоянный процесс упорядочивания нормативно-правовой базы, существующей в виде информационно-правовых сис-

¹Chernikova, E., Gorosh, Y. On the goals of codification in the context of globalization tax law. In: Radvan, M., Gliniecka, J., Sowiński, T., Mrkývka, P. (eds.). *The Financial Law towards Challenges of the XXI Century: (conference proceedings)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 281—288.

тем разного типа, экспертным сообществом с использованием возможностей искусственного интеллекта. Данный процесс должен предшествовать официальной кодификации действующего национального либо наднационального законодательства в целях: 1) упрощения правоприменительного пользования, прежде всего, добросовестными налогоплательщиками; 2) формирования полноценного нормативно-правового обеспечения.

С нашей точки зрения, в современных условиях применение искусственного интеллекта способно значительно изменить сами подходы к технологии кодификации. Более того, алгоритмизация законов и перевод их в цифровой формат в наибольшей степени применимы к налоговому законодательству, поскольку это одна из сфер человеческой деятельности, которая может быть однозначно и полностью оценена количественными параметрами. В этом контексте доверить формирование нормативно-правовых баз экспертному сообществу, используя возможности искусственного интеллекта, представляется следующим этапом развития демократии. Стандартизация таких форматов позволит также проводить компьютерное моделирование оценки размеров налоговых поступлений в бюджет.

Государство, в свою очередь, должно сосредоточиться на формировании принципов налогового права, являющихся консенсусными для общества на данном этапе развития. Эта задача представляется достойной законодателя, поскольку поиск и обсуждение того, чем должны руководствоваться налоговые органы, суды при разрешении налоговых споров, представляется одной из важнейших проблем. Также задачей государства является решение принципиального вопроса о глубине или степени проработки проводимой кодификации.

Таким образом, мы можем получить систему, позволяющую государству, с одной стороны, постоянно адекватно реагировать на изменяющуюся экономическую реальность и вносить необходимые изменения в действующее законодательство, а с другой стороны — существенно не отклоняться от принципов его стандартизации и упрощения, лежащих в основе кодификации.

В настоящей работе представлены личные взгляды автора, могущие отличаться от мнений других ученых и специалистов в области финансового права, что предполагает развитие научной дискуссии.

Список использованной литературы

1. Alexeïev, S. Les perspectives de développement du droit privé en Russie. *Revue internationale de droit comparé*, 2001, s. 159-170. [online]. persee.fr. [cit. 25.2.2022]. — URL: https://www.persee.fr/doc/ridc_0035-3337_2001_num_53_1_18016
2. Andrea Amatucci, A, Mauricio A. Plazas Vega. *From Public Finance Law to Tax Law: studies in honor of Andrea Amatucci*. Bogotá – Napoli: Editorial Temis S. A, 2011.
3. Babčák, V. et al. *Daňové právo*. Košice: Univerzita P. J. Šafárika, 2005.
4. Bakeš, M. Karfíková, M., Kotáb, P., Boháč, R. *Pojetí finančního práva v České republice*. Praha: Acta universitatis caroliniae – iuridica, 2010, č. 4, s. 7–15.
5. Boháč, R. *Pojmy soukromého práva v daňovém právu*. In: Mrkývka, P., Šramková, D., Valdhans, J. (eds.). *Dny práva 2013*. Brno: Masarykova univerzita, 2014, s. 18-32.
6. Boháč, R. *Problematika kodifikace daňového práva v České republice*. *Daně a finance*. 2016, č. 3, s. 4–8.
7. Brzeziński, B. *Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania*. [online]. repozytorium.uwb.edu.pl. [cit. 25.2.2022] — URL: https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7383/1/B_Brzezinski_Reforma_ogolnego_prawa_podatkowego_w_Polsce.pdf
8. Cabrillac, R. *Les codifications*. Paris: Presses Universitaires de France - P.U.F., 2002.
9. Carbasse, J.-M., *Introduction historique au droit*. Paris: Presses Universitaires de France (PUF), 1998.
10. Cornu, G. *L'art du droit en quête de sagesse*, coll. „Doctrines juridiques”. Paris: PUF, 1998.
11. Dubouchet, P. *Sémiotique juridique*. Paris: Presses Universitaires de France - P.U.F., 1990.
12. Dzwonkowski, H. *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*. *Monitor Podatkowy*. 2012. č. 10. s. 28–34.
13. Etel, L. *Polish Tax Code*. In: Etel, L., Poplawski, M. (eds.). *Tax Codex concepts in the countries of central and eastern Europe*. 2016. Białystok: Femida. s. 71-86.

14. Etel, L. Prawo podatkowe. In Wyd. 2. Warszawa: Difin, 2008.
15. Etel, L., Babiarczyk, S., Dowgier, R., Filipczyk, H. Nowa. Ordynacja Podatkowa. Z praci Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok: Temida, 2017. [online]. [repozytorium.uwb.edu.pl](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf). [cit. 25.2.2022]. — URL: <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf>
16. Falsitta, G. Manuale di diritto tributario. Parte generale. 3 ed. Padova: Wolter Kluwer, CEDAM, 1999.
17. Gaudemet, J. La codification, ses formes et ses fins. Revue juridique et politique Indépendance et coopération. 1986, s. 121–140.
18. Gaudemet, J. Les naissances du droit: le temps, le pouvoir et la science au service du droit. Paris: LGDJ, 2016.
19. Gerloch, A. Teorie práva, 2007. [online]. [ius-wiki.eu](http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf). [cit. 25.2.2022]. — URL: http://www.ius-wiki.eu/_media/teorka/prednasky_gerloch.pdf
20. Grosclaude, J., Marchessou P. Procédures fiscales. Dalloz Cours, 2018.
21. Grosclaude, J., Marchessou P. Procédures fiscales. Paris: Dalloz edition, 2018.
22. Chernikova, E., Gorosh, Y. On the goals of codification in the context of globalization tax law. In: Radvan, M., Gliniecka, J., Sowiński, T., Mrkývka, P. (eds.). The Financial Law towards Challenges of the XXI Century: (conference proceedings). 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 281–288.
23. Jánošíková, P., Mrkývka, P. a kolektiv. Finanční a daňové právo, 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016.
24. Karaseva, M. V. a Boháč, R. Nalogovo-pravovaja terminologija v kontekste graždanskogo zakonodavestva Rossii i Čechii. Financovoe pravo. Moskva: Izdatelskaja grupa „JURIST“, 2015, č. 4, s. 28–31.
25. Karfíková, M., Boháč, R., Kohajda, M. a kolektiv. Teorie finančního práva a finanční vědy, učebnice. Praha: Wolters Kluwer, 2018.
26. Karfíková, M., Karfík, Z. Kodifikace ve finančním právu v České republice. In: Suchoža, J., Husár, J., Hučková, R. (eds.). Právo, obchod, ekonomika V. Košice: Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2016, s. 188–210.
27. Knapp, V. Teorie práva. Praha: Beck, 1995.
28. Kosikowski, C. Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej. „Przegląd Podatkowy”. Przegląd Podatkowy. 2014, č. 9, s. 11–17.
29. Kuklík, J., Skřejpková, P. Kořeny a inspirace velkých kodifikací. Praha: Havlíček Brain Team, 2008.

30. Leyenberger, S. Les enjeux de la codification dans les pays d'Europe centrale et orientale: la coopération du Conseil de l'Europe. *Revue française d'administration publique*. 1997, č. 82, s. 307—312.
31. Michalski, J. Charakterystyka Ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 15 marca 1934). *Ruch IV*. 1934. Adam Mickiewicz University Repository. [cit. 25.2.2022]. — URL: <https://repozytorium.amu.edu.pl/bitstream/10593/16591/1/4-008%20DR.20JERZY%20MICHALSKI%20%20RPEiS%2014%284%29%2C%201934.pdf>
32. Molfessis, N. Les illusions de la codification à droit constant et la sécurité juridique. *Revue trimestrielle de droit civil*. 2000, č. 1. s. 186.
33. Oppetit, B. *Essay sur la codification*. Éditeur. Paris: Presses Universitaires de France. 1998.
34. Oppetit, B. La décodification du droit commercial français. In: *Etudes offertes à René Rodière*. Paris: Dalloz, 1982, s. 197-202.
35. P. Arminjon, P., Nolde, B., Wolff, M. *Traité de droit comparé*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1950. [online]. scribd.com. [cit. 25.2.2022]. — URL: <https://ru.scribd.com/document/404974042/Arminjon-P-Nolden-B-Wolff-M-Traite-de-Droit-Compare-Tome-I-1950-pdf>
36. Pålsson, R. *Inledning till skatterätten*. Andra upplagan. Uppsala:ustus Förlag, 2001.
37. Radvan, M. Je berní právo samostatným odvětvím práva? In: *Dny práva - 2008 - Days of Law*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 295—304.
38. Remy, P. La recodification civile. *Droits*, 1997, № 26, s. 10.
39. Roubier, P. *Théorie générale du droit*. Histoire des doctrines juridiques et philosophie des valeurs sociales: Réimpression de la 2e édition de 1951. Paris: Dalloz edition, 2005.
40. Tancellin, M. Lex exigences du Code civil du Québec. *Revue de droit de McGill*. 1994, č. 39, s. 747-760.
41. Thunis, X., Mensbrugge F. Codification et décodification: le droit comparé à contribution. *Annales de droit de Louvain*. 2001. s. 59-77.
42. Titus Livius, *Ab urbe condita libri* [online]. Perseus Digital Library. [cit. 25.8.2021]. — URL: <http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus%3Atext%3A1999.02.0201%3Abook%3D3%3Achapter%3D34>
43. Vanderlinden, J. Le concept de code en Europe occidentale du XIIIe au XIXe siècle : essai de définition. Bruxelles: Editions de l'Institut de Sociologie, 1967.

44. Vanderlinden, J. Qu'est-ce qu'un code? Les Cahiers de droit. 2005, vol. 46, n°1-2, s. 29–51.
45. Viandier, A. La crise de la technique législative. 1986. [online]. proquest.com. [cit. 25.2.2022]. — URL: <https://www.proquest.com/docview/1294860710?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true>
46. Viandier, A. La crise de la technique législative. Droits, 1986, № 4, s. 79.
47. Алексеев, С.С. Общая теория права. Т. II. / С.С. Алексеев. Москва: Юридическая литература, 1982.
48. Алексеев, С.С. Собрание сочинений : В 10 т. Т. 2 : Специальные вопросы правоведения / С.С. Алексеев. Москва : Статут, 2010.
49. Алексеев, С.С. Собрание сочинений : В 10 т. Т. 3 : Проблемы теории права / С.С. Алексеев. Москва : Статут, 2010.
50. Алексеев, С.С. Собрание сочинений : В 10 т. Т. 6 : Восхождение к праву / С.С. Алексеев. Москва : Статут, 2010.
51. Алексеев, С.С. Собрание сочинений : В 10 т. Т. 8 : Учебники и учебные пособия / С.С. Алексеев. Москва : Статут, 2010.
52. Ашмарина, Е.М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Е.М. Ашмарина. Москва : Полиграф, 2004.
53. Баранов, В.М. Кодификационное пространство государства / В.М. Баранов // Кодификация законодательства: теория, практика, техника. Нижний Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2009. С. 9–25.
54. Винницкий, Д.В. Налоговое право : учебник для среднего профессионального образования / Д.В. Винницкий. Москва : Юрайт, 2017.
55. Горбунова, О.Н. Избранное / О.Н. Горбунова. Москва : РГУП, 2017.
56. Давид, Р. Основные правовые системы современности. Сравнительное право : пер. с франц. / Р. Давид. Москва : Прогресс, 1967.
57. Законодательный процесс. Понятие. Институты. Стадии : научно-практическое пособие / [Алейник А.А., Васильев Р.Ф., Квачева Н.Е., Котелевская И.В. и др.]. Москва : Юриспруденция, 2000.
58. Золотарева, А.Б. Роль прецедента в налоговом праве : монография / А.Б. Золотарева, С.С. Шаталов. Москва : Дело, 2014.
59. Зорькин, В.Д. Кодификация российского законодательства. 2010. [online]. Pravo.ru. [cit. 25.2.2022]. — URL: <https://pravo.ru/news/view/41585/>
60. Кабрияк, Р. Кодификации / Р. Кабрияк. Москва : Статут, 2007.
61. Калачев, Н. Текст Русской правды на основании четырех списковъ разныхъ редакцій. Москва: Тип. Августа Семе́на, 1846. [online]. РУНИВЕРС. 22. 8.2021.[cit. 25.2.2022]. — URL: <https://runivers.ru/lib/book7831/452082/>

62. Карасева, М.В. Некоторые тенденции развития финансово-правового регулирования на современном этапе. / М.В. Карасева // Вестник университета имени О.Е.Кутафина. 2014. № 4. С. 74—79.
63. Крохина, Ю.А. Налоговое право : учебник для вузов / Ю.А. Крохина. Москва : ЮНИТИ, 2008.
64. Кучерявенко, Н.П. Основы налогового права : учебник / Н.П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2001.
65. Моше бен Маймон (Маймонид), Мишне Тора (Кодекс Маймонида). Москва : Лехаем, 2016.
66. Научные концепции развития российского законодательства : монография / отв. ред. Ю.А. Тихомиров, Т.Я. Хабриева. Москва : Институт законодательного и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, 2015. – 544 с.
67. Пахман, С.В. История кодификации гражданского права : В 2 т. / С.В. Пахман. Санкт-Петербург: Типография 2-го Отделения Собств. Его Императорского Величества канцелярии, 1876.
68. Пилипенко, А.А. Принципы финансового права России и их нормативное закрепление : дис. ... канд. юрид. наук. / А.А. Пилипенко. Москва : МГИМО, 2013.
69. Полное Собрание законов Российской Империи, охватывающее период с 1649-1825 гг. 1830. [online]. Российская национальная библиотека. [cit. 25.2.2022]. — URL: http://nlr.ru/e-res/law_r/content.html
70. Свидерский, В.И. Новые философские аспекты элементарно-структурных отношений / В.И. Свидерский, Р.А. Зобов. Ленинград : Издательство Ленинградского университета, 1970.
71. Свод Законов Российской Империи. 1835. [online]. Официальный интернет-портал правовой информации. [cit. 25.2.2022]. — URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?empire>
72. Систематизация законодательства в Российской Федерации / [Абрамова А.И., Мицкевич А.В., Пиголкин А.С. и др.] ; под ред. А.С. Пиголкина. Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2003. 382 с.
73. Соборное Уложение царя Алексея Михайловича 1649 года.[online]. Президентская библиотека им. Б.Н.Елцина. [cit. 25. 2. 2022]. <https://www.prilib.ru/item/1050382>
74. Советское финансовое право : учебник для вузов / [Воронова Л.К., Горбунова О.Н., Давыдова Л.А. и др.] ; отв. ред. Воронова Л.К., Химичева Н.И.]. М. : Юрид. лит., 1987. – 462 с.

75. Сорокин, В.Д. Административно-процессуальное право / В.Д. Сорокин. СПб. : Издательство Юридического института, 2002, с. 28.
76. Сперанский, С.И. Учение М.М. Сперанского о праве и государстве / С.И. Сперанский. Москва : Ось, 2004.
77. Султанов, А.Р. О кодификации законодательства об административных правонарушениях и антимонопольном законодательстве / А.Р. Султанов // Закон. 2007. № 7. С. 141—148.
78. Тихомиров, Ю.А. Теория кодекса / Ю.А. Тихомиров // Кодификация законодательства: теория, практика, техника. Нижний Новгород: Нижегородская академия. МВД России, 2009. С. 38—45.
79. Тургенев, Н.И. Опыт теории налогов / Н.И. Тургенев. Спб.: Издательство Р. Греча, 1818.
80. У истоков финансового права / [Орлов М.Ф., Сперанский М.М., Тургенев Н.И.] ; сост. А.А. Ялбулганов ; под ред. А.Н. Козырина. М. : Статут, 1998. - 432 с.
81. Уфимцева, Е.В. С.С. Алексеев о системе права: взгляды на критерии отраслеобразования / Е.В. Уфимцева // Genesis: исторические исследования. 2015. № 3. С. 541—566.
82. Хабриева, Т.Я. Современное правотворчество и задачи юридической науки / Т.Я. Хабриева // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2015. № 3. С. 351—359.
83. Хабриева, Т.Я. Кодификация российского законодательства в условиях федеративного государства / Т.Я. Хабриева // Кодификация законодательства: теория, практика, техника. Нижний Новгород : Нижегородская академия МВД России, 2009. С. 26—37.
84. Халфина, Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права. / Р.О. Халфина // Вопросы советского административного и финансового права. Москва : Юридическая литература, 1952. С. 194—211.
85. Химичева, Н.И. Российское финансовое законодательство и проблемы его кодификации / Н.И. Химичева // Вестник Саратовской юридической академии. 2012. № 85. С. 171—173.
86. Химичева, Н.И. Финансовое право : учебник / Н.И. Химичева. Москва: Юрист, 2004.
87. Черник, Д.Г. Налоги в рыночной экономике / Д.Г. Черник. Москва : Финансы, 1997. С. 228—230.
88. Черник, Д.Г. Теория и история налогообложения : учебник для академического бакалавриата / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев. Москва : Юрайт, 2014.

89. Черникова, Е.В. О кодификации норм налогового права, значении и необходимости систематизации налогового законодательства / Е.В. Черникова // Современное право. 2014. № 11. С. 80—83.

90. Шебанов, А.Ф. Система законодательства как научная основа кодификации / А.Ф. Шебанов // Советское государство и право. 1971. № 12. С. 30—38.

91. Этель, Л. Налоговое право Польши / Л. Этель // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. Москва : Волтерс Клувер, 2009. С. 103—133.

92. Этель, Л. Нужен ли Польше новый закон о налогообложении? // Правовое регулирование экономики и финансов в России и за рубежом : сборник научных статей / под ред. Е.В. Черниковой. Москва : РАНХиГС при Президенте РФ, 2017. С. 193—208.

Научное издание

Горош Юлия Вадимовна

**Кодификация и декодификация
налогового права
монография**

Редактор *О.Н. Щербакова*

Обложка, компьютерная верстка *В.В. Бойко*

Подписано в печать с готового оригинал-макета 24.05.2022

Формат 60х90/16. Бумага офсетная. Печать офсетная.

Гарнитура Calibri. Усл. печ. л. 11,25. Уч.-изд. л. 12.

Тираж 500 экз. Заказ № 109704

ООО Издательство «Новый индекс».

111524, г. Москва, ул. Мастеровая, 4, 123

Отпечатано в типографии «Onebook.ru» ООО «Сам Полиграфист». 109316,
г. Москва, Волгоградский проспект, д. 42, корп. 5 «Технополис Москва». E-
mail: info@onebook.ru; www.onebook.ru