

НОВОЕ В ОТРАСЛЯХ ПРАВА

О.А. БОРЗУНОВА

КАНДИДАТ ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК,

КОНСУЛЬТАНТ ПРАВОВОГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ДУМЫ ФС РФ

ПРИНЦИПЫ КОДИФИКАЦИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ

Статья посвящена становлению и развитию принципов кодификации налогового права России, существующим в этой теме проблемам и достижениям

Ключевые слова: Принципы, налоговое право, кодификация, налогообложение, налоги и сборы.

O. BORZUNOVA

PHD, CONSULTANT OF LEGAL DEPARTMENT OF THE STATE DUMA

PRINCIPLES OF CODIFICATION OF THE TAX LEGISLATION: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

The article is devoted to formation and development of the principles of tax law codification of Russia, the existing problems and achievements in this field

Key words: The principles, tax law, codification, taxation, taxes and fees.

В период кодификации налогового законодательства весьма важным становится выделение основных идей, определяющих начал, на которых должна строиться кодификация. Такими исходными идеями должны стать принципы кодификации налогового законодательства.

Принципы налогообложения и принципы кодификации

Принципы кодификации налогового законодательства во многом определяют принципы налогообложения и налогового права, а также целями, для достижения которых проводится кодификация. В современной юридической литературе проблема принципов кодификации вообще, и принципов кодификации налогового законодательства в частности, не подвергалась серьезному исследованию. Лишь вскользь она затрагивалась в работах, посвященных смежным вопросам¹. Поэтому вряд ли стоит считать вопрос о принципах кодификации налогового законодательства исчерпанным. Кроме того, в условиях проводимой налоговой реформы с учетом принятия единого кодифицированного акта налогового законодательства сложившиеся ранее принципы наполняются новым содержанием.

Принципы кодификации - это прикладные принципы, обобщающие отправные идеи законодательного выражения норм права². Они отличаются от принципов права и по назначению, и по содержанию. Принципы налогообложения

в качестве основных идей установление налогов определяют нормы налогового права и нормы кодификации налогового законодательства.

А. Смит первый четко сформулировал основные принципы налогообложения, глубину, точность и верность которых отмечали финансисты ученые конца XIX - начала XX в. А. Смит - автор четырех принципов налогообложения, названных впоследствии «великой хартией вольностей плательщика», «максимами обложения»³:

1) подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке государства по возможности сообразно со своими средствами, т.е. соответственно тем доходам, которые получает каждый под охраной государства;

2) налог, который должен уплачивать каждый, должен быть точно определен, а не произволен. Время его уплаты, способ и размер уплачиваемого налога должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому;

3) каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие удобны для плательщика;

4) каждый налог должен быть устроен так, чтобы он извлекал из кармана населения возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства»

Русский экономист Н. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита. Он предложил шесть правил распределения налогов:

1) равное распределение налогов между всеми гражданами, в одинаковой соразмерности: пожертвования каждого на пользу общего должны соответствовать силам его, т.е. доходу;

2) отклонение тяжести налогов от простого народа;

3) определенность налогов: количество налога, время налога и образ плательщика должны быть определены, известны плательщику и независимы от власти собирателей;

4) сбор налога в удобное для плательщика время;

5) дешевое собирание налогов;

6) общее правило взимания налогов: налог всегда должен быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, чтобы источники государственных доходов не истощались⁴.

В трудах современных юристов данные принципы налогообложения находят свое место. Например, Н.П. Кучерявенко берет за основу принципы, сформулированные А. Смитом, выделяя:

1) принципы налогового права;

2) принципы построения налоговой системы;

3) принципы налога или налогообложения;

4) принципы налогового закона⁵.

Последнюю группу принципов можно также назвать принципами кодификации налогового законодательства, поскольку они связаны именно с налоговым правотворчеством. Н.П. Кучерявенко раскрывает их следующим образом:

1) должная правовая процедура - установление и изменение налога законом;

2) принцип верховенства общегосударственных налоговых законов по отношению к законам, относящимся к другим областям правового регулирования и нижестоящим по юридической силе нормативным актам;

3) экономическая обоснованность налога;

4) доступность закона и механизма, заложенного в нем;

5) налоговая оговорка - оговорка закона, которая в случае изменения законодательства позволяет вывести объекты из-под действия новой налоговой нормы.

Многие ученые выделяют принципы налогового права некоторые из которых по своей сути являются принципами кодификации налогового законодательства. Например, у А.Н. Козырина можно вычленить такие принципы, как установление налога законом, регулярность пересмотра налоговых законов, запреты специализации налога, которые он называет «основой процессуальной части налогового права»⁶.

Д.А. Смирнов, рассмотрев основные классификации принципов налогообложения, выделяет следующие принципы налогового права:

международные принципы налогового права и принципы внутригосударственного (национального) налогового права. Принцип внутригосударственного (национального) налогового права, в свою очередь, объединяет общие принципы налогового права и частные (институционные) принципы⁷.

Наиболее полную классификацию общих принципов налогообложения дает С.Г. Пепеляев⁸. Он выделяет три группы общих принципов налогообложения в зависимости от направленности действия и решаемых задач:

1) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;

2) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод человека и гражданина;

3) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.

Среди его принципов можно выделить те, которые относятся к принципам кодификации налогового законодательства: принцип установления, изменения или отмены налогов и сборов законами; принцип установления налогов и сборов в должной процедуре; принцип ограничения форм налогового правотворчества; принцип разделения налоговых полномочий. Данные принципы самим С.Г. Пепеляевым названы общими принципами. Полагаем, что при анализе и выделении принципов кодификации налогового законодательства следует их более конкретизировать.

Анализ принципов кодификации налогового законодательства нельзя, конечно же, ограничивать только принципами налогового права или налогообложения. В первую очередь они основываются на общих принципах кодификации, разработанных теоретиками права. В науке как самостоятельный предмет исследования принципы кодификации не изучались. Хотя в последние годы появляются мнения, что юридические принципы кодификации требуют комплексного подхода. Как отмечают В.М. Баранов и В.Н. Карташов, «от грамотного использования принципов права в значительной степени зависит качество и эффективность всего технологического процесса кодифицирующей практики»⁹. Нередко под подобными принципами понимаются критерии или освоения правосистематизирующей или кодифицирующей деятельности. Так И.Б. Орешкина отмечает, что принципы юридической систематизации представляют собой «основополагающие требования нормативного характера, необходимые при выборе законодательства с учетом его признаков, свойств и иных особенностей»¹⁰.

В.М. Баранов и В.Н. Карташов формулируют общее определение юридических принципов правокодифицирующей практики – как исходные юридические идеи (элементы научной правовой идеологии), обязательные для адресатов практически-прикладные начала (часть юридического опыта) и базовые универсальные предписания (требования, императивы, субимперативы и т.п.) позитивного права, реализация которых обеспечивает высокое качество и эффективность технологии юридической кодификации¹¹. Они выделяют такие принципы: научности, профессионализма, сочетания коллегиальности и единоначалия, системности, законности, демократизма, плановости, полноты, оперативности, непрерывности, концептуальной целостности, доступности, экономичности, гласности, целесообразности, ответственности.

В.Н. Баландин указывает, что принцип юридического процесса – это: 1) фактор, определяющий вид и содержание процесса; 2) фактор, позволяющий признать единство процесса; 3) фактор, степень реализации которого является показателем правового состояния. Следует согласиться с автором, что понятие процессуального принципа не может быть отождествлено с понятием «гарантии», поскольку для реализации самих принципов также требуются гарантии – закрепление их в законодательстве, обеспечение их процессуальными санкциями и др.¹².

На основе проведенного анализа можно сформулировать понятие принципов кодификации налогового законодательства как исходные правовые начала юридической техники кодификации, обеспечивающие в правотворческом процессе реализацию справедливого, эффективного и всеобщего налогообложения, сочетание интересов налогоплательщика и государства.

Кодификация налогового законодательства должна базироваться на следующих принципах:

- разделение полномочий налогового правотворчества;
- ограничение форм налогового правотворчества;
- налог должен иметь экономическое основание;
- запрет на установление налогов, нарушающих единство экономического пространства;
- системность;
- полнота;
- ясность изложения;
- учет сроков.

Разделяй и властвуй!

Принцип разделения полномочий по налоговому правотворчеству основывается на раз-

делении властей, а также на разделении полномочий по принятию налоговых законов между федеральным законодателем, законодательными органами субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. Указанное разделение закреплено в статьях 1, 4, 12 НК РФ.

Устанавливать налоги путем включения их в НК РФ вправе только федеральный законодатель, законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления вправе только вводить налоги из числа отнесенных в ст. 14 и 15 НК РФ к региональным и местным налогам соответственно. При введении налогов субъекты и муниципальные образования должны действовать в рамках ст. 12 НК РФ, они вправе установить ставки в пределах, определенных НК РФ, установить дополнительные льготы по региональным и местным налогам, а также установить порядок и сроки уплаты налогов.

Подзаконные органы также ограничены в своем правотворчестве. Президент Российской Федерации не обладает никакими полномочиями по регулированию налоговых отношений, НК РФ не упоминает о нем. Органы исполнительной власти обладают полномочиями по нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов. Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, является Министерство финансов Российской Федерации¹³. Согласно Указу Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» только Министерство финансов вправе осуществлять нормативное регулирование в налоговой сфере, указанные акты являются обязательными для налогоплательщиков. Кроме того, Минфин России вправе давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах согласно ст. 34² НК РФ. Такие разъяснения в силу пп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ обязательны для налоговых органов, однако не обязательны для налогоплательщиков, поскольку не являются нормативными актами.

Контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах осуществляет Федеральная налоговая служба. Указанный орган в силу п. 2 ст. 4 НК РФ, а также Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» не вправе принимать нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения.

Правовые формы налоговых норм

Принцип ограничения форм налогового правотворчества основывается на ст. 57 Конституции Российской Федерации, ст. 1 НК РФ и достаточно хорошо разработан в работах С.Г.Пепеляева. Налог может быть установлен только законом. При этом законодательство о налогах и сборах состоит только из НК РФ, федеральных законах о внесении изменений в НК РФ, законов субъектов Российской Федерации и решений представительных органов местного самоуправления. В связи с этим не должны на федеральном уровне приниматься нормы, регулирующие налоговые отношения, не содержащиеся в НК РФ. В этом особенность именно налоговой кодификации: нормы о налогах действуют только после их включения в НК РФ, нормы, содержащиеся в других законах и предусматривающие права и обязанности налогоплательщиков в сфере налогов и сборов не должны применяться. Это вытекает из ст. 6 НК РФ, предусматривающей случаи несоответствия нормативных правовых актов о налогах и сборах НК РФ.

В связи с этим необходимо отметить спорный момент: обязанности по уплате ЕСН за 2009 год. Поскольку глава 24 НК РФ, регулирующая порядок уплаты ЕСН, отменена Федеральным законом от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ, то обязанность по его уплате была отменена. В связи с этим в Федеральном законе от 24 июля 2009 года № 213-ФЗ была предусмотрена норма, устанавливающая соответствующую обязанность. Но поскольку Федеральный закон № 213-ФЗ не относится к законодательству о налогах и сборах, то его нормы об уплате ЕСН не должны действовать.

Налог как инструмент экономической политики государства

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Исходя из данного принципа при установлении новых налоговых норм, необходимо руководствоваться экономической ситуацией в стране, экономическим положением конкретной группы налогоплательщиков, которых будет касаться новая налоговая норма, а также бюджетным посланием Президента Российской Федерации и Посланием Президента Российской Федерации Федеральному Собранию.

Налоговые нормы должны устанавливаться в интересах всего общества, а не отдельных субъектов, с учетом проводимых экономических реформ и налоговой доктрины в стране. При установлении или отмене налогов следует руководствоваться также научными разработками

ученых экономистов и юристов, экспертными оценками и анализом последствий принятия того или иного законодательного акта.

Единое экономическое пространство и налоги

Согласно ст. 8 Конституции РФ в Российской Федерации гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Конституционные нормы о единстве экономического пространства РФ получили развитие в п. 4 ст. 3 НК, согласно которому не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Конституционный Суд РФ указал, что установление налогов, нарушающее единство экономического пространства РФ, запрещается. С этой точки зрения, недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов¹⁴. Суть данного принципа, по словам С.Г. Пепеляева, состоит не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений¹⁵.

Налоговый кодекс – это самостоятельная система

Любой законодательный акт представляет собой систему, изменение внутренних единиц которого без согласования с другими единицами может привести к пробелам, противоречиям и коллизиям. НК РФ также является системой, поэтому при изменении кодекса, т.е. в процессе кодификации следует учитывать принцип системности. Кодификация как специфический вид правотворчества способствует повышению значения кодекса, который является результатом систематизирующей законодательной деятельности¹⁶.

Одна из проблем НК РФ – огромное количество перекрестных ссылок. Изменение одной нормы может повлечь целую цепь последующих изменений, которые должны быть выявлены и учтены. «В условиях демократического общества налоговые законы не могут изменяться часто и произвольно, поскольку такая произвольность грозит нарушением стабильности экономической системы и препятствует нормальному экономическому развитию»¹⁷.

Как и любой кодифицированный акт, НК отличается глубокой внутренней согласованностью, сложной структурой, большим объемом, высоким уровнем нормативных обобщений, стабильностью действия¹⁸. Как отмечал русский правовед Е.Н. Трубецкой, «кодификация позволяет строить отраслевое законодательство на однородных началах, целно вносит в него внутреннюю связь и единство»¹⁹.

Единый акт для всех отношений

НК РФ на то и является кодифицированным актом, что охватывает абсолютно все общественные отношения, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов в стране. Принцип полноты заключается в отсутствии каких-либо налоговых отношений, не урегулированных НК РФ.

Данный принцип является неоднозначным. С одной стороны, кодификация способствует реализации принципа нормативно-правовой экономии: если несколько законов без ущерба для правового регулирования можно заменить одним, это следует сделать. До принятия НК РФ налоговое законодательство состояло из различных нормативных актов, зачастую противоречащих друг другу. Введение в налоговую систему нового налога или сбора неизбежно означало издание отдельного закона.

Очевидно, общие принципы и внутреннее единство налогового права делают целесообразным консолидацию всех налоговых законов в рамках единого нормативного акта. Это более удобно, прежде всего, для непосредственных участников налоговых отношений, поскольку облегчает поиск и применение налогово-правовых норм, позволяет избавиться от чрезмерного количества бланкетных норм, отсылающих правоприменителя к другим нормативным актам²⁰. Ключевая идея кодификации состоит в том, чтобы сделать НК источником прямого действия, не предполагающим наличия многочисленных подзаконных актов, его конкретизирующих и дополняющих.

Отсутствие кодифицированного акта неизбежно приводит к преобладанию логических норм в системе отраслевого законодательства, где отдельные элементы (гипотеза, диспозиция,

санкция) разбросаны по различным источникам права. Еще одним негативным моментом некодифицированного права является постоянное дублирование нормативных предписаний в актах различного уровня. Наиболее ярким примером является Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ, который заменил уплату ЕСН страховыми взносами в социальные фонды. «Кодификация представляет собой метод борьбы с излишним объемом законодательства, с его разбуханием, запутанностью, дублированием друг друга различными его элементами»²¹. В процессе кодификации вместо множества разрозненных нормативных актов, где налоговые законы по удельному весу занимали далеко не первое место, мы получили единый нормативный акт с логически выдержанной структурой и содержанием.

Ряд авторов призывают ограничить все федеральное налоговое законодательство рамками Налогового кодекса. В частности, В.В. Гриценко полагает, что «законодатель просто перестраховался, указав на «принятые в соответствии с ним [имеется в виду НК] федеральные законы о налогах и сборах», таковыми могут выступать только федеральные законы о внесении изменений и дополнений в НК РФ, так как, на наш взгляд, НК РФ являясь кодифицированным актом, должен включить в себя нормы, касающиеся всех налогов и сборов»²². О.А. Красноперова по этому вопросу также замечает, что к федеральным законам, принятым в соответствии с НК РФ, относятся исключительно законодательные акты, вносящие в НК РФ изменения и дополнения²³. В специальной литературе встречаются и более радикальные утверждения. Так, например, по мнению В.Г. Панскова, «Налоговый кодекс призван стать и непременно станет единственным нормативно-правовым документом, регулирующим все налоговые вопросы: от взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков до порядка расчета и уплаты всех предусмотренных в нем налогов»²⁴.

Но другая проблема, к которой приводит такое полное регулирование заключается в том, что каждый конкретный случай, каждая отдельная категория налогоплательщиков требует самостоятельного правового регулирования. Правительство РФ, очевидно, считает налоги лучшим регулятором экономических отношений. Желая стимулировать определенную отрасль экономики, законодатель вносит изменения в НК РФ и создает самостоятельные принципы налогообложения. Примером может быть налогообложение Государственной корпорации «Организационный комитет XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи», налогообложение ценных бумаг.

Налоговое законодательство Великобритании насчитывает 9 000 страниц. Нам пока до этого далеко. Но казуистика и нормы одноразового действия очень засоряют содержание НК РФ.

Ясность изложения

Как считал А.Смит, налог, который должен уплачивать каждый, должен быть точно определен, а не произволен. Время его уплаты, способ и размер уплачиваемого налога должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому. Язык правотворчества – особый язык, не всегда понятный. Язык налоговой кодификации еще более сложный: в нем встречаются особенности изложения нормативного правового акта со специфическими финансовыми терминами.

Читать его трудно, а не читать еще и дорого. Не случайно, те, кто не знает налогов, расплачиваются за тех, кто знает налоги слишком хорошо. Практика применения НК РФ свидетельствует о том, что нормы, непонятные одним людям, очень даже понятны другим.

Принцип ясности изложения требует, чтобы нормы НК РФ были понятны всем без исключения и чтобы все трактовали их одинаково. По большому счету данный принцип является идеалом, к которому надо стремиться. Но если бы

все люди при прочтении одной и той же нормы понимали бы ее одинаково, то не было бы апелляционной и кассационной инстанции в судах и не было бы разъяснений уполномоченных органов.

Срок налоговых изменений

Еще один особенный принцип кодификации налогового законодательства – принцип учета сроков. Прежде всего это касается сроков вступления в силу изменений в НК РФ. Таких жестких требований, как установленных в ст. 5 НК РФ нет ни в одном другом нормативном правовом акте. И это не случайно. Особенность налоговых отношений как специальных властных отношений ведет к тому, что они не могут регулироваться произвольно. В процессе взимания налогов у граждан изымается часть собственности. Для точного определения налоговой базы, расчеты сумм налога и предусматривается более усложненный или удлинённый срок вступления в силу изменений в НК РФ.

Исключением, которое лишь подтверждает правило, является абз. четвертый п. 1 ст. 5 НК РФ, предусматривающий, что изменения в НК РФ, улучшающие положение налогоплательщиков, могут вступать в силу со дня официального опубликования.

¹ См.: Сидорчук И.П. Кодификация в советском правотворческом процессе. Дис. канд. юрид. наук. – Минск, 1989. С. 69 – 85; Киминчижи Е.Н. Принципы построения и структура кодификации судебного законодательства // *Мировой судья*. 2008. № 9.

² Кленова Т.В. Принципы уголовного права и принципы кодификации в уголовном праве // *Государство и право*. 1997. № 1.

³ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. М., 1996. С. 73.

⁴ Тургенев Н. Опыт теории налогов. СПб., 1818. С. 41.

⁵ Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков. 1997. С. 53 - 55.

⁶ Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77 - 80.

⁷ См.: Смирнов Д.А. Классификация принципов налогового права: постановка проблемы // *Финансовое право*. 2006. № 4. С. 25.

⁸ *Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева (автор главы С.Г. Пепеляев)*. М.; 2004. С. 63-91.

⁹ Баранов В.М., Карташов В.Н. Юридические принципы технологии правовой кодификации // *Кодификация законодательства: теория, практика, техника: Материалы Международной научно-практической конференции*. (Нижегород, 25 - 26 сентября 2008 года): Сб. ст. / Под ред. В.М. Баранова, Д.Г. Краснова. Н. Новгород, 2009. С. 68.

¹⁰ Орешкина И.Б. Систематизация нормативно-правовых актов Российской Федерации: Автореферат дис.... канд. юрид. наук, Саратов, 2000. С. 14.

¹¹ Баранов В.М., Карташов В.Н. Указ. соч. С. 68.

¹² См.: Баландин В.Н. Принципы юридического процесса: автореф. дис. ...к. ю. н. Самара, 1998. С. 8.

¹³ Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» // *СЗ РФ*, 02.08.2004, № 31, юст. 3258.

¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.97 N 5-П // СПС КонсультантПлюс.

¹⁵ *Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева*. М., 2000. С. 78.

¹⁶ Бошно С.В. Современное состояние теории и практики в сфере кодифицированных актов // *Современное право*. 2003. № 12. С. 35.

¹⁷ Кашин В.А. *Налоговая доктрина и налоговое право* // *Финансы*. 2001. № 7.

¹⁸ Демин А.В. *Налоговый кодекс в системе источников налогового права России (к итогам кодификации налогового законодательства)* // СПС КонсультантПлюс

¹⁹ Трубецкой Е.Н. *Энциклопедия права*. СПб., 1998. С. 124.

²⁰ Демин А.В. Налоговый кодекс в системе источников налогового права России (к итогам кодификации налогового законодательства) // СПС КонсультантПлюс

²¹ Чухвичев Д.В. Особенности законодательной техники при проведении кодификации // Право и политика. 2005. № 10.

²² Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов; 2006. С. 229.

²³ Красноперова О.А. «Налоговый процесс» на федеральном уровне // Гражданин и право. 2002. № 1. С. 53.

²⁴ Пансков В.Г. Российская система налогообложения: Проблемы развития. М., 2003. С. 33.