**Введение**

Происходящие серьезные перемены в экономике страны стимулируют рост общественного интереса к налоговым отношениям. Активные поиски законодателями и экономистами работающей мо­дели налоговой системы все больше выявляют связанные с нею новые (а зачастую и старые) проблемы законодательства. Этому способствует и прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений, которая сделала налоговый метод госу­дарственного управления одним из главных в системе управления рынком и социально-экономическим развитием общества.

Налоговые законодательные и нормативные акты содержат основные экономические и юридические параметры, обеспечивающие комплексную правовую регламентацию налогового метода в управлении экономикой и государственными финансами.

Формирование в России предпринимательских отношений, разнообразие форм собственности, становление общепризнанных принципов защиты прав человека — все это требует от налогового регулирования таких путей и подходов, которые диктуются не только потребностями государства и бюджета, но и законами рыночной экономики, основанными на борьбе за выживание хозяйствующих субъектов условиях конкуренции и приумножения частной собственности.

Процесс становления норм налогового законодательства вы­явил особую актуальность многих институтов налогового законо­дательства и сфер налоговых отношений. Налоговое законодатель­ство становится важнейшим регулятором социально-экономическо­го развития общества и непосредственно затрагивает жизненные интересы граждан и бюджетные интересы государства. В этих ус­ловиях особенное значение приобретает институт защиты прав на­логоплательщиков как непосредственных участников предпринима­тельской деятельности. Именно они в процессе налоговой реформы и становления налогового законодательства испытывают на себе всю остроту проблем, связанных с неурегулированностью ключевых мо­ментов имущественных и властных налоговых отношений.

Анализ норм налогового права, механизма их действия и про­блем кодификации необходим для осмысления перспектив станов­ления налогового права как отрасли в системе финансового права и базового кодифицированного акта — Налогового кодекса РФ.

Развитие налогового законодательства невозможно без ком­плексного и системного подхода к применению налоговых норм. Для понимания пределов действия норм различных отраслей пра­ва, связанных с налоговым законодательством, важен анализ раз­личных правовых методов и принципов. Налоговые законы разра­батываются исходя из режима специального регулирования уп­равленческих и имущественных отношений при налогообложении. В результате нередки противоречивые ситуации, порожденные гражданско-правовым характером имущественных отношений и административно-правовым характером налоговых отношений, для урегулирования которых необходимы нормы специальных налого­вых законов.

Отсутствие всестороннего законодательного регулирования властных и имущественных налоговых отношений вынуждает практиков прибегать к аналогии права, принципам справедливости и целесооб­разности, что не всегда допустимо в налоговых отношениях.

**1. Налогово-правовые нормы**

Норма налогового права - это общеобязательное, формально-определенное, установленное или санкционированное государством и обеспеченное государственной защитой правило общего характера, регулирующее властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Подобно нормам других отраслей налогово-правовые нормы выступают юридическими регуляторами определенных общественных отношений, а именно налоговых отношений.

Сущность налогово-правовых норм состоит в том, что они представляют собой своеобразную модель (масштаб, эталон, критерий) возможного или должного поведения участников налоговых правоотношений. Задача законодателя состоит в том, чтобы обеспечить правовую унификацию, то есть установить единые и стабильные "правила игры" для всех субъектов налогового права.

Признаки налогово-правовых норм могут быть разделены на общие, присущие нормам всех отраслей, и специальные, характеризующие специфику налогового права. К первым относятся государственная природа, нормативность (то есть общий, абстрактный характер), общеобязательность, формальная определенность, системность, государственная защита, способность к регулированию общественных отношений.

Специальными признаками налогово-правовых норм выступают следующие: 1) они регулируют общественные отношения в сфере налогообложения; 2) в большинстве своем имеют императивный характер, то есть представляют собой категорические предписания, жестко определяющие рамки дозволенного и должного поведения субъектов налогового права.

При этом в отличие от гражданского права (как и других частноправовых отраслей) участники налогово-правовых отношений не могут самостоятельно, по своему усмотрению изменять (дополнять, конкретизировать) предписания налогово-правовых норм; 3) в содержании налогово-правовых норм преобладают позитивные обязывания и запреты; 4) санкции налогово-правовых норм носят имущественный характер.

Взаимодействуя, конкретизируя и дополняя друг друга, налогово-правовые нормы образуют целостную подотрасль в рамках финансового права - налоговое право России. Могут ли налогово-правовые нормы содержаться в неналоговых законах? Этот вопрос носит дискуссионный характер. Сторонники "чистоты" налогового законодательства, как правило, ссылаются на п. 2 Постановления Верховного Совета РФ от 10.07.92 N 3255-1 "О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации", которым устанавливалось, что проекты законодательных актов Российской Федерации, регулирующие отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от налогов.

Думается, в настоящее время избежать включения налоговых норм в нормативные акты иных отраслей права нереально. В сфере бюджетного законодательства, например, такое положение обусловлено тем, что налоговая политика является составной частью бюджетно-финансовой политики. "Бюджетные законы, включая законы о федеральном бюджете, содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере, меняющие налоговые обязательства, в том числе устанавливающие новые коэффициенты при исчислении налогов, освобождающие определенные субъекты от налоговых взносов и т.д., - замечает Т.Г. Морщакова. - При этом в ряде случаев прямо указывается, что отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов".

Классификация налогово-правовых норм возможна по различным основаниям. По содержанию они подразделяются на обязывающие, запрещающие и дозволяющие.

*Обязывающие нормы* предусматривают совершение субъектом определенных действий активного характера, например: встать на учет в налоговых органах, уплачивать законно установленные налоги и сборы, вести в установленном порядке налоговый учет, уплатить присужденную сумму штрафных санкций и т.д. В случае неисполнения обязанности в добровольном порядке к участнику налоговых правоотношений применяются различного рода меры государственного принуждения.

*Запрещающие нормы* содержат императивное требование воздержаться от совершения определенных действий под угрозой применения санкций со стороны государства. Они в категорической форме устанавливают виды действий, совершение которых государственной властью запрещается. От участника налоговых правоотношений в данном случае требуется пассивное поведение, то есть отказ от активных действий. Так, запрещено грубо нарушать правила учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения; данные действия образуют состав налогового правонарушения, предусмотренный частью первой ст. 120 НК РФ, и в случае их совершения влекут применение санкции в виде взыскания штрафа в размере 5000 рублей. Если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода, размер штрафа утраивается.

*Дозволяющие нормы* разрешают участникам налоговых правоотношений использовать свои субъективные права в сфере налогообложения. Так, налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы, получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, получать налоговый кредит, знакомиться с актами налоговых проверок, обжаловать решения налоговых органов в административном и судебном порядке и т.д. Дозволяющие нормы предоставляют субъектам возможность самостоятельно решать, реализовать или нет в конкретной ситуации нормативное предписание. Субъективное право (в отличие от обязанностей и запретов) - это то, от чего субъект может отказаться без угрозы каких-либо санкций со стороны государства. Принуждение к использованию субъективных прав недопустимо, в противном случае право превращается в обязанность, то есть в свою противоположность.

Помимо указанных типов существуют и специализированные налогово-правовые нормы. Нормы-дефиниции нормативно определяют содержание какой-либо юридической категории, используемой в целях налогообложения.

Важнейшее значение для структурирования налогового права и налогово-правового регулирования имеют нормы-принципы, которые в обобщенной форме закрепляют базовые идеи налогового права, лежащие в основе налоговой системы России. Большинство из них расположено в ст. 3 НК РФ, другие были сформированы судебной практикой. От налоговых норм-принципов следует отличать доктринальные принципы, выработанные налогово-правовой наукой, но прямо не закрепленные в источниках налогового права.

Оперативные нормы определяют порядок вступления в силу, пролонгацию, отмену, действие в пространстве и по кругу лиц иных налогово-правовых норм. Иногда их называют "нормы о нормах".

В последнее время возрастает интерес правовой науки к использованию в налоговом правотворчестве правовых презумпций и фикций. Норма-презумпция представляет собой предположение о наличии либо отсутствии некоторых фактов, основанное на вероятности. Пока такое предположение не опровергнуто (не доказано обратное), оно признается истинным (достоверным). Наглядным примером такого рода норм является презумпция невиновности налогоплательщика, закрепленная в п. 6 ст. 108 НК РФ. Согласно ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается фактическая цена договора, то есть цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки; пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В данном случае законодателем установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен.

Нормы-фикции закрепляют идеальные (условные) правовые конструкции в качестве реально существующих. Правовые фикции признают существующими обстоятельствами ситуации до того, как они стали существовать в реальности; признают обстоятельства возникшими позже, чем это случилось на самом деле; признают реальными несуществующие обстоятельства; отрицают существование реальных обстоятельств. Их применение вызывается необходимостью более эффективно устранять пробелы в налоговом законодательстве. Примером правовой фикции выступает норма, установленная в ст. 69 НК РФ: "Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма". В данном случае получение требования налогоплательщиком поставлено в зависимость от истечения определенного периода времени, независимо оттого, получил он это требование или нет в действительности. К правовым фикциям относятся понятия взаимозависимых лиц и налоговых резидентов, вводимые исключительно для целей налогообложения. Но, пожалуй, самым наглядным примером нормы-фикции является "вмененный доход" как потенциально возможный доход налогоплательщика, используемый при расчете единого налога.

Можно выделить и так называемые нормы-рекомендации. Они не обеспечены штрафными санкциями и являются своеобразными предложениями субъектам налогового права действовать наиболее целесообразным, сточки зрения государства, образом. Несмотря на необязательный характер, широкое использование участниками налогово-правовых отношений в своей деятельности рекомендательных налогово-правовых норм придает им фактически нормативный характер.

По степени определенности налогово-правовые нормы можно разделить на императивные (их большинство) и диспозитивные. Императивные нормы выражаются в категорических предписаниях, действующих независимо от воли, желания, усмотрения субъектов налогового права. Они четко, однозначно определяют поведение своих адресатов, не позволяя последним самостоятельно, по своему усмотрению изменить или отступить от нормативного предписания. Диспозитивные нормы действуют постольку, поскольку субъекты самостоятельно не установили иные условия своих взаимоотношений. Они предоставляют субъекту налогового права свободу по своему усмотрению выбрать или установить любой вариант своего поведения, иногда с учетом указанных в норме условий и обстоятельств.

В зависимости от предмета регулирования налогово-правовые нормы делятся на материальные и процессуальные. Материальные нормы регулируют содержание налоговых правоотношений, а именно юридические факты, правовой статус субъектов, принципы, элементы налогообложения, правовой режим отдельных налогов и сборов. Процессуальные устанавливают правовые формы налогового процесса - властной, правоприменительной деятельности налоговых органов и судов по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений, рассмотрению налоговых споров и привлечению участников налоговых правоотношений к ответственности за налоговые правонарушения.

Кодификация налогового законодательства сопровождается бурным развитием процессуальных налогово-правовых норм. Формализация действий участников налоговых правоотношений, идет ли речь о налоговом учете, проведении налоговой проверки либо подаче налоговой декларации, создает дополнительные гарантии для защиты как публичных, так и частных интересов. Действительно, налоговая деятельность должна быть правомерной как по содержанию, так и по форме. Строгое соблюдение процедур и процессуальных требований является обязательным условием законности любых действий в сфере налогообложения.

**2. Источники налогового права**

Одним из существенных признаков права в целом и налогового права, в частности, является формальная определенность. Налогово-правовые нормы фиксируются уполномоченными органами в определенных источниках, издаваемых по установленным процедурам. Источники налогового права - это официально признаваемые государством юридические формы, содержащие налогово-правовые нормы. Посредством источников права государственная воля объективируется вовне, приобретает материальное выражение, то есть документально фиксируется.

Источники налогового права образуют многоуровневую, иерархическую систему, включающую нормативно-правовые акты, международные договоры, судебные прецеденты.

Конституция РФ содержит важные нормы, регулирующие основы налоговой системы России. Статья 57 Конституции РФ закрепляет в качестве конституционной обязанности уплату каждым лицом законно установленных налогов и сборов, а также предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Конституция РФ разграничивает налоговые полномочия между Российской Федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением, содержит важные положения, связанные с налоговым правотворчеством. Устанавливая основы конституционного строя России, Конституция РФ создает правовые предпосылки для дальнейшего налогово-правового регулирования, определяемого именно конституционными и правовыми основами государства.

Вместе с тем вряд ли следует считать Конституцию РФ собственно источником налогового права. Это универсальный, межотраслевой нормативный акт учредительного характера, содержащий конституционные нормы, которые в дальнейшем конкретизируются другими отраслями права. Конституционные нормы обладают высоким уровнем нормативного обобщения (абстракции). Нормы иных отраслей (в том числе и налогово-правовые) относятся к ним как специальные к общим. Таким образом, Конституция РФ выступает в качестве общенормативной основы правовой системы в целом, включая и налоговое право. В данном случае речь идет не о налогово-правовых нормах в собственном смысле слова, а о конституционно-правовых нормах, регулирующих вопросы налогообложения.

Налоговое законодательство не отнесено Конституцией РФ к исключительному ведению Российской Федерации и поэтому включает три уровня правового регулирования -федеральный, региональный и местный. Каждый уровень имеет собственную структуру, закрепленную нормативно. Так, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Какие законы здесь имеются в виду - любые или же только налоговые? Думается, формулировка "законы о налогах и сборах" указывает на их отраслевую принадлежность к налоговому праву. Таким образом, законодательные акты иных отраслей права, содержащие налогово-правовые нормы, к законодательству о налогах и сборах не относятся. При этом НК РФ прямо не предписывает принятие каких-либо конкретных налоговых законов помимо НК РФ, хотя такая возможность и не исключается: например, ст. 25 НК РФ устанавливает, что права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов могут определяться, в частности, помимо НК РФ и иными федеральными законами.

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. Характерно, что ранее действовавшая редакция п. 4 ст. 1 НК РФ допускала возможность установления региональных налогов не только законами, но и иными нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов власти. В настоящее время все нормативные решения субъектов РФ в сфере налогообложения должны приниматься исключительно в форме закона.

Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах включают решения и иные акты представительных органов местного самоуправления, принимаемые в соответствии с НК РФ. Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении и отмене региональных и местных налогов и сборов направляются органами государственной власти субъекта РФ и органами местного самоуправления в МНС и Минфин РФ, а также в региональные налоговые и финансовые органы (ст. 16 НКРФ).

Формальное толкование НК РФ позволяет прийти к выводу, что субъекты РФ вправе регулировать исключительно региональные налоги и сборы, а муниципальные образования -местные налоги и сборы. Такое предположение опровергается, прежде всего, практикой федерального законодателя, который неоднократно относил регулирование отдельных элементов федеральных налогов и сборов, а также некоторых общих вопросов налогообложения к ведению региональных и местных органов власти.

Известно, что термин "законодательство" используется в правовом регулировании как в узком, так и в широком значении. В первом случае в законодательство включают исключительно законы, во втором - законы плюс подзаконные акты. Как видим, состав налогового законодательства занимает промежуточное положение: помимо непосредственно законов к актам налогового законодательства отнесены и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления. Таким образом, налоговое законодательство представляет собой совокупность нормативно-правовых актов законодательных (представительных) органов власти.

К актам налогового законодательства относятся также федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действовавшие на территории Российской Федерации на момент вступления в силу отдельных частей НК РФ и прямо не признанные законодателем утратившими силу. Такие акты действуют в части, не противоречащей НК, и подлежат приведению в соответствие с ним.

НК РФ в системе налогового законодательства. Являясь кодифицированным актом прямого действия, НК РФ занимает особое место среди источников налогового права. Его главная задача - структурирование налогового права как отрасли, формирование правовых основ налоговой системы России.

Кодификация налогового законодательства, начатая в 1997 г., продолжается до сих пор. НК РФ призван заменить множество налоговых законов, действовавших ранее. В процессе кодификации разрозненное, несистематизированное и во многом противоречивое налоговое законодательство подвергается коренной переработке, как по форме, так и по содержанию. Кодификация способствует структурированию налогового права как целостного нормативного комплекса с дальнейшей перспективой его обособления в самостоятельную отрасль права. Преимущества кодификации состоят в следующем:

1. Она 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 предполагало издание отдельного закона. К моменту принятия части первой НК РФ в стране одновременно действовали два десятка федеральных законов, около ста указов Президента РФ, более ста пятидесяти постановлений Правительства РФ, множество ведомственных нормативных актов, регулирующих налоговые отношения.

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. Ключевая идея кодификации состоит в том, чтобы сделать НК РФ источником прямого действия, не предполагающим наличия многочисленных подзаконных актов, его детализирующих и дополняющих.

2. Кодификация позволяет сформировать общую часть налогового права, включающую общеотраслевые принципы и терминологию, понятие и содержание элементов налогообложения, правовой статус субъектов налогового права, процессуальные основы налогового контроля и ответственности и т.д. Известно, что общая часть выполняет интегрирующую роль в формировании отраслей романо-германской правовой семьи. Поэтому кодификация - важнейший шаг к становлению налогового права в качестве самостоятельной отрасли. Впервые появилась возможность сформулировать и нормативно закрепить общую концепцию налогообложения, что было невозможно в условиях разрозненного и подчас хаотичного налогового законодательства. "Общая часть, - замечает В.Ф. Яковлев, - отражает однородность предмета отраслевого регулирования, служит объединяющим началом для всех отраслевых норм, выражает общность их юридического содержания и существует в любой отрасли".

3. Кодификация положила начало формированию налогового процесса как особого, самостоятельного института налогового законодательства. До принятия НК РФ налогово-процессуальные нормы находились в зачаточном, нормативно неоформленном состоянии. Вместо четко структурированного института налогового принуждения мы имели несколько разрозненных, плохо увязанных между собой нормативных предписаний. Налоговый контроль и ответственность постепенно превращались в "институт правовых пробелов". Нередко для решения спорных ситуаций приходилось привлекать по аналогии процессуальные нормы иных отраслей, прежде всего, административного права. Такое положение тормозило дальнейшее развитие налогового законодательства, создавало значительные трудности для правоприменительной практики.

4. Кодификация способствует унификации налогового законодательства, его единообразному пониманию и применению. Как верно заметил С.Г. Пепеляев, систематизирующий акт призван исключить неоднородность, внутренние противоречия механизма налогообложения. "Принятие Налогового кодекса позволило существенным образом систематизировать действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, свести их в единую, логически цельную и согласованную систему. В частности, устранены такие недостатки существовавшей до принятия Налогового кодекса налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений".

5. Кодификация стабилизирует отраслевое законодательство, поскольку кодекс принимается на долговременную перспективу и является более устойчивым актом по сравнению с обычными законами. "Эта стабилизация, осуществленная реально, позволяет сократить до разумного минимума необходимость изменения налоговых правил". Как результат - формируется устойчивая и предсказуемая налоговая система. Разумеется, налоговые реформы идут непрерывно. Однако изменения и дополнения не могут вноситься в налоговое законодательство спонтанно и каждодневно, преследуя сиюминутные задачи.

К сожалению, требование стабильности налогового законодательства отечественным законодателем часто не соблюдается. С 1 января 1999 г. вступила в силу часть первая НК РФ, а уже через полгода этот кодифицированный акт был кардинально переработан. Федеральным законом от 09.06.99 N 154-ФЗ были внесены изменения и дополнения более чем в 120 статей (!) части первой НК, причем поправки носили концептуальный характер. Другой пример: 19 июля 2000 г. Государственная Дума принимает часть вторую НК РФ, но не успевает она вступить в силу, как Федеральным законом от 29.12.2000 N 166-ФЗ в нее вносится большое количество изменений - переработке подвергается более 90 статей указанного акта.

Очевидно, что регулярные правки кодифицированного акта вряд ли способствуют эффективному реформированию социально-экономических отношений. "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".

6. Принятие кодекса, обладающего приоритетом в системе отраслевого законодательства, позволяет выстроить иерархию источников налогового права, необходимую для любой системы нормативных актов. НК РФ содержат положение о его приоритете по отношению к отраслевым нормативно-правовым актам. В ст. 6 НК РФ определены признаки, по которым тот или иной нормативный правовой акт может быть признан ему несоответствующим. Таким образом, НК РФ - не просто закон, он признается "первым среди равных" в системе налоговых законов. Тем самым подчеркивается особое значение кодифицированного акта в системе отраслевого законодательства.

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

Подзаконные источники налогового права. Подзаконное нормотворчество преобладало на этапе становления современного налогового права России, начиная с 1991 г. и вплоть до принятия НК РФ. Б.Н. Топорнин с сожалением констатировал, что "из более чем тысячи правовых актов, регулирующих налоговые отношения, насчитывается всего двадцать законов". Помимо многочисленных указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ важнейшее регулирующее значение имели ведомственные инструкции Госналогслужбы РФ, разъясняющие и дополняющие слишком общие и лаконичные налоговые законы. Такая ситуация позволяла делать выводы о том, что "основное место в системе российского налогового законодательства занимают именно нормативные акты Государственной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации". Дальнейшие налоговые реформы были направлены на ограничение и постепенное вытеснение ведомственного нормотворчества из сферы налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных налоговым законодательством случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять налоговое законодательство. Что касается налоговых и таможенных органов, то согласно п. 2 ст. 4 НК РФ они не имеют права издавать какие-либо нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Поскольку Президент РФ по своему статусу не относится к исполнительной ветви власти, ст. 4 НК РФ на него не распространяется. Таким образом, Указы Президента РФ, составлявшие ранее значительный массив налогового законодательства, теперь в него не должны включаться.

При издании нормативных актов по вопросам налогообложения государственные органы исполнительной власти должны соблюдать два обязательных условия: 1) возможность такого нормотворчества должна быть прямо предусмотрена актом налогового законодательства; 2) нормативные акты органов исполнительной власти не должны изменять или дополнять налоговое законодательство. Указанные правила распространяются и на нормативные акты, изданные до вступления в силу НК РФ. Как отметили Пленумы ВС РФ и ВАС РФ, решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, судам необходимо иметь в виду, что органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налицо стремление законодателя сделать НК РФ актом прямого действия. К сожалению, именно данного качества не хватало прежде большинству налоговых законов, содержавших абстрактные, декларативные нормы, во многом неполные и противоречивые. Этим объясняется практика многочисленных ведомственных инструкций, издававшихся сначала Госналогслужбой, а затем и МНС РФ практически по каждому виду налогов и сборов. Причем эти инструкции воспринимались налогоплательщиками как неотъемлемое дополнение налоговых законов. В настоящее время у налоговых органов отсутствуют какие-либо нормотворческие полномочия, включая и право издавать внутриведомственные (то есть обязательные для своих подразделений) приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.

Применительно к подзаконным актам, регулирующим вопросы налогообложения, КС РФ указал, они не могут допускать ограничение прав или возлагать на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом (Определение КС РФ от 05.11.2002 N 319-О).

Что следует делать налогоплательщику, полагающему, что подзаконными актами нарушены его права или законные интересы? В соответствии с НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать такие акты в вышестоящий налоговый орган или в суд. При этом гражданином акт обжалуется в суд общей юрисдикции, организацией или индивидуальным предпринимателем - путем подачи искового заявления в арбитражный суд. КС указал, что НК РФ не препятствует обжалованию в судебном порядке актов налоговых органов, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам. При рассмотрении таких дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам налогового законодательства, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечивать эффективное восстановление нарушенных прав, - иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ (Определение КС РФ от 05.11.2002 N 319-O).

Указанные выводы КС РФ крайне актуальны, поскольку ранее суды отказывали в рассмотрении жалоб налогоплательщиков, ссылаясь на то, что внутриведомственные подзаконные акты не нарушают прав налогоплательщиков, так как не относятся к актам налогового законодательства, обязательны только для налоговых и иных государственных органов, и, следовательно, не подлежат рассмотрению в судах.

Международные договоры признаются важными источниками налогового права. Среди них выделяются налоговые соглашения об избежание двойного налогообложения и международные договоры о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства. Такие договоры могут иметь как двухсторонний, так и многосторонний характер, регулировать вопросы двойного налогообложения универсальным образом или же в отношении отдельных категорий налогоплательщиков (объектов налогообложения).

Можно говорить об определенном приоритете международного договора в системе источников налогового права. Согласно ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные актами налогового законодательства (включая НК РФ), то применяются правила и нормы международных договоров. Данный подход соответствует принципу, закрепленному в ч. 4 ст. 15 Конституции РФ: "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".

Судебный прецедент представляет собой правило поведения (правоположение), сформулированное в судебном решении по конкретному делу и имеющее общеобязательное значение для широкого круга лиц, включая другие суды. Прецедент служит эталоном (моделью, критерием) при рассмотрении судами аналогичных дел. В странах англосаксонского права судебный прецедент официально является ведущим источником права. В России, несмотря на безусловный приоритет нормативно-правового акта, прецедентное право де факто имеет место.

Прецедентом выступает не все судебное решение целиком, а отдельное, вновь сформулированное правоположение общего характера, которое ранее не фиксировалось в каком-либо нормативном акте. Большинство решений КС РФ по налоговым спорам содержит общие правила прецедентного характера. В ряде случаев это было вынужденное налоговое правотворчество, поскольку КС РФ приходилось восполнять пробелы налогового законодательства или устранять многочисленные противоречия налоговых норм.

Судебные прецеденты публикуются для всеобщего сведения в официальных изданиях высших судебных органов. Хотя судьи в России формально независимы и не обязаны следовать решениям и указаниям вышестоящих судов, на практике вновь сформулированные высшими судебными органами правоположения неукоснительно соблюдаются нижестоящими судами, а поэтому на них ориентируются все участники налоговых отношений, правовая доктрина и практика. Указанные обстоятельства придают судебному прецеденту в России фактически общеобязательный характер.

**3. Действие актов налогового законодательства**

Как указывает КС РФ, применительно к актам налогового законодательства требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Законодатель должен определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, с тем, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ч. 1 ст. 8 и ч. 1 ст. 34 Конституции РФ (Определение КС РФ от 08.04.2003 N 159-O).

Порядок вступления в силу актов налогового законодательства имеет значительную специфику по сравнению с источниками других отраслей права. Согласно ст. 5 НК различаются две группы актов налогового законодательства.

1-я группа. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы. Такие акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования, причем требуется одновременное соблюдение обоих условий. При этом решающим является условие, наступающее позднее по времени.

2-я группа. Иные акты, вносящие изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство. Акты этой группы вступают в силу следующим образом: в отношении налогов - не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; в отношении сборов - не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Указание на налоговый период применительно к сборам отсутствует не случайно. Уплата налога предполагает определенную регулярность, систематичность, периодичность. Поэтому важнейшим элементом налога является налоговый период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Сборы же носят разовый характер, уплачиваются в строго определенных ситуациях, когда у плательщика возникает потребность в получении от государства некоторых публично-правовых услуг, в которых плательщик индивидуально заинтересован. Соответственно, уплата сбора не связана с каким-то определенным промежутком времени; главное здесь - собственное усмотрение плательщика, его мотивация, стремление вступить в публично-правовые отношения с государством.

Почему для актов налогового законодательства установлен более длительный срок вступления в силу, чем для актов иных отраслей права? Во-первых, налоговое законодательство - достаточно сложная отрасль для толкования и правоприменения. Поэтому участникам налоговых правоотношений требуется время, чтобы осмыслить и подготовиться к реализации новых налоговых норм. Кроме того, удлиненный срок обусловлен конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования. Задача государства - обеспечить оптимальный режим функционирования национальной экономики, составной частью которого выступает стабильная и предсказуемая налоговая система. Налогоплательщик вправе заблаговременно ознакомиться с изменениями налогового законодательства, распланировать свою деятельность до возникновения налоговой обязанности по конкретному налогу, получить разъяснения в налоговых органах, скорректировать экономическую стратегию. Это актуально для каждой организации и гражданина, поскольку налоговые реформы прямо и непосредственно влияют на результаты предпринимательской деятельности, на осуществление права собственности, то есть речь идет об основных правах человека и гражданина.

Для определения момента вступления в силу акта налогового законодательства важно установить два юридических факта - дату официального опубликования акта и налоговый период. Согласно части 3 ст. 15 Конституции РФ законы подлежат официальному опубликованию; неопубликованные законы не применяются; любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Как видим, требование "официального опубликования для всеобщего сведения" включает два обязательных момента: во-первых, непосредственное опубликование акта как помещение его полного текста в официальное издание; во-вторых, обнародование акта как реальное доведение его до всеобщего сведения. Лишь одновременное сочетание обоих указанных фактов является необходимым условием для применения нормативных правовых актов, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина.

Требование официального опубликования помимо актов налогового законодательства распространяется и на иные источники налогового права. Так, в судебной практике сложилась позиция: международный договор Российской Федерации должен доводиться до всеобщего сведения путем опубликования; если на момент совершения хозяйственной операции международное соглашение налогового характера не было официально опубликовано, то применению оно не подлежит.

Под официальным опубликованием понимается первая публикация полного текста нормативно-правового акта в специальных печатных изданиях, признанных официальными действующим законодательством. Оговорка "полный текст" означает следующее: нормативный акт представляет собой единый, целостный документ и вступает в силу целиком (если только в самом акте не указаны специальные даты введения в действие отдельных его статей); при опубликовании акта по частям в нескольких выпусках официального издания датой официального опубликования акта должна считаться дата опубликования его последней части.

Согласно ст. 55 НК под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Почему законодатель указывает налоговый период как одно из условий вступления в силу актов налогового законодательства? Дело в том, что изменение режима налогообложения в течение налогового периода фактически означает придание акту обратной силы, то есть распространение его на правоотношения, возникшие с начала текущего налогового периода, что по общему правилу недопустимо. В таком случае акту фактически придается обратная сила, хотя бы и без прямого указания об этом в самом акте.

Итак, п. 1 ст. 5 НК РФ устанавливает два обязательных условия вступления в силу актов законодательства о налогах - месячный срок с момента опубликования и 1-е число очередного налогового периода по соответствующему налогу. Неопределенным остается вопрос, с какого момента следует отсчитывать очередной налоговый период - с даты принятия акта, с даты его официального опубликования или же с даты истечения месячного срока с момента опубликования акта? В судебной практике преобладает следующая позиция: "При решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании п. 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта". Такой подход соответствует общему правилу, выработанному правоведением: при установлении двух и более обязательных условий вступления в силу нормативно-правового акта этот момент определяется датой события, наступившего позднее всех других условий.

Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

В ст. 5 НК РФ речь идет о федеральных законах, вносящих изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также об актах законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и актах представительных органов местного самоуправления, вводящих налоги и (или) сборы. Поэтому при вступлении в силу актов налогового законодательства важно разграничить стадии установления и введения налога.

Что означает установить новый налог или сбор? Рассматривая этот вопрос, КС РФ разъяснил, что установить налог или сбор - не значит только дать ему название, необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств, которые исчерпывающе перечислены в ст. 17 НК РФ. К последним помимо налогоплательщика относятся объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а в необходимых случаях и налоговые льготы. Как следует из Постановления КС РФ от 18.02.97 N 3-П, одно лишь перечисление налогов и сборов в федеральных законах нельзя рассматривать как их установление, поскольку эти законы не содержат существенных элементов налоговых обязательств.

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы все существенные элементы налогового обязательства, то есть установить налог можно, лишь путем прямого перечисления в законе всех элементов налогообложения. Причем они должны быть определены четко и однозначно, чтобы обеспечить единообразное толкование и применение налогово-правовых норм. Таким образом, налог считается установленным с момента исчерпывающего определения в законе налогоплательщика и всех элементов налогообложения, необходимых для того, чтобы налог исчислить и уплатить. Если налог устанавливается путем последовательного издания нескольких нормативно-правовых актов, то он считается окончательно установленным, когда определен его последний элемент.

Введение налога или сбора означает решение субъектов РФ и муниципальных образований о действии определенного регионального или местного налога на своей территории. Именно о введении в действие и прекращении действия ранее введенных региональных и местных налогов и сборов говорится в подп. 3 п. 2 ст. 1 НК РФ. Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется федеральным законодательством. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории региональные (местные) налоги и сборы, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Таким образом, принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта РФ своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ.

Обратная сила актов налогового законодательства. По общему правилу законы и иные нормативно-правовые акты имеют перспективное действие, то есть распространяют силу на правоотношения, возникшие уже после вступления акта в законную силу. Общим для всех правовых отраслей является принцип, согласно которому закон, ухудшающий положение граждан, а соответственно, и объединений, созданных для реализации конституционных прав и свобод граждан, обратной силы не имеет.

Статья 57 Конституции РФ, возлагая на налогоплательщиков одну из важнейших конституционных обязанностей, а именно обязанность платить законно установленные налоги и сборы, вместе с тем гарантирует гражданам защиту в тех случаях, когда налоги не являются законно установленными либо когда законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, придана обратная сила. Как видим, в Конституции речь идет исключительно о дополнительном обременении налогоплательщика; не запрещается придавать обратную силу законам, улучшающим положение налогоплательщика. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги (Постановления КС РФ от 08.10.97 N 13-П, от 24.10.96 N 17-П).

Перспективное действие актов налогового законодательства (то есть запрет придавать им обратную силу) связано с тем, что условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, то есть до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налогов. Как отмечается в Постановлении КС РФ от 08.10.97 N 13-П, конституционная норма о запрете придавать обратную силу актам налогового законодательства призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения.

В литературе встречается мнение о необходимости предусмотреть особые, исключительные случаи, когда налоговым законам без каких-либо оговорок может быть придана обратная сила. Речь, как правило, идет о публично значимых форс-мажорных обстоятельствах, таких как стихийные бедствия, война, глобальные финансовые кризисы и т.п. Отмечается, что в конституционной практике зарубежных стран встречаются (правда, очень редко) случаи отступления от запрета придавать закону о налогах обратную силу. Приводятся примеры из конституций Швеции, Греции, судебной практики Верховного Суда США. К таким примерам следует относиться крайне осторожно, поскольку негативная реакция частного сектора может значительно превзойти фискальные выгоды государства от подобного рода решений.

Пункты 2 - 4 ст. 5 НК РФ закрепляет следующие правила:

1) акты, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых отношений, обратной силы не имеют;

2) акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу;

3) акты, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

В случаях, когда вновь принятый закон устанавливает более мягкую ответственность за налоговое правонарушение, чем было установлено действовавшим ранее законодательством, то за правонарушение, совершенное до вступления в силу нового закона, применяется ответственность, установленная этим законом. Взыскание ранее наложенных налоговых санкций за данное правонарушение после вступления в силу нового закона может быть произведено лишь в части, не превышающей максимального размера санкций, предусмотренных этим законом за такое правонарушение. Налоговая санкция за правонарушение, совершенное до вступления в силу нового закона, не взыскивается, если ответственность за данное правонарушение новым законом устраняется.

Эти правила развивают конституционно-правовую норму, закрепленную в ст. 54 Конституции РФ: "Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон".

Приведенный в ст. 5 НК РФ перечень обстоятельств, ухудшающих и улучшающих положение участников налоговых правоотношений, не носит исчерпывающего характера. Законодателем указаны лишь самые общие ориентиры - что следует считать ухудшающим или улучшающим положение субъектов налогового права. В целом этот перечень открытый, он содержит оценочные категории и корректируется судебной практикой. Так, КС РФ сделан вывод о том, что предоставление налоговых льгот относится к обстоятельствам, улучшающим положение налогоплательщика, а их отмена - к ухудшающим.

Пункт 3 ст. 5 НК РФ придает обратную силу не любым актам, улучшающим положение налогоплательщиков, а лишь тем из них, которые устраняют или смягчают ответственность за нарушения налогового законодательства либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав названных выше лиц. В п. 5 Постановления ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 к нормам, устанавливающим дополнительные гарантии, отнесены, в частности, нормы: о толковании неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК); о критериях и порядке несоответствия нормативных правовых актов Налоговому кодексу (ст. 6 НК); об общих условиях привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 108 НК); об обстоятельствах, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. ст. 109 и 111 НК); об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность (п. 1 ст. 112 НК); о давности взыскания санкций (ст. 115 НК). Этот перечень не является исчерпывающим. Дополнительными считаются любые гарантии, которые ранее не были закреплены в актах налогового законодательства.

По мнению СВ. Разгулина, нормы, устраняющие неточности, неясности, пробелы налогового законодательства, всегда улучшают положение участников налоговых правоотношений и в силу п. 4 ст. 5 НК РФ могут иметь обратную силу. Такой подход является однобоким. Наличие недостатков законодательной техники в виде неточностей, неясностей или пробелов само по себе еще не способно ухудшить положение налогоплательщика. Более того, такое положение ему может быть даже выгодно, поскольку все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Известна русская поговорка о "ловле рыбки в мутной воде". Думается, при устранении технико-юридических недостатков законодательства следует каждый раз анализировать ту или иную новеллу по существу, поскольку любое уточнение текста закона может как улучшать, так и ухудшать положение участников налоговых правоотношений.

Важным является вывод КС РФ о том, что недопустимо издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой (Постановление КС РФ от 24.10.96 N 17-П).

**Заключение**

В данной работе рассматривалась тема "Нормы и источники налогового права". Основными источниками налогового права являются правовые (законодательные) акты, принятые уполномоченными государственными органами и содержащие правовые нормы, регулирующие налоговые отношения.. Законодательные акты, являясь едиными по способу формирования и регулирующему положению в системе общественных налоговых отношений, подразделяются на: 1) федеральные налоговые законы, принимаемые по предметам ведения Российской Федерации и имеющие прямое действие на всей территории РФ; 2) федеральные налоговые законы и принимаемые в соответствии с ними законы и иные нормативные акты субъектов Федерации; 3) законы и иные нормативные акты субъектов Федерации, принимаемые ими по вопросам, находящимся вне пределов ведения Российской Федерации и совместного ведения Федерации и ее субъектов. Обеспечение соответствия налоговых законов и иных нормативных актов по налогообложению субъектов Федерации Конституции РФ и федеральным налоговым законам отнесено к совместному ведению Федерации и ее субъектов. Конституционный Суд РФ разрешает дела о соответствии Конституции РФ федеральных налоговых законов, законодательных актов в области налогообложения, издаваемых Президентом РФ, принятых Советом Федерации РФ, Государственной Думой РФ, Правительством РФ, налоговых норм конституций и уставов субъектов Федерации, налоговых законов субъектов Федерации, изданных по налоговым вопросам ведения органов государственной власти Федерации и совместного ведения Федерации и ее субъектов. Акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу.

**Список литературы**

1. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 230. 2. Пансков В.Г. Российская система налогообложения: проблемы развития. М., 2003. С. 39. 3. Тотьев К. Проблемы стабилизации налогового регулирования (зарубежная и российская практика) // Законодательство и экономика. 1999. N 8. 4. Тотьев К. Проблемы стабилизации налогового регулирования (зарубежная и российская практика) // Законодательство и экономика. 1999. N 8. 5. Кашин В.А. Налоговая доктрина и налоговое право // Финансы. 2001. N 7. 6. Трубецкой Е.Н. Энциклопедия права. СПб., 1998. С. 124. 7. Топорнин Б.Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый кодекс: сегодня и завтра: Сб. статей. М., 1997. С. 6.

8. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 150.

9. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 212.

10. Разгулин СВ. Порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах // Ваш налоговый адвокат. 2003. N 1. С. 39.

**Нормативные акты**

1. Конституция РФ, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993г.

 2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями от 30 декабря 2008г.)

3.Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ N 41/9 от 11.06.99 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник ВАС РФ. 1999. N 8.

4. Федерального закона "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" от 31.07.98 N 147-ФЗ, а также ст. 29 Федерального закона "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" от 05.08.2000 N 118-ФЗ // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".