ЭЛЕМЕНТЫ ЧАСТНОГО ПРАВА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ ФРАНЦИИ

ПРОКУДИНА Вероника Павловна, аспирант Экс-Марсельского университета, эксперт департамента правового обеспечения инвестиционных фондов БНП Париба Эссет Менеджмент

L-2540, Люксембург, ул. Эдвард Стейшен, 10

E-mail: prok.vero@gmail.com

Современная правовая доктрина относит налоговое право к категории одной из самых сложных правовых дисциплин. Данная тенденция закрепила свою позицию как в российской, так и в зарубежной правовой доктрине. Однако в силу особенностей законодательства различных стран специфические характеристики налогового права могут различаться. Так, в отличие от российской правовой доктрины, одной из важных характеристик налогового права во Франции считается неоднозначность в его определении как отрасли частного или публичного права. Споры среди французских ученых по данному вопросу длятся на протяжении не одного десятилетия, что привело к формированию веских аргументов в пользу частноправовой природы налогового права.

Опыт французских правоведов может быть интересен для российской правовой науки и дать толчок для развития новых тенденций. В связи с этим данная статья представляет собой синтез основных позиций относительно места налогового права во французском праве и уделяет особое внимание вопросу наличия признаков частного права во французском налоговом праве.

Автором проанализированы работы французских правоведов различных эпох, начиная с первых десятилетий XX в. Кроме того, изучено французское законодательство по данному вопросу, в частности статьи Гражданского и Общего налогового кодексов Франции. Данные материалы были использованы главным образом для того, чтобы продемонстрировать как можно больше аргументов в пользу частноправовых характеристик французского налогового права.

Резюмировано, что на сегодняшний день не имеется достаточных оснований для отнесения налогового права к группе отраслей частного права. Однако позиция группы французских ученых о наличии в налоговом праве ярко выраженных частноправовых характеристик формирует теорию о специфике налогового права и неоднозначности его правовой природы.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое право Франции, публичное право, частное право, финансовое право, административное право, финансы, экономические отношения, налоги, налогообложение, принцип самостоятельности.

ELEMENTS OF PRIVATE LAW IN FRENCH TAX LAW

V. P. PROKUDINA, postgraduate student at the Aix-Marseille University, expert of department of the BNP Paribas Asset Management

10, Edward Steichen st., Luxembourg, L-2540

E-mail: prok.vero@gmail.com

Modern legal doctrine classifies tax law as one of the most complex legal disciplines. This trend has consolidated its position in both Russian and foreign legal doctrine. However, the specific characteristics of the tax law may vary due to the peculiarities of the legislation of different countries. Thus, in contrast to the Russian legal doctrine, one of the important characteristics of tax law in France is the ambiguity in its definition as a private or public law. Disputes among French scientists on this issue last for more than a decade. This fact led to the formation of strong arguments in favor of the private law nature of tax law.

The experience of French lawyers may be interesting for Russian legal science and give impetus to the development of new trends. In this regard, this article is a synthesis of the main positions on the place of tax law in French law and pays special attention to the issue of the presence of private law signs in French tax law.

The author analyzed the work of French jurists of different eras, since the first decades of the XX century to write this article. In addition, the author studied the French legislation on this issue, in particular articles of the Civil and General Tax Code of France. These materials were mainly used to demonstrate as many arguments as possible in favor of the private law characteristics of French tax law.

As a result of the study of this problem, the author comes to the conclusion that now there are no sufficient grounds for classifying tax law as a group of private law industries. However, the position of a group of French scientists on the presence of pronounced private law characteristics in tax law forms a theory about the specifics of tax law and the ambiguity of its legal nature.

Keywords: tax law, French tax law, public law, private law, financial law, administrative law, Finance, economic relations, taxes, taxation, the principle of independence

DOI: 10.12737/art.2018.3.20

Введение. Проблема специфики налогового права как правовой дисциплины является одной из базовых при изучении основ налогового законо-

дательства. С одной стороны, речь идет о дисциплине сугубо публичного характера, регулирующей отношения между государственными институтами, на-

деленными исключительными полномочиями в сфере налогообложения, и частными лицами, которые могут быть как физическими, так и юридическими лицами. С другой стороны, в основе функционирования многих институтов налогового права лежат частноправовые категории, что не позволяет провести четкое разграничение между налоговым правом как публичной и частной дисциплиной. Вместе с тем вопрос о природе налогового права оказывает серьезное влияние на характер применяемых правовых методов для урегулирования налоговых правоотношений. В частности, речь идет о противостоянии частного и публичного права относительно характера и полномочий участников тех или иных правоотношений.

Как российская, так и французская правовые доктрины исходят из положения о том, что любая отрасль права, вне зависимости от ее предмета, взаимодействует с другими отраслями права и в этом смысле лишена абсолютной самостоятельности¹. Данная позиция кажется вполне логичной, учитывая целостность права как научной дисциплины. Однако специфика предмета любой правовой отрасли состоит в том, чтобы осуществить более или менее четкое разграничение между многочисленными отраслями. Данное разграничение не всегда является абсолютным, учитывая разнообразие и сложность существующих на сегодняшний день правоотношений. Кроме того, выделение отдельных отраслей права варьируется в зависимости от особенностей правовой системы и культуры каждой страны. Например, в отличие от французского права, в российском праве значительно меньше наблюдается тенденция выделения таких специфических отраслей права, как право туризма, право социального страхования, право иностранцев.

Что касается налогового права, то, как указывалось выше, специфика данной правовой дисциплины состоит в сложности налоговых правоотношений, связанной с тесным взаимодействием частноправовых и публично-правовых категорий. Несмотря на очевидность наличия всех признаков, позволяющих отнести налоговое право к категории публичного права, взаимодействие отраслей частного права и налогового права остается значительным. Тогда как российское налоговое законодательство четко указывает на допустимость применения к налоговым правоотношениям «институтов, понятий и терминов гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации»², Общий налоговый кодекс

Франции (*Code général des impôts*) не содержит конкретных указаний по данному вопросу. Таким образом, проблема применения во французском налоговом праве частноправовых институтов остается открытой для дискуссий³.

В целом на сегодняшний день во французской правовой доктрине широко признается позиция о том, что налоговое право находится на тесном пересечении частного и публичного права. В то же время данная позиция является неоднозначной и требует внимательного анализа.

Место налогового права в правовой системе Франции. Исходя из положений Конституции Франции возникновение налоговых правоотношений возможно только при наличии специальных законодательных норм, устанавливающих взимание того или иного налога⁴. Иными словами, согласно французской Конституции закон является единственным источником налога, что полностью исключает действие базового частноправового принципа свободы сторон и, как следствие, возможность возникновения налоговых правоотношений в силу свободного волеизъявления тех или иных субъектов. Следуя данной логике конституционных норм, налоговое право, бесспорно, представляет собой публично-правовую дисциплину, поскольку ее применение основывается исключительно на волеизъявлении одной из сторон — государства, — выраженном в форме актов уполномоченных органов. Несмотря на, казалось бы, бесспорность подобной аргументации, во французской правовой науке существует несколько позиций относительно места налогового права в правовой системе Франции.

В настоящее время в работах французских правоведов можно выделить два основных подхода к определению природы налогового права. До последнего времени остается господствующей позиция о том, что налоговое право необходимо рассматривать в качестве публичного права. Однако в течение продолжительного периода времени ведется спор о том, можно ли квалифицировать налоговое право как частноправовую отрасль. Если да, то в какой мере? Иными словами, классическая теория о публичной природе налогового права вынуждена противостоять хорошо и убедительно обоснованным идеям о смежной природе налогового права, сочетающей в себе признаки публичного и частного права.

используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

³ См.: *Trotabas L., Cotteret J.-M.* Droit fiscal. 8^e éd. P., 1997. P. 10.

⁴ Article 34 de la Constitution 1958 : «La loi fixe les règles concernant: [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie». URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do?idArticle=LEGIARTI000019241018&cidTexte=LEGITEXT000006071194> (дата обращения: 11.01.2018).

¹ См.: *Pujol J.* L'application du droit privé en matière fiscale, Bibliothèque de science financière. T. XXV. P., 1987. P. 14; *Цинделиани И. А., Бурова А. С., Губенко Е. С.* Налоговое право: учебник для бакалавров. М., 2017. С. 69—74.

² Статья 11 Налогового кодекса РФ: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они

Налоговое право и публичное право. Несмотря на то что утверждение о публичной природе налогового права является наиболее аргументированным, имеют место споры о месте налогового права среди отраслей публичного права, и в частности о выделении данной отрасли права в качестве самостоятельной. В современной научной литературе распространено мнение, что налоговое право является частью финансового права, поскольку налоги играют значительную роль в формировании денежных ресурсов государства⁵.

Вместе с тем ряд французских ученых, основываясь на выделении таких категорий публичного права, как конституционное право, международное публичное право и административное право, не рассматривает финансовое право в качестве отдельной отрасли публичного права и относит налоговое право к категории административного права⁶. Данная позиция базируется на том, что функционирование налоговой системы обеспечивается за счет деятельности административных органов государственной власти, являющихся одновременно налоговыми органами.

Наконец, многие авторы делают акцент на необходимости выделения налогового права в качестве отдельной отрасли публичного права, связывая это с наличием большого количества специфических норм, регулирующих порядок налогообложения и оспаривания решений налоговой службы в административном или судебном порядке⁷. На протяжении нескольких десятилетий ряд авторов поддерживает позицию о том, что налоговое право является специфической отраслью публичного права, имеющей все необходимые характеристики для определения ее как самостоятельной отрасли права. Данная позиция обоснована, главным образом, наличием отдельных принципов и норм налогового права. В частности, немаловажную роль играет существование Общего налогового кодекса, представляющего совокупность норм налогового права, и сложившейся судебной практики, имеющей целью исключительно разрешение вопросов в сфере налогообложения. Выделение налогового права как самостоятельной отрасли публичного права происходит отчасти вследствие применения в налоговом праве принципов и норм различных отраслей частного права⁸. Вместе с тем применение норм частного права остается ограниченным, что позволяет усилить специфичность налогового права, но не является достаточным основанием для отнесения его к категории частноправовой отрасли.

Налоговое право: на пересечении частноправовой и публично-правовой природы. Несмотря на то что

однозначное определение налогового права как отрасли частного права кажется невозможным с точки зрения содержания налоговых правоотношений, некоторые авторы признают налоговое право специфической отраслью, сочетающей в себе как публично-правовые, так и частноправовые характеристики⁹. Иными словами, речь идет о самостоятельной отрасли права, специфика которой не позволяет однозначно отнести ее к категории публично-правовых дисциплин. Нельзя не отметить, что данное явление часто встречается в правовой науке, и в различных правовых системах существует множество категорий, так и не поддающихся четкому определению. В качестве примера можно привести концепцию публичного порядка, которая успела получить широкое развитие как во французском, так и в российском праве, сохраняя при этом статус спорной правовой категории¹⁰.

Согласно мнению большей группы французских правоведов, существуют достаточные основания для рассмотрения налогового права в качестве смежной дисциплины, функционирующей на основании норм и принципов частного и публичного права. Речь идет не просто о сочетании в налоговом праве частноправовых и публично-правовых признаков, но скорее о специфичности налогового права в силу его практического применения. С точки зрения общей теории права, данный подход уходит корнями в концепцию правового реализма, согласно которой право не ограничивается совокупностью установленных в законодательном порядке норм и требует адаптации к общественным реалиям¹¹. В результате такой практической адаптации правовых норм рождается «реальное» право, т. е. право, ориентированное не на строгое соблюдение буквы закона, а на урегулирование реально существующих отношений.

Следуя положениям концепции правового реализма, представляется логичным рассматривать налоговое право в качестве самостоятельной отрасли права, действие которой выходит за строго ограниченные пределы как публичного, так и частного права. При анализе источника данного вопроса нетрудно найти законодательное подтверждение о том, что налоговое право регулирует публичные отношения между органами государственной власти и частными лицами, связанные с оплатой налогов и иных сборов¹². Таким образом, на первый взгляд кажется вполне обоснованным положение о том, что налоговое право является отраслью публичного права. Однако если переходить

⁹ См.: Castagnède B. Nature et caractères du droit fiscal // Droit fiscal. 2007. No. 25.

¹⁰ См.: Касьянов Р. А. Понятие публичного порядка в правовых системах государств (на примере России и Франции) // Цивилист. 2013. № 4. С. 29—32.

¹¹ См.: Cozian M. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal // Droit fiscal. 1980. No. 41.

¹² См.: Pujol J. Op. cit. P. 44.

⁵ См.: Legrand A., Wiener C. Le droit public. P., 2017. P. 9.

⁶ См.: Amselek P. Etudes de droit public. P., 2009. P. 71.

⁷ См.: Trotabas L., Cotteret J.-M. Op. cit. P. 10—11.

⁸ См.: Lukaszewicz J.-P. Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal. Amiens, 1974. P. 9.

к анализу практического применения норм налогового законодательства, то здесь возникают сомнения относительно природы налогового права, поскольку очевидно сочетание применения норм публичного и частного характера. В качестве примера можно сослаться на соблюдение в налоговом праве принципа относительного действия договоров, установленного в ст. 1199 Гражданского кодекса Франции, согласно которой «договор создает обязательства только между его сторонами»¹³. В силу действия данного принципа органы налоговой службы квалифицируются в налоговом праве в качестве третьих сторон.

Из этого следует, что чисто теоретическое определение налогового права как публичной отрасли права разнится с особенностями правоприменительной практики данной отрасли, в силу которой налоговое право оказывается на пересечении частного и публичного права и приобретает характеристики специфической отрасли.

Элементы частного права во французском налоговом праве. Как указывалось ранее, позиция о том, что налоговое право сочетает элементы публично-правовой и частноправовой природы, противостоит классическому определению налогового права как публичного права. Однако это не уменьшает обоснованность данной позиции, и в научной литературе выдвигаются различные аргументы в ее поддержку.

Налоговое право и экономические отношения. По своей сути налоговое право имеет целью урегулирование налоговых правоотношений между частными лицами и органами государственной власти, возникающих в связи с установлением и взиманием налогов и сборов. Данные отношения в целом имеют публичный характер, поскольку их регуляторами являются органы публичной власти, действия которых направлены на защиту общественных интересов. Однако возникновение данных правоотношений основано на взаимодействии органов публичной власти с частными лицами в целях пополнения государственного бюджета за счет взимания налогов и сборов¹⁴. В свою очередь, деятельность частных лиц, как физических, так и юридических, формирует экономические отношения, результаты которых становятся объектом налогообложения со стороны государства. Таким образом, существование налоговых правоотношений невозможно без реальных экономических отношений между участниками экономического оборота той или иной страны. Исходя из этого представляется возможным выдвинуть гипотезу о том, что, несмотря на явно публичный характер налоговых правоотношений, основной предпосылкой

для их возникновения являются экономические отношения, имеющие частный характер.

С юридической точки зрения налоговые правоотношения возникают исключительно в силу волеизъявления органов публичной власти, а с экономической — в силу волеизъявления сторон, являющихся равноправными участниками экономических отношений. Более того, деятельность органов публичной власти, направленная на установление и функционирование системы налогообложения, теряет смысл при отсутствии экономических отношений, которые являются стимулом для возникновения доходов и формирования впоследствии налогооблагаемой базы. Вне зависимости от вида налога любой элемент налогооблагаемой базы имеет экономическую ценность и является результатом экономического оборота.

Вопрос о необходимости применения глобального подхода к теории налогового права поднимался в начале XX в. профессором Г. Жезе, который, несмотря на изучение концепций налогового права с точки зрения финансового права, писал о том, что «изучение финансовых проблем без принятия во внимание социальной политики правительства и ее последствий является ограниченным подходом к науке о финансах. Наука о финансах является, главным образом, социальной наукой»¹⁵. Называя науку о финансах социальной наукой, Г. Жезе делал акцент на том, что функционирование финансовой системы государства, в том числе системы налогообложения, ориентировано, главным образом, на справедливое перераспределение благ в пределах одного государства, приобретение и потеря которых прямо пропорционально связаны с размером доходов и расходов, выраженных в денежной форме. Основываясь на позиции Г. Жезе, можно сделать вывод, что урегулирование системы налогообложения имеет прямые последствия для экономического благосостояния населения. Вместе с тем тот же правовед предупреждает, что при изучении финансовой системы не стоит ограничиваться базами экономики, называя данный подход «преувеличением». «На сегодняшний день остается распространенным мнение о том, что так называемые финансовые проблемы являются проблемами экономического характера, техническими проблемами, для верного разрешения которых необходимо и достаточно обладать знаниями в сфере экономики и финансов. Это является преувеличением»¹⁶.

Таким образом, глобальный анализ налоговых правоотношений приводит к выводу о том, что их изначальной предпосылкой являются экономические отношения между частными лицами, которые впоследствии регулируются путем принятия актов органов публичной власти, устанавливающих порядок и основания взимания налогов и сборов. В связи с этим

¹³ Article 1199 du Code civil. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006070721&idArticle=LEGIARTI000006436739> (дата обращения: 10.01.2018).

¹⁴ См.: Pujol J. Op. cit. P. 44.

¹⁵ Jèze G. Cours des finances publiques, 1935—1936 // LGDJ. 1936. P. 19.

¹⁶ Ibid. P. 7.

налоговое право не может рассматриваться как отрасль, имеющая исключительно публично-правовую природу, и вполне логично может признаваться в качестве самостоятельной отрасли права.

Соотношение самостоятельности налогового права и его частноправовой природы. Принцип самостоятельности налогового права лежит в основе дискуссий о месте налогового права в правовой системе Франции. Прежде всего речь идет о возможности выделения налогового права как самостоятельной отрасли, имеющей собственный предмет, объект, принципы, методы и нормы. Как уже указывалось выше, ряд авторов отрицают самостоятельность налогового права и относят его к категории подотрасли публично-правовых дисциплин, финансового или административного права. Согласно данной позиции полностью отрицается принцип самостоятельности налогового права как отрасли публичного права¹⁷. Вместе с тем отрицание самостоятельности налогового права в контексте данной доктринальной позиции не является абсолютным, и применение данного подхода представляется возможным с точки зрения взаимоотношения налогового права и частного права. Иными словами, если изначально рассматривать налоговое право как право, регулирующее публичные правоотношения, то его самостоятельность как отрасли публичного права по отношению к частному праву устанавливается по умолчанию. Таким образом, применение норм частноправового характера приобретает чисто исключительный характер, вне зависимости от частоты их применения, а применение норм налогового законодательства остается приоритетным по отношению к нормам частного права¹⁸. Однако исключительность применения норм частного права к налоговым правоотношениям не представляется достаточным основанием для абсолютного отрицания частноправовой природы налогового права.

В отличие от вышеизложенной позиции концепция самостоятельности налогового права признает более значительную роль частного права для регулирования налоговых правоотношений. С данной точки зрения применение норм частного права рассматривается не как механизм, имеющий исключительный характер, а как обязательный инструмент эффективного применения налогового права. В результате представляется логичным выделить принцип зависимости налогового права, согласно которому специфика и сложность налоговых правоотношений не позволяют ограничиться применением норм налогового законодательства и требуют совокупного применения норм частного и налогового права¹⁹.

Как бы это парадоксально ни звучало, принцип зависимости налогового права является дополнительным основанием для признания самостоятельности налогового права по отношению к другим отраслям публичного права, взаимосвязь которых с частным правом остается ограниченной. Вследствие взаимодействия данных принципов выявляется причинно-следственная связь между сочетанием элементов частного и публичного права и признанием налогового права самостоятельной отраслью.

В начале XX в. высказывались мнения, что частное право является базовым для налогового права. Особого внимания заслуживает точка зрения известного французского правоведа Уаля, который писал о том, что частное право «является наукой, которая превагирует над налоговым правом»²⁰. Однако несмотря на это, большинство сторонников частноправовой природы налогового права склоняются к убеждению о том, что налоговое право является скорее самостоятельной отраслью публичного права, содержащей элементы частного права. С одной стороны, данный феномен не заслуживает особого внимания, учитывая тесную взаимосвязь всех без исключения отраслей права между собой. С другой стороны, влияние частноправовых механизмов на налоговое право играет значительную роль, что является дополнительным основанием для выделения его среди других отраслей публичного права в качестве самостоятельной отрасли.

Применение норм частного права в налоговом праве. Говоря о налоговом праве как об отрасли частноправового характера, представляется важным рассмотреть действие механизмов, позволяющих сочетать применение частноправовых и публично-правовых элементов, поскольку возможность существования смежной отрасли противоречит классической классификации отраслей права на частные и публичные. Необходимость применения в налоговом праве принципов и квалификаций частного права связана с проблемой неполноты существующих правовых норм или наличием пробелов в налоговом законодательстве. Учитывая сложность налоговых правоотношений и невозможность их абсолютного регулирования исключительно с помощью налогового законодательства, законодатель и, впоследствии, судебные и налоговые органы вынуждены прибегать к правовым механизмам, позволяющим восполнить данную проблему.

Прежде всего речь идет о прямой отсылке статей налогового законодательства к нормам других отраслей права²¹. В частности, Общий налоговый кодекс Франции содержит немало отсылок к статьям Гражданского кодекса, связанных с квалификацией на-

¹⁷ См.: Bern Ph. La nature juridique du contentieux de l'imposition. P., 1972. P. 147—148.

¹⁸ См.: Bern Ph. Op. cit. P. 156—157.

¹⁹ См.: Afschrift Th. L'évolution des principes généraux du droit fiscal. Bruxelles, 2009. P. 225.

²⁰ Wahl A. Traité de droit fiscal: t. I—III. T. III: Introduction. P., 1902. P. 15.

²¹ См.: Pujol J. Op. cit. P. 67.

логооблагаемых доходов и определением налогооблагаемой базы. Так, в целях квалификации средств на содержание членов семьи (*pensions alimentaires*) ст. 156 Общего налогового кодекса Франции ссылается на статьи Гражданского кодекса, содержащие характеристики данной категории доходов²². Другим примером применения к налоговым правоотношениям положений Гражданского кодекса являются статьи Общего налогового кодекса, регулирующие порядок налогообложения сделок по передаче права собственности, в частности ст. 786 Общего налогового кодекса Франции²³.

В случае наличия пробелов в налоговом законодательстве и отсутствии отсылок к нормам других отраслей права участники налоговых правоотношений вынуждены прибегать к аналогии применения норм других отраслей права или интерпретации соответствующих норм в контексте налогового права²⁴. В качестве наиболее яркого примера можно привести использование во французском налоговом законодательстве таких базовых для налогового права юридических категорий, как домицилий и собственность. Допускается, что отсутствие четкого определения данных категорий в Общем налоговом кодексе является следствием широкой практики их использования в различных отраслях права в зависимости от контекста той или иной отрасли, однако с учетом определений, установленных гражданским законодательством²⁵.

Из вышесказанного следует, что прямая отсылка и аналогия являются на сегодняшний день основными механизмами применения норм частного права, в частности гражданского права, в сфере урегулирования налоговых правоотношений.

Заключение. Анализ многочисленных позиций французских правоведов о месте налогового права

во французской правовой системе, формирующихся на протяжении не одного века, позволяет выделить две основные тенденции. Самой распространенной является теория о том, что налоговое право прочно закрепило свою позицию среди публично-правовых дисциплин, несмотря на непрекращающиеся споры о взаимоотношении налогового права с другими отраслями публичного права. Другая тенденция, которая кажется наиболее интересной и вместе с тем противоречивой, развивается в направлении признания налогового права в качестве специфической дисциплины, выходящей, в силу своей сложности, за рамки классической классификации частного и публичного права и сочетающей в себе элементы этих двух систем. Неоднозначность данной тенденции, не свойственная классической теории о публичности налогового права, стала основанием для освещения ее основных элементов в данной статье.

Несмотря на кажущуюся очевидность частнопредметной природы налогового права для сторонников данной теории, современная французская правовая доктрина пока не решается открыто рассматривать налоговое право как отрасль частного права. Отрицание абсолютной публичности налогового права приводит скорее к его определению в качестве специфической отрасли права, чем к отнесению его к категории частного права. Допустимо, что дальнейшее развитие данной теории на фоне эволюции современной правовой науки и судебной практики приведет к трансформации налогового права в отрасль частного права.

Не стоит также забывать о многочисленных изменениях и дополнениях французского налогового законодательства, связанных с активным развитием налогового права ЕС. Несмотря на ограниченную компетенцию органов ЕС по вопросам налогового регулирования²⁶, база актов ЕС в сфере налогового права с каждым годом расширяется. Как следствие, французское налоговое право будет подвергаться новым изменениям, которые, возможно, окажут влияние на природу налогового права и внесут новые тенденции, связанные с усилением его частной или публичной предметной природы.

²² Article 156 du Code général des impôts: «L'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé [...] sous déduction: I. [...] II. Des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation des revenus des différentes catégories: [...] pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211, 367 et 767 du code civil...». URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI0000028434700> (дата обращения: 04.01.2018).

²³ Article 786 du Code général des impôts: «Pour la perception des droits de mutation à titre gratuit, il n'est pas tenu compte du lien de parenté résultant de l'adoption simple. Cette disposition n'est pas applicable aux transmissions entrant dans les prévisions de l'alinéa 1er de l'article 368-1 du code civil...» URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000006310370&cidTexte=LEGITEXT000006069577> (дата обращения: 04.01.2018).

²⁴ См.: Pujol J. Op. cit. P. 85.

²⁵ См.: Lukaszewicz J.-P. Op. cit. P. 14.

²⁶ Статья 113 Договора о функционировании Европейского Союза: «Совет... устанавливает положения по гармонизации законодательства о налогах с оборота, акцизах и других косвенных налогах, насколько такая гармонизация необходима с целью обеспечить создание или функционирование внутреннего рынка и не допустить искаженной конкуренции» URL: <http://eulaw.ru/treaties/tfeu> (дата обращения: 26.12.2017). См. также ст. 115 Договора о функционировании Европейского Союза: «[...] Совет [...] принимает директивы по сближению законодательных, регламентарных и административных положений государств-членов, которые непосредственно влияют на создание или функционирование внутреннего рынка». URL: <http://eulaw.ru/treaties/tfeu> (дата обращения: 26.12.2017).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Afschrift Th. L'évolution des principes généraux du droit fiscal. Bruxelles, 2009.
- Amselek P. Etudes de droit public. P., 2009.
- Bern Ph. La nature juridique du contentieux de l'imposition. P., 1972.
- Castagnède B. Nature et caractères du droit fiscal // Droit fiscal. 2007. No. 25.
- Cozian M. L'autonomie et le réalisme du droit fiscal // Droit fiscal. 1980. No. 41.
- Jèze G. Cours des finances publiques, 1935—1936 // LGDJ. 1936.
- Legrand A., Wiener C. Le droit public. P., 2017.
- Lukaszewics J.-P. Nouveaux aperçus sur l'autonomie du droit fiscal. Amiens, 1974.
- Pujol J. L'application du droit privé en matière fiscale, Bibliothèque de science financière. T. XXV. P., 1987.
- Trotabas L., Cotteret J.-M. Droit fiscal. 8^e éd. P., 1997.
- Wahl A. Traité de droit fiscal: t. I—III. T. III: Introduction. P., 1902.
- Касьянов Р. А. Понятие публичного порядка в правовых системах государств (на примере России и Франции) // Цивилист. 2013. № 4.
- Цинделиани И. А., Бурова А. С., Губенко Е. С. Налоговое право: учебник для бакалавров. М., 2017.