

А. В. Красюков

*кандидат юридических наук, преподаватель
Воронежский государственный университет*

РЕЦЕПЦИЯ ЧАСТНОПРАВОВЫХ МЕХАНИЗМОВ В НАЛОГОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ

Практически каждой правовой системе присуще деление на публичное и частное право. В контексте такого правового дуализма отраслей может быть проанализирован любой вопрос, в том числе и налоговое регулирование.

Ввиду сложности и дискуссионности вопроса о соотношении частного и публичного права довольно часто их разграничение заканчивают простым перечислением публичных и частных отраслей. При этом финансовое право, а вместе с ним и налоговое, традиционно относят к сфере публичного права.

Правовое регулирование любых общественных отношений осуществляется исключительно государством (муниципальным образованием), и в этом смысле само правовое регулирование всегда является публичным. Государство всегда «привносит публичный эффект», структурируя и регламентируя общественные отношения, что можно сказать и об отношениях, имеющих «частную природу». Публичное право есть специфическое понимание природы права в сфере власти и социально-политических институтов, нашедшее свое материализованное, структурно-нормативное выражение в построении правовых систем и отраслей законодательства, в формировании методов правового регулирования¹.

В самом общем плане публичное право есть система юридической централизации отношений, а частное право — система юридической децентрализации. Публичное право есть область власти и подчинения, частное право — область свободы и частной инициативы².

В российской доктрине было предложено несколько критериев разграничения публичного и частного права: предмет правового регулирования, метод правового регулирования, интерес в правовом регулировании либо их сочетание³. Однако однозначно разграничить публичное и частное право и определить четкие и бесспорные критерии такого разграничения по-прежнему не удалось.

¹ См.: *Тихомиров Ю. А.* Публичное право: Падение и взлеты // Государство и право. 1996. № 1. С. 4.

² См.: *Покровский И. А.* Основные проблемы гражданского права. М., 1998. С. 40.

³ См.: *Касенова М. Б.* Соотношение публичных и частных начал в российском инвестиционном праве // Адвокат. 2006. № 8; *Тихомиров Ю. А.* Публично-правовое регулирование: Динамика сфер и методов // Журнал рос. права. 2001. № 5.

Безусловно, сами общественные отношения обуславливают предмет и сферу применения публичного или частного права. Однако абсолютно «чистых» отраслей публичного или частного характера практически не существует. В любой отрасли публичного права присутствуют те или иные частноправовые элементы, в свою очередь, отрасли частного права содержат нормы, обеспечивающие защиту «публичных интересов» или публично-правовых ограничений⁴.

Характерным примером являются общественные отношения, составляющие предмет налогового права, которые могут быть охарактеризованы как имущественные, и тесно связанные с ними неимущественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, налоговому контролю и налоговой ответственности. Эти отношения, безусловно, публичные, так как посредством налогообложения реализуется государственный интерес в получении финансирования своих публичных расходов⁵. При этом данный интерес достигается посредством централизации (субординации) правового регулирования налоговых отношений. В связи с этим метод властных предписаний является доминирующим в налоговом регулировании.

Однако основная, самая значимая часть налоговых отношений (взимание налогов) имеет имущественный характер. Это обусловлено тем, что налоговое правоотношение возникает вследствие появления у налогоплательщика объекта налогообложения, который, в свою очередь, является результатом реализации гражданского (в некоторых случаях — трудового) правоотношения, имеющего экономическое содержание.

Имущественный характер различных общественных отношений обуславливает возможность применения единых способов и средств их регулирования независимо от отраслевой принадлежности конкретной группы отношений.

⁴ См.: *Сергеев А. П., Толстой Ю. К.* Гражданское право: Учебник. М., 2002. Т. 1. С. 20.

⁵ В литературе высказано мнение о возможности реализации в налоговых правоотношениях частного интереса. Как правило, речь идет об использовании налоговых льгот или так называемой налоговой минимизации (планировании). Думается, это неверный подход. Наличие частного интереса в правовом регулировании означает заинтересованность лица участвовать именно в данном правоотношении. Речь идет о мотивации, сознательно-волевом факторе, желании лица вступить в определенные социальные взаимодействия для удовлетворения своих потребностей. В налоговых отношениях такая мотивация отсутствует (см.: *Демин А. В.* О методе налогового права (в контексте соотношения публично-правовых и частноправовых начал) // СПС «Консультант Плюс»). При этом отсутствие частного интереса не исключает признания за субъектом, участвующим в правоотношении, определенных прав и законных интересов. «Частный интерес в налоговом правоотношении учитывается лишь тогда, — верно отмечает Н. А. Шевелева, — когда он согласуется с публичным интересом получения достаточных для существования государства финансовых ресурсов» (*Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право. М., 2001. С. 18).

Следовательно, властно-имущественный характер налоговых отношений является предпосылкой сочетания в налоговом регулировании публично-правового и частноправового инструментария. При этом следует отметить, что синтез частных и публичных начал характерен исключительно для налогового регулирования имущественных отношений. Налоговые отношения неимущественного характера (организационные) регулируются строго в русле публичного права.

Вопрос сочетания частноправовых и публично-правовых начал в налоговом регулировании не следует путать с проблемой соотношения публичных и частных интересов в налоговых отношениях. Данные проблемы тесно взаимосвязаны, но далеко не тождественны.

Публичные интересы достигаются государством не только публично-правовыми средствами, но и частноправовыми. И наоборот. Так, вступая в гражданско-правовые отношения, публичные лица используют традиционный инструментарий частного права (договор), но преследуют при этом публичные цели. Напротив, посредством сугубо публично-правовых средств (например, налоговый вычет) налогоплательщик может реализовать свой частный интерес.

Интересы представляют собой цель, мотив любого правоотношения, а инструментарий правового регулирования относится к его механизму. Соотношение публичных и частных интересов традиционно рассматривается как один из критериев определения оснований и пределов правомерного ограничения прав и свобод физических лиц и организаций. А соотношение публичных и частных начал в правовом регулировании обсуждается применительно к эффективности метода правового регулирования.

Поэтому синтез частноправовых и публично-правовых начал в налоговом регулировании представляется необходимым рассмотреть в двух аспектах:

- 1) сочетание частных и публичных средств и способов регулирования в рамках метода налогового права;
- 2) рецепция отдельных элементов из механизма правового регулирования гражданского права.

Специфика любого правового регулирования, как уже было отмечено, в первую очередь наглядно проявляется в его методе, под которым понимаются приемы юридического воздействия, их сочетание, характеризующее использование в данной области общественных отношений того или иного комплекса юридического инструментария, средств юридического воздействия⁶. Особенности метода правового регулирования напрямую зависят от особенностей регулируемых им общественных отношений.

Соответственно, отрасли права делятся на публичные и частные, в том числе и в зависимости от метода правового воздействия на регулируемые общественные отношения: централизованного или децентрализованного.

⁶ См.: Алексеев С. С. Общая теория права: В 2 т. М., 1981. Т. I. С. 294.

Любой метод правового регулирования состоит из набора первичных, исходных методов, которые представляют собой выделенные логическим путем простейшие приемы регулирования, определяющие главное в правовом статусе субъектов, в их исходных юридических позициях (императивный и диспозитивный)⁷.

В отраслях права эти первичные методы в зависимости от характера регулируемых отношений и других социальных факторов выступают в различных вариациях, сочетаниях, хотя, как правило, и с преимущественным преобладанием одного из них. Считаем верным утверждение, что «правовые отрасли используют в своих регулятивных целях с учетом особенностей регулируемых отношений (предмет) единые правовые средства (метод) в их различном соотношении»⁸.

Представляя собой сложное, многогранное правовое явление, каждый отраслевой метод есть специфический комплекс приемов и средств регулирования, который существует только в данном, конкретном нормативном материале, тесно связан с соответствующей группой общественных отношений — предметом правового регулирования⁹.

Все указанное в отношении метода отрасли права, думается, вполне применимо и к подотрасли, тем более, имеющей такой обширный предмет регулирования, как налоговое право.

Для отраслевых методов, где доминирующим является централизованное регулирование (административное, финансовое право и др.), в комбинации способов регулирования, составляющих метод, превалируют обязывание и запрещение; в отраслевых же методах, выражающих диспозитивное начало (гражданское, семейное, трудовое право и др.), превалирует дозволение¹⁰.

Таким образом, если мы говорим о синтезе публичных и частных начал в налоговом регулировании, то, прежде всего, имеем в виду использование способа дозволения в сочетании с традиционным обязыванием и запрещением для регулирования налоговых отношений.

Наиболее элементарным (с юридической стороны) является способ юридического обязывания: он не выходит за пределы конкретных юридических норм, выражается в простейших юридических связях — отнесенных правоотношениях. Дозволения принадлежат к глубинным пластам права, его механизма, где правовая система прямо контактирует с экономикой. Именно они являются выражением той свободы, которая в единстве с ответственностью образует содержание непосредственно-социальных притязаний¹¹.

При этом преимущественное использование того или иного способа правового регулирования всецело зависит от стоящей перед правовой

⁷ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. С. 295.

⁸ Алексин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. М., 1998. С. 33.

⁹ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. С. 296.

¹⁰ См.: Там же. С. 297.

¹¹ См.: Там же. С. 298.

системой задачи. Если необходимо обеспечить социальную активность участников общественных отношений, используется дозволение. Если же цель состоит в обеспечении высокой организованности общественных отношений, применяются, в первую очередь, запреты и обязывание.

В налоговом праве преимущественно используется позитивное обязывание, поскольку только этот способ регулирования позволяет заложить в норме права четкую программу поведения участников общественных отношений при условии, конечно, добросовестного исполнения обязанности.

Налоговая обязанность — центральное звено, ядро налогового права. Налоги и сборы уплачиваются не вследствие собственной инициативы, не в порядке кредитования¹² или благотворительного взноса, но в силу конституционно-правовой обязанности. Более того, в содержании налоговых правоотношений всегда прямо или косвенно присутствует эта обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы. При этом одни налоговые правоотношения (основные) непосредственно выражают эту обязанность, другие (вспомогательные) обеспечивают ее реализацию¹³.

Доминирование в налоговом праве обязывающих норм обусловлено публично-правовой установкой обеспечить в качестве приоритетной цели формирование централизованных денежных фондов государства. Налоговое регулирование в силу особой значимости налогов для государства требует повышенной предсказуемости поведения от участников налоговых отношений, чтобы можно было планировать и прогнозировать с высокой степенью вероятности поступление налоговых доходов в бюджет.

Кроме того, налоговые отношения практически никогда не возникают как фактические и требуют для своего возникновения определенного «навязывания» со стороны государства, которое возможно лишь посредством позитивного обязывания.

Для публичного права в целом и налогового права в частности характерно организованное воздействие на сознание и поведение людей. Позитивное обязывание в налоговом праве призвано сформировать у налогоплательщика побудительные мотивы к отчуждению части своей собственности в пользу государства либо в силу осознанной необходимости такого поведения (реже)¹⁴, либо под страхом наказания или иных неблагоприятных последствий (чаще).

¹² В литературе иногда встречается мысль о налогообложении как форме кредитования государства со стороны частных субъектов.

¹³ См.: Демин А. В. Указ. соч.

¹⁴ Проблема состоит в том, что человек в силу самой своей природы крайне эгоцентричен: он слишком легко ставит себя в центр Вселенной, полагая, что весь остальной мир должен вращаться вокруг него. Иными словами, частные лица в большинстве своем неспособны подняться до осознания важности публичных интересов, неспособны убедить себя в необходимости нести затраты и обременения для достижения довольно абстрактного «общего блага» — собственные, локальные проблемы для подавляющего большинства частных лиц неизмеримо важнее (см.: Демин А. В. Указ. соч.).

В силу преобладания в налоговом праве позитивных обязанностей и императивного регулирования субъекты, как правило, независимо от своего желания обязаны вступить в налоговые правоотношения¹⁵ и придерживаться детально прописанной в законе нормативной модели этого правоотношения. Соответственно, для метода налогового права характерно ограничение правовой инициативы субъектов данной отрасли¹⁶.

Вследствие этого эффективность позитивного обязывания тем ниже, чем больше оно вступает в противоречие с другими факторами, влияющими на поведение людей. В сфере налогообложения такими факторами, прежде всего, являются экономические, а именно отношения собственности.

Феномен собственности является краеугольным камнем современного общества, определяющим фактором для социума вообще, позволяя существовать экономической, политической и иным сферам его жизни, он образует цивилизованную почву для свободы и права¹⁷.

Исторически право частной собственности явилось базисом для всех личных прав и свобод, поэтому естественно, что в демократическом правовом государстве это право гарантируется и охраняется наравне с основными личными правами граждан. Поэтому для ученых особый интерес всегда представляло рассмотрение ограничений собственности как правами иных лиц, так и соображениями публичного свойства. А отчуждение собственности в пользу государства путем уплаты налогов является наиболее ярким примером такого взаимопроникновения публичной и частной сфер.

Для того чтобы побудить собственника добровольно отказаться от своего права, государству пришлось выстроить эффективную систему санкций и иных мер принуждения, угроза применения которых и побуждает налогоплательщика к уплате налогов. В силу этого налоговые отношения изначально конфликтные¹⁸.

Конформизм поведения участников налоговых отношений не только не способствует проявлению инициативы к надлежащему исполнению

¹⁵ В литературе высказываются и иные позиции. Например, из посылки о том, что наличие объекта налогообложения у налогоплательщика определяется свободным усмотрением последнего, делается вывод о диспозитивном характере налоговой обязанности. Зная объекты налогообложения, их значимость для себя, субъект может выбрать, вступать ли ему в имущественные отношения, следствием которых станет возникновение обязанностей по уплате налогов и сборов (см.: Соловьев В. «Публичное» и «частное» в налоговом праве // Законодательство и экономика. 2000. № 8. С. 31).

¹⁶ См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право. М., 2003. С. 174.

¹⁷ См.: Нерсесянц В. С. Философия права. М., 2005. С. 28.

¹⁸ Сомнения в конституционности существующей системы принудительного исполнения налогового обязательства неоднократно высказывались в юридической литературе (см., например: Певницкий С. Г. Собственность: Некоторые налоговые аспекты. Соотношение конституционных гарантий и фискального интереса // Финансовое право. 2005. № 7).

позитивной обязанности, но и подталкивает налогоплательщиков к поиску схем уклонения от ее исполнения как законных, так и незаконных. Существующие в налоговом праве запреты, формирующие у субъектов мотивы, сдерживающие от уклонения от исполнения обязанности, оказались во многом не в состоянии гарантировать надлежащее поведение участников налоговых отношений.

Тем самым, использование для регулирования налоговых отношений исключительно позитивного обязывания и запретов приводит к ненадежности метода налогового регулирования и необходимости постоянной борьбы с уклонением от уплаты налогов путем внесения бесконечных поправок в налоговое законодательство для устранения пробелов, коллизий и иных нестыковок, дающих возможность не платить налоги. Кроме того, увеличиваются издержки, связанные с содержанием значительного аппарата государственного принуждения, что понижает эффективность налогообложения.

Некоторую возможность преодолеть указанное несовершенство налогового регулирования предоставляет повышение удельного веса дозволения как способа регулирования налоговых отношений.

Дозволение призвано дать простор внеправовым стимулам (экономическим, духовным и др.) воздействия на поведение субъекта. Оно, органически вплетаясь в экономические и другие основополагающие социальные процессы, направлено на развитие наиболее важных психологических качеств личности, связанных с самостоятельной активной деятельностью участников общественных отношений¹⁹.

Например, предоставленное некоторым категориям налогоплательщиков право выбора между различными налоговыми режимами позволило побудить данных налогоплательщиков к сознательному активному поведению по уплате налогов, предусмотренных наиболее выгодными для них налоговыми режимами.

При этом дозволение в налоговом праве будет тем эффективнее, чем эффективнее будет система стимулов и поощрений надлежащей активности субъектов. Так выбор упрощенной системы налогообложения влечет за собой стимул — освобождение от уплаты некоторых налогов.

При этом необходимо учитывать, что спецификой налогового регулирования как разновидности разрешительного типа правового регулирования является такое сочетание способов правового воздействия, когда общей обязанности или запрету корреспондирует конкретное, а не общее дозволение. Налогоплательщик имеет право выбора лишь из ограниченного набора вариантов законопослушного поведения, предоставленных ему государством.

В силу этого дозволение никогда не сможет стать основным способом налогового регулирования. Однако его умелое применение для стиму-

¹⁹ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. Т. II. С. 17.

лирования желательной активности налогоплательщика по исполнению его позитивной обязанности вполне возможно и даже желательно.

Следовательно, частноправовые способы, направленные, прежде всего, на предоставление возможности активного поведения участнику правоотношения, используются в налоговом регулировании, когда необходимо стимулировать социально значимую активность налогоплательщика. Например, в целях стимулирования технического перевооружения промышленного производства используется механизм инвестиционного налогового кредита²⁰.

Исходя из структуры любого механизма правового регулирования, состоящего из юридических норм, индивидуальных предписаний применения права, правоотношений, актов реализации прав и обязанностей²¹, можно сделать вывод, что синтез публичных и частных начал налогового регулирования наиболее вероятен в рамках правоотношений и правореализационных актов.

Прямое действие норм гражданского права на имущественные налоговые отношения ограничено ст. 3 ГК РФ и ст. 11 НК РФ, которые закрепляют общее правило, согласно которому гражданское законодательство не применяется к налоговым отношениям.

В связи с этим налоговое законодательство вынуждено было пойти по пути частичной рецепции институтов и механизмов гражданского права, часть которых была заимствована буквально дословно (например, представительство в налоговых отношениях), а часть творчески переработана. Именно в рамках последних и наблюдается синтез частноправовых и публично-правовых начал регулирования.

Прежде всего, такая рецепция прослеживается в механизме налогового обязательства, которое построено на определенном соотношении публичных и частных начал правового регулирования.

Само по себе обязательство изначально принято считать сугубо частноправовым институтом. Однако в последние годы ученые убедительно доказали существование обязательственных налоговых отношений²². При этом особо отмечалось, что налоговое обязательство не тождественно гражданскому, а имеет свою специфику.

²⁰ Другие сферы отходят к частноправовому регулированию, когда расширение самостоятельности хозяйствующих субъектов требует сужения областей государственного управления и увеличения удельного веса их саморегуляции (см.: Тихомиров Ю. А. Публично-правовое регулирование: Динамика сфер и методов).

²¹ См.: Алексеев С. С. Указ. соч. Т. II. С. 37.

²² См.: Запольский С. В. Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (финансово-правовой аспект): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1989. С. 21—22; Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 271—283; Винницкий Д. В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права // Законодательство. 2003. № 7. С. 22—32; Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 147—148.

Думается, что данная специфика, прежде всего, заключается в построении его механизма на основе синтеза публичных и частных начал регулирования.

Первейшим признаком публичного характера налогового обязательства является его субъектный состав, а именно обязательное участие государства (муниципального образования) в данном правоотношении. Обращает на себя внимание и то, что стороны налогового обязательства становятся таковыми помимо своего желания, исключительно в силу требования закона. Существуют и в гражданском обороте обязательства, которые также во многом возникают помимо желания их участников. Однако в их основе лежит неправомерное поведение обязанного субъекта (деликт), нарушающего нормативный запрет.

Налоговое обязательство возникает из правомерного поведения субъекта, в результате которого он становится обладателем объекта налогообложения (или сами действия образуют такой объект), являющегося юридическим фактом для возникновения у него налоговой обязанности. Тем самым налоговое обязательство возникает в силу реализации обязывающих норм, а гражданско-правовое — дозволяющих или запрещающих. В силу этого основным содержанием налогового обязательства является обязанность уплатить налог или сбор, а все остальные права и обязанности производны от нее.

Однако публично-правовой способ возникновения налогового обязательства не препятствует его дальнейшей реализации посредством частно-правовых средств. Исполнение налогового обязательства почти идентично механизму исполнения любого денежного обязательства. Также используется механизм зачета, характерный для денежных обязательств; институт обеспечения исполнения обязательства. Основания прекращения налогового и гражданско-правового обязательств во многом совпадают. Правовосстановительные санкции являются основным видом ответственности за нарушение данных обязательств.

Однако говорить о полной тождественности указанных механизмов и институтов не приходится, поскольку публичные цели налогового регулирования способствовали привнесению определенных публично-правовых элементов в процесс реализации налогового обязательства.

Так, любое денежное обязательство считается исполненным в момент поступления денежных средств в распоряжение кредитора. Налоговое же обязательство, по общему правилу, считается исполненным в момент представления денежных средств или платежного поручения в банк, а не в момент поступления их на счет соответствующего бюджета. Данное отличие обусловлено использованием государством института специальных уполномоченных посредников (агентов).

Банки, которые в рамках гражданского оборота оказывают участникам обязательства возмездные услуги, содействующие исполнению обязательства, но не входящие в его содержание, становятся самостоятельными участниками налогового обязательства, имеющими круг

собственных прав и обязанностей²³. Аналогичным статусом обладают в указанных НК РФ случаях органы почтовой связи, казначейства и местные администрации.

Иногда государство наделяет контрагента налогоплательщика по трудовому или гражданскому правоотношению, влекущему возникновение налогового обязательства, статусом налогового агента. В этом случае налоговое обязательство считается исполненным в момент удержания налога таким агентом.

Включение в налоговое обязательство специально уполномоченных агентов государства и наделение банков статусом таковых обусловлено стремлением налогового кредитора обеспечить дополнительные гарантии удовлетворения публичного интереса как со стороны налогового должника, так и со стороны иных лиц, без содействия которых налоговый кредитор не сможет получить исполнения (средства государственного бюджета существуют исключительно в безналичной форме, поэтому банковские услуги на стадии исполнения налогового обязательства являются обязательными). Следовательно, указанный публичный интерес привел к изменению субъектного состава и содержания налогового обязательства по сравнению с гражданско-правовым.

В данном случае прослеживается определенная аналогия с механизмами коммерческого представительства, используемыми в гражданском обороте: поручение, комиссия и агентирование. Однако в налоговом обязательстве, в отличие от гражданского, посредниками становятся помимо своей воли и услуги оказывают бесплатно. Кроме того, ни банки, ни налоговые агенты не действуют от имени публичного субъекта, а имеют собственный налогово-правовой статус.

Основания прекращения налогового обязательства практически тождественны основаниям прекращения обязательства гражданско-правового с учетом специфики субъектного состава²⁴. В русле общеправового принципа добросовестности участников правоотношений главным основанием прекращения любого обязательства, в том числе и налогового, является его надлежащее исполнение.

Налоговое обязательство, как и гражданское, прекращается со смертью (ликвидацией) его стороны. Особенностью налогового правоотношения является то, что данное основание применимо исключительно к налогоплательщикам (налоговым агентам), поскольку государство (муниципальное образование) никогда не прекращает своего существования без правопреемства. Ликвидация (смерть) налогоплательщика пер-

²³ См.: Постановление КС РФ № 24-П от 12.10.1998 г. «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27.12.1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ» // Рос. газета. 1998. 20 окт.

²⁴ Некоторые основания прекращения гражданского обязательства просто не применимы к налоговому. Например, вряд ли можно считать самостоятельным основанием невозможность исполнения налогового обязательства в связи с изданием акта государственным органом.

воначально влечет субсидиарную ответственность учредителей (наследников) по правилам гражданского законодательства и лишь при недостаточности или невозможности таковой — прекращение налогового обязательства.

Зачетно-возвратный механизм в налоговом праве также имеет свои особенности, обусловленные сочетанием публичного и частного права. Эта разновидность налогового обязательства специфична тем, что на стороне кредитора выступает налогоплательщик, а на стороне должника — публичный субъект. Но, несмотря на это, государство не обязано исполнить требования налогоплательщика возратить переплату по конкретному налогу, при наличии недоимки по другим налогам в этот же бюджет. В этом случае налоговые органы вправе произвести зачет без согласия налогоплательщика, в то время как для производства зачета в любом гражданско-правовом денежном обязательстве необходимо согласие двух сторон. В этом проявляется публичный интерес в получении налогового дохода, который способствовал бы привнесению в стандартный гражданско-правовой механизм зачета публичных элементов.

Использование в налоговых отношениях правовой конструкции обязательства обуславливает в некоторых случаях необходимость его новации. В налоговом законодательстве ранее использовались реструктуризация, налоговый кредит как формы новации налогового обязательства. В настоящее время в Налоговом кодексе РФ закреплен только инвестиционный налоговый кредит. Для новации налогового обязательства характерен еще больший удельный вес частноправовых элементов по сравнению с основным обязательством, поскольку предусмотренная законодательством конструкция предполагает использование такого правореализационного акта, характерного для гражданского права, как договор (соглашение).

Однако публично-правовые начала данных механизмов значительно ограничивают диспозитивность при заключении соглашения о новации налогового обязательства. Новация в налоговом праве возможна только в нормативно установленных случаях, что порождает ее обязательность для налоговых органов и практически исключает всякую свободу в определении ее условий, которые также определены в налоговом законодательстве.

В используемых в налоговом праве способах обеспечения исполнения налоговой обязанности также прослеживается сочетание публично-правовых и частноправовых начал. Однако данный синтез произведен законодателем не на уровне механизма каждого конкретного способа обеспечения, а путем применения как частноправовых, так и публично-правовых способов в различных случаях.

Так, для обеспечения исполнения соглашения о новации налогового обязательства, а также в случае отсрочки или рассрочки, используются типично гражданско-правовые обеспечительные меры — залог

имущества и поручительство. Они применяются на основании договора между поручителем или залогодателем и налоговыми (таможенными) органами по правилам гражданского законодательства.

В случае необходимости обеспечения такой деятельности налоговых органов, как взыскание налогового долга, применяются сугубо публично-правовые меры — запрет операций по счетам в банках и арест имущества.

Представляется, что можно было произвести более глубокий синтез частноправовых и публично-правовых начал при установлении института обеспечительных мер в налоговом праве, что позволило бы повысить его эффективность.

При ненадлежащем исполнении налогового обязательства вступает в действие механизм защиты прав участников налоговых отношений. Априори частные права защищаются при помощи правосстановительных санкций, а публичные — штрафных или карательных²⁵.

Специфика содержания налоговых отношений, выраженная в распределении субъективных прав и обязанностей между его участниками, приводит к тому, что механизм защиты субъективных налоговых прав, в первую очередь, ориентирован на публичного субъекта как основного их носителя.

Несмотря на это, указанный механизм в налоговом праве по своей сущности оказывается ближе к частноправовому, чем к публично-правовому.

Во-первых, основным и часто единственным последствием нарушения налоговой обязанности является начисление пени, по своей сути, являющейся мерой правосстановительной ответственности²⁶.

Во-вторых, характерной чертой частного права является возможность управомоченного субъекта прибегнуть к собственным действиям для защиты нарушенного субъективного права, т.е. право на самозащиту. В налоговом праве самозащита нарушенных прав публичного субъекта является, пожалуй, основным способом защиты.

В силу того, что управомоченным субъектом в налоговых отношениях практически всегда выступает налоговый или иной уполномоченный государством (муниципальным образованием) орган, т.е. властный субъект, самозащита нарушенных публичных прав приобретает черты

²⁵ См.: *Макеева Е. М.* Защита субъективных прав участников в частноправовых и публично-правовых отношениях // Рос. судья. 2005. № 12.

²⁶ Данная позиция находит подтверждение в трудах ведущих российских ученых. См., например: *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 2000. С. 190; *Стрельников В. В.* Правовой режим пени в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 15—16; *Гогин А. А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. С. 19; *Брызгалин А.* Основания освобождения налогоплательщика от ответственности за нарушение налогового законодательства // Хозяйство и право. 1997. № 12. С. 63—64.

властного принуждения, подчинения²⁷. При этом метод властного подчинения (самозащиты) настолько стал привычным для налоговых отношений, что применение метода судебной защиты нарушенных прав начинает восприниматься в качестве исключения²⁸.

Обязательным этапом процедуры взыскания налогового долга является направление налогоплательщику требования об уплате налогов и сборов. Направление данного требования расценивается судебными органами как обязательный досудебный претензионный порядок урегулирования спора, что является ярким примером применения в налоговом праве частнопроводного внесудебного механизма разрешения спорных вопросов.

В завершение хотелось бы отметить, что наметившаяся в последние годы тенденция активной глобализации всех сфер общественных отношений не могла обойти стороной и сферу налогообложения. Помимо все большего проникновения интернационального элемента в механизм налогового регулирования данная тенденция проявляется в универсализации методов и механизмов правового регулирования. Такая универсализация, прежде всего, выражается во взаимном проникновении публичных и частных отраслей права. В налоговом регулировании такое взаимное проникновение имеет характер синтеза, в результате которого рождаются новые правовые механизмы, отражающие властно-имущественный характер налоговых отношений.

²⁷ Некоторые авторы разделяют государство как участника налоговых отношений на государство-казну и государство-суверена. При этом государство-казна в случае нарушения своих субъективных имущественных прав обращается за защитой к государству-суверену. Представляется, что такое условное разделение в рамках одного налогового правоотношения нецелесообразно (см.: *Шаукенов А. Т.* Налоговое обязательство в Республике Казахстан (вопросы теории и практики): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Алматы, 2006).

²⁸ Так, В. А. Соловьев из наличия судебного порядка взыскания недоимки, пени и штрафа с физических лиц приходит к выводу об отсутствии в данных отношениях властности и властного подчинения как такового.