**Проблема метода российского налогового права как самостоятельной отрасли права**

А.А.Тедеев, канд. юрид. наук, заместитель заведующего кафедрой государственно-правовых дисциплин Московского гуманитарного университета

Одним из наиболее спорных вопросов современной теории российского налогового права следует признать вопрос об отраслевом методе правового регулирования. При этом под налоговым правом нами понимается самостоятельна отрасль российского права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие в процессе функционирования налоговой системы Российской Федерации.

Налоговое право, не в последнюю очередь может быть охарактеризовано, как право, регулирующее отношения на стыке публичных и частных интересов. Поэтому весь смысл его существования – поддержания публичного правопорядка в сфере налогообложения, упорядочение системы применения государственного принуждения в процессе законного изъятия части собственности организаций и физических лиц на публичные (государственные) нужды, предупреждение и разрешение неминуемых при этом индивидуальных и социальных конфликтов и споров. В силу этой своей специфики налоговое право не может быть бесконфликтным. Право исторически началось со спора [1]. Основная задача норм налогового права – определить какую меру «имущества подданных государство заберет себя, а какую оставит им, и цели сторон отношений строго противоположны, ибо спор идет о размере изъятия, который будет достаточным» [2].

Именно вопрос о методе налогового права является едва ли не ключевым при обосновании отраслевой самостоятельности российского налогового права. Еще в ходе первой дискуссии о критериях деления советского права на отрасли, развернувшейся в 1938—1940 гг. на страницах журнала «Советское государство и право» С.Н. Братусем обоснованно выдвигался тезис о недостаточности для означенных целей самостоятельности предмета правового регулирования [3]. Поэтому в ходе второй научной дискуссии (1955— 1958 гг.) еще одним важным критерием деления права на отросли был признан метод правового регулирования. В дальнейшем указанный критерий как правило рассматривался в связке с необходимостью наличия у отрасли права специфического (собственного) юридического режима (С.С. Алексеев).

В самом общем виде методы правового регулирования общественных отношений, в том числе и отношений в сфере налогообложения - это совокупность правовых средств или способов, применяемых в ходе правового регулирования названных отношений. Принято считать, что вместе с предметом они дают наиболее полную и четкую характеристику каждой отрасли российского права. Однако необходимо учитывать, что проблема методов в юридической науке достаточно дискуссионна. Так, в работах отдельных ученых (А.П. Алехин, Н.А. Шевелева, О.А. Ногина, А.Г. Чернявский, Б.Н. Габричидзе, Ю.М. Козлов и др.) выделяется два принципиально различных подхода к познанию содержания метода правового регулирования. Так, Ю.М. Козлов отмечал: «либо каждая правовая отрасль, помимо предмета, имеет свой собственный метод, либо все отрасли права используют единые правовые средства, заложенные в самой природе права. Предпочтительной представляется вторая позиция» [4].

В.Д.Сорокин полагает, что методу правового регулирования вообще не свойственна функция выяснения характера отношений между субъектами [5], и он не может выступать критерием разделения права. По его мнению, абсолютно всем отраслям права помимо единого предмета правового регулирования, присущ единый метод правового регулирования, системными элементами которого являются дозволение, запрет и предписание [6].

Напротив, как указывает С.С. Алексеев, каждый отраслевой метод, представляя собой сложное, многогранное правовое явление, выражает особый юридический режим регулирования и состоит в специфическом комплексе приемов и средств регулирования, который существует только в данном, конкретном нормативном материале и тесно связан с соответствующей группой общественных отношений - предметом правового регулирования. Основными способами правового регулирования выступают: 1) дозволение - предоставление лицам права на свои собственные активные действия; 2) запрещение - возложение на лиц обязанности воздерживаться от совершения действий определенного рода; 3) позитивное обязывание - возложение на лиц обязанностей к активному поведению (что-то сделать, передать, уплатить и т.д.) [7]. Специфика правового режима и метода налогового права обусловлена как особенностями регулируемых этой отраслью общественных отношений (спецификой предмета), так и ее положением на стыке публичного и частного права. Особенности метода налогового права, характерные черты его юридического режима в том или ином виде неоднократно отмечались в литературе. Так, даже отказывая налоговому праву в отраслевой самостоятельности, и рассматривая его в качестве составной части финансового права, большинство исследователей отмечают, что помимо традиционного для финансового права метода властных предписаний, налоговое право характеризуется определенными особенностями - использованием и диспозитивного метода правового регулирования. Например, И.И. Кучеров отмечает, что такие специфические черты налогового права проявляются в налоговых договорных отношениях по поводу заключения налоговых кредитов и налоговых инвестиционных кредитов (ст. 65 – 67 НК РФ) [8]. С указанной позицией согласны Ю.А. Крохина [9], О.В. Староверова [10], Н.А. Шевелева, О.А. Ногина, М.В. Кустова [11] и др. Мы же добавим, что перечисленными случаями примеры использования диспозитивного метода в налоговом праве вовсе не ограничиваются. Например, диспозитивность присутствует в нормах налогового законодательства, регулирующих отношения по переходу на новый налоговый режим и выбору объекта налогообложения при упрощенной системе налогообложения, порядку ведения и выбор регистров налогового учета, п. 1 ст. 26 НК РФ дозволяет субъектам налогового права участвовать в налоговых правоотношениях лично или через представителей, и в др. случаях.

Кроме того, в отдельных работах указывается и на наличие у налогового права специфических собственных черт метода правового регулирования [12], в том числе, не присущих другим отраслям права [13]. Однако системного рассмотрения таковых в рамках финансово-правовой науки практически не проводилось. Между тем, с одной стороны, налоговое право традиционно тяготеет к государственному и административному праву. Действительно, в финансово-правовой литературе отмечается, что методом налогового права выступает метод властных предписаний (императивный, командно – волевой), поскольку «государство самостоятельно устанавливает процедуру установления, введения и уплаты налогов, а так же материальное содержание этих отношений» [14], а использование диспозитивного метода незначительно. На первый взгляд такое утверждение кажется абсолютно бесспорным. Не случайно во всех работах по финансовому и налоговому праву в той или иной форме указывается, что в основе юридического режима налогового права (как и у финансового и административного прав) – фундаментирован принцип «все что не разрешено, - то запрещено», традиционно присущий административному и финансовому (публичному) праву. Однако это не так. От внимания большинства современных исследователей налогового права, к сожалению, ускользает следующее важнейшее обстоятельство, в корне меняющее суть дела.

Ведь глубинным отличием налогового права от других отраслей, тяготеющих по отраслевому методу к административному и государственному праву, в любом демократическом государстве является его нахождение на острие публичных и частных интересов. В чем же эта, казалось бы, девальвированная частым употреблением к месту и без оного метафора конкретно проявляет свое значение применительно к юридическому режиму рассматриваемой отрасли?

Представляется, что в условиях признания неприкосновенности права частной собственности, но необходимости его ограничения в общих (публичных) целях посредством налогообложения, неминуем отход от административного (или как он может быть так же назван, публично – правового, императивного и т.д.) метода воздействия государства на налогоплательщиков и иных частноправовых участников налоговых отношений. В Российской Федерации указанная тенденция проявляется в наличии среди принципов налогового права презумпции толкования в пользу налогоплательщиков всех неустранимых сомнений и неточностей законодательства о налогах и сборах. Эта презумпция закреплена в п. 7 ст. 3 НК РФ и сформулирована следующим образом: «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщиков (плательщиков сборов)». Таким образом, наличие этого, по сути центрального, но недооцениваемого в финансово-правовой науке, принципа налогового права означает что, все что законодателем прямо (несомненно, непротиворечиво и ясно) не запрещено, - разрешено.

А следовательно, юридический режим налогового права характеризуется наличием в его основе принципа «все что прямо не запрещено, - разрешено», который является частноправовым и согласно общепризнанной доктрине права выступает традиционным типом правового регулирования только отраслей цивилистического профиля. Каким бы парадоксальным не казался на первый взгляд такой вывод, он полностью укладывается в существующие характерные особенности предмета правового регулирования налогового права (в том числе признаваемые представителями финансово-правовой науки), одновременно, резко выделяя налоговое право из публично-правовых отраслей. И если изъять из законодательства указанную презумпцию, налоговая система России резко будет отброшена к жестким административным методам правового регулирования отношений в сфере налогообложения [15], если хотите, в объятия административного права.

Налоговое право обладает бесспорными признаками публичности. Но только ли в том проявляются они, что «стезя» налогового права – «добывание финансов» для государственных и муниципальных (суть – публичных) нужд, как это принято понимать в современной финансово-правовой науке? Отнюдь нет, ведь такую же роль исполняет, например, и гражданское (априорно - частное) право в части отдельных неналоговых доходов бюджетов. Публичность налогового права по нашему мнению обусловлено конституционно-правовым значением налогообложения как общеэкономического регулятора, недостаточное использование которого в Российской Федерации в последние годы очевидно. Ведь именно в налоговом праве находят свое наиболее полное проявление и развитие конституционные принципы управления экономикой. В этом видятся перспективы более активного использования государством регулятивного потенциала налогообложения.

Подчеркнем, что указанная конституционно-правовая природа налоговых правоотношений существенно отличает их от иных отношений, традиционно включаемых в орбиту финансового права. При этом налоговое право выступает не только мерой ограничения собственности, но и общеэкономическим правовым инструментом ее защиты, реализуя, таким образом, свою конституционно-правовую функцию (последнее обстоятельство, в современной бюджетно-правовой литературе, к сожалению, не нашло пока своего развернутого рассмотрения).

Кроме того, следует в общих чертах, согласится с мнением В.Д. Винницкого о том, что общими чертами метода правового регулирования налогового права выступают: 1) ограничение законом форм проявления воли субъектов налогового права; 2) сочетание общедозволительного и разрешительного типов регулирования; 3) позитивное обязывание субъектов налогового права; 4) ограничение их правовой инициативы; 5) юридическое неравенство субъектов налогового права [16]. Естественно, с поправкой на приведенное выше центральное при определении самостоятельности метода правового регулирования налогового права (и его юридического режима) обстоятельство. Таким образом, налоговое право располагает самостоятельным, не присущим иным публично-правовым отраслям права (в том числе административному и финансовому праву) методом правового регулирования и юридическим режимом.

В методе налогового права мы находим своеобразное, нехарактерное ни финансовому праву в целом, ни другим отраслям российского права сочетание первичных частноправовых и публично-правовых элементов метода правового регулирования, которые и определяют его юридический режим. При этом, естественно, на своеобразие конструкции метода налогового права влияют вариации конкретных способов регулирования — дозволений, запретов, позитивного обязывания.

**Список литературы**

 [1] Пошуканис Е.Б. Избранные произведения по общей теории права и государства. – М., 1980. С. 85.

[2] Boull K. The Tax: problems of theosophy. L. 1928. P. 36.

[3] См.: Братусь С. Н. О предмете советского гражданского права // Советское государство и право. - 1940. - № 1. - С. 36 - 39.

[4] См. напр.: Алехин А.П., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации: Учебник. – М. , 1994. С.25; Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации: Учебник. – М. , 1998. С. 32.

[5] См.: Сорокин В.Д. Метод правового регулирования: теоретические проблемы. – М., 1976. С. 85.

[6] См.: Сорокин В.Д. Единый предмет правового регулирования определяет и единый метод // Юридическая мысль, 2001. № 5. С. 25.

[7] См.: Алексеев С.С. Теория права. - М., 1995. С. 156-157.

[8] Кучеров И.И. налоговое право России: Курс лекций. – М.: УКЦ «ЮрИнфоР», 2001. С. 66.

[9] См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохиной. – М.: Издательство НОРМА, 2003. С. 96 – 97.

[10] См.: Староверова О.В. Налоговое право: Учебное пособие для вузов / Под ред. проф. М.М. Рассолова, проф. Н.М. Коршунова. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2001. С. 8 – 9.

[11] Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. С. 15 -19.

[12] См. напр.: Петрова Г.В. Налоговое право России: учебник для вузов. – М., 1997. С. 13; и др.

[13] Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. С. 154 – 157.

[14] Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003. С. 93.

[15] Пример такой ситуации мы наблюдаем в последнее десятилетие при сравнении юридического режима налогового права и таможенного права.

[16] Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб., 2003. С. 156 – 157.