

ПРОБЕЛЫ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ И МЕТОДЫ ИХ ПРЕОДОЛЕНИЯ

© 2011 г. Александр Васильевич Дёмин¹

Краткая аннотация: статья посвящена проблемам пробелов в сфере налогообложения. Автор анализирует понятие и специфику пробелов в налоговом праве, причины их возникновения, предлагает способы их устранения. В частности, обосновывается возможность применения методов аналогии для преодоления пробелов в налоговом праве.

Annotation: the article deals with the problems of gaps in the field of taxation. The author analyzes the concept and the specific gaps in the tax law, their causes, proposes ways to address them. In particular, substantiates the possibility of applying methods of analogy to overcome the gaps in the tax law.

Ключевые слова: налог, налогообложение, норма, пробел, аналогия.

Key words: tax, taxation, rule, gap, analogy.

Полнота, системность и целостность – безусловные правовые ценности, к достижению которых стремится каждый законодатель. Вместе с тем правовая система России не знает отраслей, свободных от пробелов. В настоящее время в правоведении преобладает обоснованное мнение, что пробелы в праве есть *объективная реальность*, избежать которой нельзя, можно лишь сформировать более или менее эффективные механизмы ее минимизации.

Для российского налогового права, создаваемого фактически “с нуля”, пробелы и связанная с ними проблематика особенно актуальны. Потребности экономики переходного периода в 90-е годы прошлого века диктовали ускоренные темпы формирования налогового законодательства, адекватного тем масштабным преобразованиям, которые разворачивались в стране. Процесс создания новой налоговой системы проходил сложно и противоречиво. Дефицит времени на доктринальное осмысление, нормотворческую разработку и практическую апробацию налоговых норм приводил к тому, что вновь создаваемое налоговое право, как никакая другая отрасль, с самого начала своего существования столкнулось с колоссальными проблемами как концептуального, так и технико-юридического свойства. Неполнота и пробельность законодательства о налогах и сборах стали притчей во языцех. Достаточно напомнить такие факты: вплоть до принятия ч. I Налогового кодекса РФ (НК РФ) процессуальные институты налогового права были нормативно не оформлены,

правовой режим отдельных налогов регламентировался множеством ведомственных инструкций, ключевые принципы и категории разрабатывались Конституционным Судом РФ, а российские суды всех уровней были вынуждены напрямую применять общие положения Конституции РФ, поскольку многочисленные пробелы и противоречия налоговых норм не позволяли разрешать налоговые споры на основе налоговых законов.

Непрерывные изменения и трансформации в экономике и социальной жизни до сих пор приводят к нестабильности налоговой системы, ее постоянным “перетряскам” и “перезагрузкам”. Таким образом, вопросы пробелов и методов их преодоления для отечественных налоговиков не являются *схоластическим теоретизированием* на отвлеченные темы, но поставлены в повестку дня самой жизни.

Пробел в налоговом праве – это отсутствие в источниках права правовой нормы, регламентирующей тот или иной аспект общественного отношения, входящего в сферу налогово-правового регулирования. Как видим, основных критериев, необходимых и достаточных для констатации пробела, всего два: во-первых, спорное отношение должно быть *в целом* “охвачено” правовым регулированием; во-вторых, действующая система права не содержит норму, необходимую для регламентации *отдельных аспектов* этого правоотношения. Поэтому для констатации пробела нужно “обладать двумя видами информации: о спорном отношении, которое требует правового разрешения, и об отсутствии нормы, регулирующей данное отношение”².

¹ Доцент кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права Юридического института Сибирского федерального университета, кандидат юридических наук (E-mail: demin2002@mail.ru; тел.: (3912) 54-36-04).

² Черданцев А. Применение закона по аналогии // Росс. юстиция. 1998. № 6. С. 41.

Таким образом, пробел возникает в том случае, когда тот или иной вопрос попадает в сферу налогово-правового регулирования, “должен решаться правовыми средствами, но его решение в целом или в какой-то части не предусмотрено или предусмотрено не полностью”³. Для налогового права совокупность отношений, входящих в сферу налогово-правового регулирования, определена нормативно (ст. 2 НК РФ) и составляет его предмет. Именно в рамках предмета налогового права возможно отыскивать и восполнять пробелы. В практическом аспекте наличие пробела означает, что решение конкретного вопроса в процессе реализации налогово-правовых норм регламентировано недостаточно полно.

В юридической литературе, как правило, называются две основные причины, детерминирующие возникновение пробелов: 1) непрерывная эволюция и видоизменение общественных отношений, вследствие чего возникают новые аспекты охваченных правом социальных взаимосвязей; 2) просчеты и упущения законодателя, сознательно или невольно “забывшего” при создании нормативной модели урегулировать отдельные аспекты правоотношения. Первая причина имеет объективный характер, вторая – относится к несовершенству (дефектам) законодательного процесса.

Для налогового права характерны как объективные, так и субъективные причины возникновения пробелов. Даже самое совершенное законодательство неизбежно отстает от динамично развивающихся общественных отношений. Непрерывно изменяются условия хозяйствования, возникают новые жизненные реалии, законодатель не всегда поспевает за этими изменениями. Пробелы как недостатки юридической техники могут возникать вследствие таких факторов, как “непродуманность концепции и сознательное не включение в акт норм, которые все же оказались нужными, и недосмотр, и неоправданность нормы при ее применении на практике”⁴. В конце концов *errare humanum est* – “человеку свойственно ошибаться”. Налоговое нормотворчество – всегда *продукт человеческой деятельности*. Потому оно не свободно от ошибок, заблуждений, лоббирования, различного рода субъективизма.

Недопустимо относить к пробелам налогово-правовые нормы с *относительно определенным*

содержанием, конкретизация которых осуществляется непосредственно участниками правоотношений. Речь идет о правовых принципах и об иных нормах высокого уровня абстракции (целях, декларациях, констатациях), а также о рамочном законодательстве, об оценочных понятиях, о нормах с альтернативными элементами, об иных нормах налогового права, целенаправленно делегирующих решение тех или иных вопросов на усмотрение иных субъектов права.

Не относятся к пробелам и *противоречия между нормами права*, во всяком случае до тех пор, пока правовая система предусматривает юридические механизмы разрешения такого рода коллизий. Наличие противоречия означает, что спорная ситуация одновременно регулируется, как минимум, двумя нормами, при пробелах же такие нормы отсутствуют вовсе. Таким образом, в случае противоречия между нормами пробел не образуется, поскольку действующие нормы права налицо. Остается лишь выяснить, какая из них обладает *приоритетом* и, соответственно, должна применяться в конкретной ситуации. Для решения этого вопроса право располагает внушительным арсеналом юридических средств. Если же противоречие между нормами носит явно неустранимый характер, вопрос надлежит решить в пользу налогоплательщика, что следует из прямого указания Закона (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Нельзя называть пробелом и так называемое *квалифицированное молчание*, при “котором устанавливается нежелание законодателя регулировать определенные отношения посредством правовой нормы”⁵. Вместе с тем отграничить квалифицированное молчание от реального пробела зачастую непросто. В этой связи достаточно назвать проблему срока давности взыскания недоимки, не регламентированного в тексте НК РФ, вследствие чего обсуждение данного вопроса в науке и судебной практике носит характер многолетней и противоречивой дискуссии. Нередко отсутствие прямых, императивных указаний законодателя по поводу реализации той или иной нормы налогового права дает возможность заинтересованному лицу реализовать ее наиболее удобным для себя образом. Действует фактическая презумпция: если какой-то вопрос прямо не урегулирован налоговым законом, каждый вправе осуществлять свои права и обязанности наиболее удобным для себя образом, если иное не вытекает из смысла налогового законодательства. Например, порядок подтверждения физическим лицом

³ Кутафин О.Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве // Lex Russica. Научные труды МГЮА. 2007. Т. LXVI. № 4. С. 612.

⁴ Авакьян С.А. Пробелы и дефекты в конституционном праве и пути их устранения // Конституционное и муниципальное право. 2007. № 8. С. 4.

⁵ Лазарев В.В. Пробелы в праве и пути их устранения. М., 1974. С. 15.

своего налогового статуса по НДФЛ, включая конкретный перечень документов, на основании которых должен устанавливаться факт налогового резидентства, нормативно не установлен. Поэтому такое подтверждение возможно на основании *любых документов*, позволяющих установить количество календарных дней пребывания физического лица на территории РФ в течение предшествующих 12 последовательных месяцев.

В то время как по вопросам понятия, сущности и классификации пробелов в правовой науке ведется многолетняя дискуссия, специалисты едины в одном: пробелы – это одно из отрицательных явлений в праве, существенный недостаток в правовой системе, подлежащий как можно скорейшему устранению. Наличие пробелов законодательства всегда есть признание его несовершенства. Следовательно, пробел – своеобразный порок в системе источников права. Аксиологическая оценка пробельности налогового права как явления крайне негативного, *анормального*, создающего значительные трудности в правоприменении, не вызывает сомнений. Как верно отмечает В.В. Гриценко, пробелы дестабилизируют налоговый правопорядок, затрудняют нормальную реализацию налогово-правовых норм, создают дополнительные трудности в правоприменительной деятельности, снижают эффективность действия налогового законодательства⁶. Кроме того, пробелы создают “питательную среду” для уклонения от налогообложения со стороны недобросовестных участников налоговых правоотношений.

Единственно законным средством устранения пробелов в налоговом праве выступает *нормотворчество* – регулярный мониторинг действующих нормативных актов и своевременное внесение в них изменений и дополнений. Не случайно Конституционный Суд РФ относит восполнение пробелов к исключительной прерогативе законодателя⁷. Именно законодатель вправе полностью и окончательно *устранить пробел* в системе права, иные участники правоотношений лишь казуально преодолевают (восполняют) пробелы применительно к отдельным, конкретным случаям.

⁶ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства. Дисс. ... доктора юрид. наук. Саратов, 2006. С. 194.

⁷ См.: Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерно-коммерческого банка “Вятка-банк” о проверке конституционности части четвертой статьи 15 Закона РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» от 19 мая 1998 г. // СПС “КонсультантПлюс: судебная практика”.

Однако нормотворчество как механизм ликвидации пробелов обладает определенными минусами, главные из которых – консерватизм и *инерционность*, вследствие чего с момента выявления пробела и до внесения соответствующих изменений в законодательство проходит, как правило, длительный промежуток времени. Вместе с тем конкретные вопросы правоприменения необходимо решать *оперативно*, т.е. “здесь и сейчас”. Поэтому, говоря словами С.С. Алексеева, в самом праве выработаны внутренние механизмы, позволяющие обеспечить непрерывное действие юридических норм в соответствии с требованиями развивающихся общественных отношений. “Этим и достигаются саморегулирование, самонастройка правовой системы, ее эффективное функционирование в условиях изменчивой, развивающейся среды... В право как бы закладывается особая программа на случай возможных пробелов, предусматриваются приемы их восполнения в процессе применения права”⁸.

Именно способность *эффективно адаптироваться* ко вновь и вновь возникающим проблемам, включая неурегулированность отдельных аспектов правоотношений, дает праву возможность полноценно выполнять свои задачи и функции. К правовым средствам, позволяющим практической юриспруденции оперативно восполнять пробелы в рамках конкретного случая, относятся аналогия закона (*analogia legis*) и аналогия права (*analogia juris*).

Возможность применения аналогии для восполнения пробелов в налоговом праве требует обсуждения *в общеправовом контексте*. К сожалению, единой *теории правовых пробелов* до сих пор не создано. Концептуальные, методологические и, главное, нормативные основы не разработаны, а аналогия закона (права) кратко упоминается лишь в нескольких отраслевых кодексах. Причем соответствующие нормы разрозненны и не всегда стыкуются друг с другом. Этим объясняется непоследовательность судебной практики, которая вынуждена “бороться” с пробельностью права *методом проб и ошибок*, что, в свою очередь, нередко приводит к нарушению конституционного принципа равенства всех и каждого перед законом. Поэтому на повестке дня – создание доктринальных и нормативно-правовых основ для *единообразного* преодоления пробелов во всех отраслях российского права, включая и налоговое право.

⁸ Алексеев С.С. Общая теория права. М., 2009. С. 245.

Думается, что система правил, направленных на снижение пробельности права, в том числе путем применения аналогии закона и аналогии права, должна носить *универсальный характер* и разрабатываться прежде всего как *общеправовой институт*, распространяющий свое влияние на все сегменты российского права (но, разумеется, с учетом отраслевой специфики). Пока же надо признать: каждая отраслевая наука, не исключая налогового, при выработке механизмов выявления и преодоления правовых пробелов опирается в значительной степени на “внутренние резервы”.

Российская правовая наука традиционно настоятельно относится к возможности применения метода аналогии в отраслях публичного права. Налоговое право здесь не исключение. При принятии НК РФ законодатель обошел молчанием возможность применения аналогии, создав “питательную почву” как для научных дискуссий, так и для непоследовательности в применении этого института на практике. Как расценить такое “молчание закона”: как полный запрет или же молчаливое согласие? С чем мы имеем дело: с отрицанием аналогии закона (права) в сфере налогов и сборов или же неупоминание аналогии в НК РФ само по себе должно рассматриваться как *своеобразный пробел*, подлежащий устранению? Одни специалисты высказываются в пользу ограниченного применения аналогии как средства преодоления пробелов в налоговом праве⁹, другие – не признают такую возможность¹⁰.

Реальная судебная практика, сложившаяся после вступления в силу НК РФ, поставила все на свои места: несмотря на единичные ссылки на невозможность применения аналогии к налоговым правоотношениям, российские суды всех уровней

самым активным образом прибегали, прибегают и, очевидно, будут прибегать к аналогии для решения налоговых споров. Это наглядно показывает, что “необходимость правотворительной деятельности компетентных государственных органов (судов) вытекает из особенностей права как динамичной регулятивной системы, носит закономерный, *естественный* характер”¹¹, обусловленный свойствами самого права.

Представляется, что метод аналогии является *универсальным средством* преодоления (казуального восполнения) пробелов для всех без исключения отраслей российского права, в том числе и отраслей публично-правового характера. Раз пробелы в праве неизбежны, то необходим и *механизм их оперативного преодоления*. Следует согласиться с тем, что “аналогия разрешена повсюду, где нет специального запрещения и где сам нормодатель не связывает наступление юридических последствий только с конкретным законом”¹². Процессуальное законодательство, предписывающее судам применять аналогию закона или права, не устанавливает запретов или ограничений для применения аналогии по спорам, возникающим *в сфере публичных правоотношений*, включая и налоговые споры. Кроме того, отказ от аналогии как метода преодоления пробелов необоснованно обедняет юридический инструментарий налогового права. По верному замечанию А.А. Маслова, “запрет на применение норм налогового законодательства по аналогии сделал бы невозможным реализацию целого ряда прав, предоставленных НК РФ налогоплательщикам, а также парализовал бы деятельность налоговых органов”¹³.

Полагаем, сегодня нужно ставить вопрос не столько даже о возможности применения аналогии закона (права) в сфере налогово-правового регулирования, сколько о *выработке условий и критериев*, позволяющих определить, в каких случаях она применима, а в каких – нет. Как известно, четкие правила использования любого юридического инструментария – гарантия законности его применения в правовом регулировании. И наоборот, отсутствие правил и процедур неизбежно приводит к произволу и субъективизму.

С логической точки зрения метод аналогии предполагает соотнесение двух явлений и при установлении их *однородности* (но не тождест-

⁹ См., например: Маслов А.А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры: теория и практика. 2003. № 10. С. 8, 9; Ильин А.В. Современное российское законодательство о налогах и сборах // Финансы. 2004. № 7. С. 25; Русаев Н.А. Аналогия в налоговом праве России // Финансовое право. 2007. № 8. С. 24; Пантюшов О. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров // Корпоративный юрист. 2007. № 11. С. 51; Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М., 2009. С. 195.

¹⁰ См.: Заринов В.М. Зачет излишне уплаченного налога сроками не ограничен // Налоговые споры. 2002. Октябрь. С. 125; Джобс Т. Некоторые аспекты немецкого налогового права // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 года / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 113; Шиняева Н., Завязочкикова М. Сибирский налоговый форум // ЭЖ-Юрист. 2009. № 39. С. 2; Ашомко Т.А. Аналогия вне закона (Примеры недопустимого отступления от буквального текста Налогового кодекса) // Главная книга. 2010. № 1. С. 52–55.

¹¹ Алексеев С.С. Указ. соч. С. 244.

¹² Лазарев В.В. Применение советского права. Казань, 1972. С. 137.

¹³ Маслов А.А. Применение налогового законодательства по аналогии // Налоговые споры: теория и практика. 2003. Октябрь. С. 8.

венности) в существенных признаках – перенесение качеств одного явления на другое по принципу презумпции: “сходные в главном – сходны в остальном”. При этом аналогия закона представляет собой применение к налоговым отношениям, недостаточно урегулированным нормами права, нормы, регулирующей сходные отношения. Аналогия права применяется при невозможности использования аналогии закона и предполагает, что субъективные права и обязанности участников налоговых отношений определяются, исходя из общих начал и смысла законодательства.

Основное различие между аналогией закона и аналогией права заключается в *правовом основании*, которое принимается за основу для вынесения решения по делу: в первом случае – это правовая норма, во втором – принципы права или так называемый дух закона (*ratio legis*). Доктринальным обоснованием использования аналогии права выступают абстрактно-обобщающий характер и открытое содержание правовых принципов, которые охватывают своим воздействием всю сферу налогово-правовых отношений, включая и случаи, прямо не регламентированные конкретными нормами права (т.е. включая и область пробелов). Если при аналогии закона происходит заимствование уже существующей нормы и ее перенос в новую область правового регулирования – туда, где обнаружен пробел, то при аналогии права формируется совершенно *новое правоположение*, фактически “замещающее” собой отсутствующую норму налогового права.

Главная задача налогово-правовой науки, обладающей явно выраженным прикладным значением, – установить *условия, пределы и правила* применения аналогии закона (права) в сфере налогообложения. Можно сформулировать следующие правила применения метода аналогии в рамках налогового права.

Во-первых, аналогия для восполнения пробелов применяется в случае, если спорные налоговые отношения прямо не урегулированы нормой права. В данном случае исходной точкой применения аналогии закона (права) выступает *констатация пробела* в налоговом праве, когда разрешить вопрос путем одного лишь толкования не представляется возможным. В тех случаях, когда спорные отношения нормативно урегулированы, пробел отсутствует и необходимость в применении аналогии закона отпадает сама собой.

Так, суд первой инстанции, обнаружив пробел в части регулирования порядка начисления и перерасчета суммы пеней, образовавшейся в результате неуплаты страховых взносов в терри-

ториальный фонд обязательного медицинского страхования, применил к спорным правоотношениям по аналогии нормы постановления Правительства РФ “О начислении пеней и Порядке пересчета задолженности юридических лиц по уплате пеней” от 9 июня 1998 г. Отменяя данное решение, ФАС Дальневосточного округа указал, что при разрешении спора у суда первой инстанции не было необходимости применять аналогию закона, поскольку существует Положение о порядке уплаты страховых взносов в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования, утвержденное Постановлением Верховного Совета РФ от 24 февраля 1993 г. и имеющее силу нормативного правового акта¹⁴.

Во-вторых, спорное отношение должно находиться в сфере налогово-правового регулирования. Кроме того, аналогия закона применяется только в случае, если это не противоречит существу спорных отношений.

Например, суды пришли к выводу, что суть возникающих отношений по признанию для целей налогообложения суммовой и курсовой разницы различна, поэтому аналогия закона здесь не применима¹⁵. В другом деле суд исходил из того, что к требованию налогового органа к налогоплательщику о предоставлении им документов бухгалтерского и налогового учета не могут быть применены положения ст. 69 “Требование об уплате налога и сбора” НК РФ, так как данные правоотношения существенно различаются между собой¹⁶.

В-третьих, принципиальным обоснованием применения аналогии выступает идея о том, что *одинаковые фактические ситуации должны и регулироваться одинаково*. Тем самым соблюдается общеправовой принцип равенства всех и каждого перед законом и судом. Однако при применении аналогии речь идет не об абсолютном, но лишь *относительном сходстве* ситуаций, одна из которых урегулирована правовой нормой, а другая – нет. Необходимо и достаточно, чтобы соответствующие случаи (отношения) были *однородными*, т.е. между ними должно наблюдаться сходство в некоторых существенных (главных), но не случай-

¹⁴ См.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 4 мая 2000 г. № Ф03-А80/00-2/584 // СПС “Консультант Плюс: судебная практика”.

¹⁵ См.: Постановление ФАС Московского округа от 3 июня 2009 г. № КА-А40/4667-09 по делу № А40-58242/08-20-265 // Там же.

¹⁶ См.: Постановление ФАС Уральского округа от 29 июля 2002 г. № Ф09-1549/02-АК по делу № А76-3508/02 // Там же.

ных (второстепенных) признаках, а различия не должны носить принципиального, *сущностного* характера. Причем требуется «отыскать норму, регулирующую не просто схожее отношение, но отношение, в наибольшей степени похожее (по сравнению со всеми другими “схожими”) на отношение, к которому должна быть применена аналогия»¹⁷.

Примером такой “однородности” выступают отношения, связанные, с одной стороны, с зачетом, а с другой – с возвратом излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней, штрафа. Так, например, в НК РФ не установлен срок для подачи заявления о зачете излишне уплаченных платежей, т.е. налицо пробел в правовом регулировании. Указывая, что для подачи заявления о зачете следует руководствоваться таким же сроком, который установлен НК РФ для подачи заявления о возврате, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ исходил из возможности применения к данным отношениям аналогии закона. По обоснованному мнению Суда, зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора и пеней представляет собой сокращение налогового обязательства плательщика на будущий период и влечет недополучение бюджетом соответствующих сумм налоговых платежей, уплаченных ранее. Возврат излишне уплаченного налога заключается в изъятии из бюджета ранее уплаченных сумм налога, сбора и пеней. Следовательно, по своему экономическому содержанию между зачетом и возвратом налоговых платежей существенных различий не имеется. Фактически зачет излишне уплаченных сумм налога является разновидностью (формой) возврата этих сумм, восстановлением имущественного положения налогоплательщика¹⁸.

В-четвертых, применяемая по аналогии норма должна быть интерпретирована точно так же (в тех же пределах), как и при *обычном ее применении*, т.е. нельзя изменять ее смысл и содержание, приспособляя к спорному налоговому отношению. Кроме того, должны неукоснительно соблюдаться *пределы применения* аналогии в сфере налогов и сборов. В частности, применение аналогии закона (права) не должно противоречить общим началам (принципам) налогового права и существу налоговых отношений. В целом же аналогия недопу-

стима в тех случаях, когда законодатель явно или косвенно выразил свой запрет на ее применение.

Так, при рассмотрении дела в суде возник вопрос: можно ли на общественные организации, осуществляющие функции процессуального представительства, распространить по аналогии налоговый режим, установленный для коллегий адвокатов? Отменяя решение суда первой инстанции, ФАС Северо-Кавказского округа подчеркнул, что схожие функции, выполняемые адвокатами и сотрудниками общественного движения “Лебедь” по процессуальному представительству физических лиц в суде, не дают движению “Лебедь” права по аналогии закона уплачивать налоги в том же налоговом режиме, который установлен для коллегий адвокатов. Налоговый режим коллегий адвокатов и непосредственно адвокатов определен, исходя из совокупности возложенных на них по закону обязанностей и предоставленных им прав. Оказание общественным движением “Лебедь” и его сотрудниками юридических услуг гражданам на возмездной основе не превращает общественное объединение граждан в коллегию адвокатов. Взимание налогов и сборов по аналогии недопустимо¹⁹.

В правоведении сложилась устойчивая и в целом верная позиция, что по аналогии могут применяться лишь действующие нормы права. Однако иногда юридическая практика сталкивается с ситуацией, когда прежний нормативный акт уже отменен, а новый еще не принят. Общественные отношения оказываются как бы в “подвешенном состоянии”. Полагаем, к таким ситуациям допустимо – пусть и в ограниченных пределах – применение к спорным отношениям положений нормативного акта, уже утратившего свою силу.

В-пятых, применяя аналогию права, следует опираться на общие начала и смысл налогового законодательства. Фактически речь идет о *принципах права*. Именно из принципов права, причем как отраслевых, так и общеправовых, необходимо дедуктивно вывести правовоположение, применимое к конкретной спорной ситуации.

С тем, что аналогия права есть “аналогия на основе принципов права”²⁰, солидарны подавляющее большинство правоведов. В данном случае правовые принципы оказывают непосредственно регулирующее воздействие на общественные от-

¹⁷ Туманов Д.А. Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе // Гос. и право. 2006. № 7. С. 103.

¹⁸ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестник ВАС РФ. 2004. № 10.

¹⁹ См.: Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 13 марта 2003 г. № Ф08-693/2003-259А // СПС “КонсультантПлюс: судебная практика”.

²⁰ Дресвянкин В.Б. Методы преодоления пробелов в российском трудовом праве // Вестник Пермского ун-та. Юридические науки. 2001. № 2. С. 160.

ношения, определяя общую юридическую урегулированность отношения и являясь той правовой базой, на основе которой происходит формулирование конкретного правила для восполнения пробела²¹. Аналогия права предполагает аккумуляцию “общих начал и принципов соответствующего института или отрасли права и их преломление в конкретном деле, решение дела на основе этих начал и принципов”²². Таким образом, при аналогии права “общие начала и смысл законодательства” подлежат конкретизации через общие или специальные принципы; если такие принципы не выражены в законодательстве *expressis verbis*, они выводятся с соблюдением логических правил дедукции²³.

В-шестых, необходимо следовать принципу “ближайшей аналогии”, т.е. сначала искать норму, регулирующую сходные отношения, внутри системы налогового права и лишь затем начинать поиск такой нормы в других отраслях права. При невозможности прибегнуть к аналогии закона можно переходить к применению аналогии права, т.е. логическая последовательность преодоления пробела выглядит так: отраслевая аналогия закона – межотраслевая аналогия закона – аналогия права.

И наконец, применение аналогии закона (права) должно быть *юридически обосновано* и мотивировано в тексте самого правоприменительного акта. При применении аналогии права должен четко формулироваться принцип, положенный в основу решения по делу. Как верно заметил П.Е. Недбайло, при решении дела со ссылкой на общие принципы права “должно быть обязательно указано, на каких общих началах законодательства основано это решение, так как без такого указания решение остается необоснованным, что открывает возможность произвольных действий по применению норм права”²⁴.

Следует заметить, что применение аналогии к налоговым отношениям, с одной стороны, подчиняется общим правилам, а с другой – имеет свои особенности, обусловленные отраслевой спецификой. В частности, пределы использования аналогии для казуального восполнения пробелов вытекают из *императивно выраженной воли законодателя*, запрещающей регулирование

тех или иных вопросов в сфере налогов и сборов иначе как нормами налоговых законов.

Первое ограничение касается *сферы установления налогов и сборов* и главным образом фиксации субъектов и элементов налогообложения. Последние могут вводиться и регламентироваться только законом. Причем все элементы налогообложения должны быть не просто определены законом, но определены *четко и однозначно*. В том, что применение аналогии в отношении субъекта и элементов налогового обязательства недопустимо с точки зрения понятия законно установленного налога, солидарны как наука налогового права, так и судебная практика. Таким образом, взимание налогов и сборов по аналогии неправомерно.

Законодатель исходит из того, что элементы каждого налога и сбора носят строго *оригинальный характер*, поэтому их применение по аналогии к другим налогам жестко ограничивается. “Например, налоговый орган может ссылаться на необходимость применения аналогии закона – норм, регулирующих уплату налога на прибыль, при рассмотрении спора, касающегося взыскания налога на добавленную стоимость, – отмечает Э.Н. Нагорная. – Тем более с осторожностью необходимо подходить к возможности применения аналогии закона при налогообложении другим видом налога, чтобы избежать возможности судебного произвола”²⁵. Еще более категорична О.А. Борзунова: “Установление налогового бремени является делом законодателя, поэтому аналогия при толковании норм Особенной части, по общему правилу, недопустима”²⁶.

Полагаем, что во всех случаях возможность использования элементов одного налога для исчисления других налогов должна быть закреплена при помощи отсылочных и бланкетных норм либо вытекать из существа налоговых отношений. Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, отменяя решения нижестоящих судов, указал, что предельные нормы расходов организаций на выплату компенсаций за использование личного транспорта и расходов, связанных с его использованием в интересах работодателя, предусмотренные Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г., установлены в соответствии с п/п. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ в целях формирования расходов налогоплательщиков-организаций при исчислении налога на прибыль организаций и не могут быть применены для исчисления другого

²¹ См.: Шиндяпина Е.Д., Бошно С.В. Соотношение аналогии права и аналогии закона // Юрист. 2006. № 7. С. 7.

²² Пиголкин А.С. Обнаружение и преодоление пробелов права // Сов. гос. и право. 1970. № 3. С. 56.

²³ См.: Лазарев В.В. Применение советского права. С. 175.

²⁴ Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1960. С. 467.

²⁵ Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М., 2006. С. 98.

²⁶ Борзунова О.А. Указ. соч. С. 195.

налога иной категории налогоплательщиков-физических лиц²⁷. Вместе с тем жесткий запрет на применение по аналогии норм Особенной части НК РФ, на наш взгляд, должен быть распространен лишь на ситуации, прямо фиксирующие субъектов и обязательные элементы налогообложения. Что же касается иных вопросов, в частности терминологии, налоговых льгот, процедур и т.п., то аналогия закона здесь вполне допустима. Возможность ее применения должна определяться обстоятельствами конкретного дела.

Применение права по аналогии недопустимо при квалификации деяния как *налогового правонарушения* и при определении *мер налоговой ответственности*. “Составы налоговых правонарушений исчерпывающим образом определены в гл. 16 НК РФ, — отмечает О. Пантюшов, — и привлекать к ответственности за действия, которые хотя и являются внешне сходными, но не образуют конкретного состава налогового правонарушения, нельзя”²⁸. Подчеркивая, что правоприменители не вправе преодолевать пробельность налогового права в части вопросов квалификации действий налогоплательщиков и налоговых агентов с точки зрения их противоправности и наказуемости, А.А. Маслов верно указывает, что применение аналогии к таким отношениям “будет противоречить не только положениям НК РФ, но и общим принципам ответственности, выработанным юридической наукой”²⁹. Таким образом, все признаки и элементы состава налогового правонарушения должны быть *непосредственно установлены в законе*. Нельзя признавать налоговым правонарушением деяние, прямо не названное таковым в нормах НК РФ, в том числе и путем применения к этому деянию статьи НК РФ, регламентирующей сходное по некоторым признакам налоговое правонарушение.

Не допускается аналогия и при *применении налоговых санкций*, т.е. при определении меры налоговой ответственности. Широко известен пример пробела, вытекающего из п. 2 ст. 119 НК РФ, который состоит в неуказании минимального размера штрафа, применяемого в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законом срока. В результате этого пробела привлечение к ответственности лиц, своевременно не пред-

ставивших так называемые *нулевые декларации*, оказалось под вопросом. Налоговые органы пытались применить к данным нарушениям по аналогии санкцию, предусмотренную п. 1 ст. 119 НК РФ, т.е. штраф в размере 100 руб. Однако суды налоговиков не поддержали, указывая, что “применение налоговой санкции, установленной для иного состава налогового правонарушения, хотя и аналогичного по ряду элементов, налоговым законодательством не предусмотрено”³⁰. Таким образом, при невозможности определить размер налоговой санкции привлечение к ответственности, в том числе и по аналогии, не допускается.

Вместе с тем полностью исключать применение аналогии из сферы налогового контроля и ответственности необоснованно. В частности, о возможности применения *процессуальной аналогии* норм закона, непосредственно связанных с привлечением к ответственности, неоднократно высказывался Конституционный Суд РФ. И хотя эти выводы сделаны Судом в отношении административного и уголовно-процессуального права, полагаем, они носят *общеправовой характер*, т.е. применимы и к отношениям, регулируемым нормами налогового права. Наглядный пример: момент исполнения обязанности по уплате налоговой санкции действующим налоговым законодательством не определен. Разрешая спор, суд применил к этим отношениям по аналогии нормы НК РФ, регулирующие исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 44, 45)³¹. Таким образом, в отличие от аналогии правонарушений и аналогии санкций, применение которых полностью исключается из правоприменительной практики, *аналогия процедур* имеет полное право на существование в тех случаях, когда порядок, форма, сроки осуществления процессуальных действий надлежало не урегулированы законом.

Вопрос о субъектах, правомочных преодолевать пробелы в праве, до сих пор остается открытым. Если в отношении судов такое правомочие общепризнанно, то за иными участниками правоотношений — несудебными органами, частными лицами — такое право обычно не признается.

Возможно ли применение аналогии закона и аналогии права налоговыми органами? Правоммерно ли обвинять налоговый орган, решившийся преодолевать пробел в процессе разрешения

²⁷ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 30 января 2007 г. № 10627/06 по делу № А32-35519/2005–58/731 // Вестник ВАС РФ. 2007. № 4.

²⁸ Пантюшов О. Указ. соч. С. 50.

²⁹ Маслов А.А. Указ. соч. С. 11.

³⁰ См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12 января 2006 г. № Ф04-9373/2005(18371-А45-25) // СПС “КонсультантПлюс: судебная практика”.

³¹ См.: Постановление ФАС Уральского округа от 7 июня 2005 г. № Ф09-2008/05-С2 по делу № А76-27945/04 // Там же.

конкретного дела, в превышении полномочий? На наш взгляд, правом применять аналогию закона (права) для преодоления пробелов должны обладать *все правоприменяющие органы*, включая налоговые. Смоделируем типичную ситуацию. Налогоплательщик обращается в налоговый орган с целью реализовать предоставленное ему Законом субъективное право. Однако в нормативной модели, описывающей механизм реализации этого права, существует пробел, вызывающий трудности в правоприменении. Как должен поступить налоговый орган? Отказать налогоплательщику, сославшись на неурегулированность вопроса в законодательстве? Правомерность такого отказа недопустима, что подтверждают суды, неоднократно отмечавшие, что налогоплательщику не может быть отказано в реализации субъективных прав по мотиву непринятия того или иного нормативного правового акта (нормы права). Так стоит ли дожидаться судебного решения? Полагаем, назрела необходимость доктринально признать и нормативно закрепить в НК РФ за налоговыми органами правомочие преодолевать пробелы действующего законодательства о налогах и сборах, прибегая к аналогии закона и аналогии права.

Разумеется, внедрение в практику налоговых органов такого сложного юридического инструментария вызывает немалые трудности. Дело в том, что применение аналогии – в значительной степени вопрос профессиональной подготовленности и квалифицированности кадров. Ведь она подразумевает серьезные *творческие усилия*, “немало мастерства и умственной энергии”³², “выход мышления за рамки стандартизированного применения норм”³³. Российский же правоприменитель, воспитанный в духе *вульгарного нормативизма*, привык решать юридические вопросы, руководствуясь исключительно буквой закона.

Разумеется, совершенствовать налоговое законодательство нужно и даже необходимо. Но как должен поступить руководитель налогового органа, столкнувшись в практической работе с неурегулированностью налоговой процедуры? Отказаться от решения вопроса, заявив заинтересованным лицам: “Подождите, граждане, когда соответствующие налоговые нормы будут приняты законодателем”? Или, может быть, “подождать”, когда вышестоящий орган издаст официальные разъяснения? Не нравится – идите в суд? Реше-

ние представляется очевидным. Государственный орган любого уровня не вправе отказаться от рассмотрения дела, входящего в его компетенцию, сославшись на отсутствие надлежащей регламентации конкретной ситуации. Следовательно, он не только вправе, но *обязан* использовать все правомерные юридические средства для разрешения спорной ситуации, включая аналогию закона и аналогию права. При этом угроза административного произвола, возможность (и даже неизбежность) юридических ошибок и неправомерных решений вполне адекватно компенсируются *последующим судебным контролем* за законностью и обоснованностью правоприменительных актов.

Общие условия, правила и пределы применения метода аналогии как для судебных, так и для иных правоприменительных органов должны быть едиными. В частности, в случаях применения налоговым органом аналогии закона или права соответствующая аргументация (обоснование) должна содержаться в тексте индивидуального налогово-правового акта. Способность же правоприменителей разумно и качественно применять юридический инструментарий любой степени сложности – проблема, вполне решаемая в процессе юридического образования и повышения квалификации.

Нет причин отказывать в праве на использование метода аналогии и *частным лицам*, столкнувшимся с пробелами в процессе осуществления своих прав и обязанностей. Так, например, согласно общей норме, изложенной в п/п. 5 п. 1 ст. 21 НК РФ, налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. В соответствии с п. 1 ст. 231 НК РФ излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммы НДФЛ подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления. Однако порядок такого возврата законом не установлен. Что же касается зачета излишне удержанного налога в счет будущих платежей НДФЛ по доходам налогоплательщика, то ни ст. 231, ни иные нормы гл. 23 НК РФ о такой возможности не упоминают вовсе. Таким образом, правовой механизм реализации права налогоплательщика на зачет и возврат налога, излишне удержанного налоговым агентом, в действующем законодательстве отсутствует. В этих условиях частным лицам (налогоплательщику и налоговому агенту) на практике не остается ничего иного, как прибегать к методу аналогии, используя в качестве *нормативного ориентира* нормы, регу-

³² Мордачев В.Д. Преодоление пробелов в праве // Известия высших учебных заведений. Северо-Кавказский регион. Серия “Общественные науки”. 2004. № 1. С. 60.

³³ Белкин А.А. Аналогия в государственном праве // Правоведение. 1992. № 6. С. 18.

лирующие взаимоотношения по зачету и возврату сумм излишне уплаченного (удержанного) налога налоговыми органами (ст. 78 НК РФ). В случаях же, когда отдельные нормы ст. 78 НК РФ к данным отношениям не применимы, – к общим началам и смыслу налогового законодательства.

Итак, аналогия закона и аналогия права являются универсальными средствами казуального восполнения пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая налоговое право. Аналогия не допускается в сфере установления и введения налогов и сборов, при опреде-

лении элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т.е. при определении мер налоговой ответственности. Условия, пределы и правила применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в законодательном закреплении. При этом необходимо наделить налоговые органы правомочием применять аналогию закона (права) для оперативного преодоления пробелов, выявленных в процессе правоприменительной деятельности.