

## Аналогия закона и аналогия права как универсальные методы восполнения пробелов в налоговом праве

А. В. Дёмин \*



В статье рассматривается методология применения аналогии закона и аналогии права в процессе разрешения налоговых споров. Автор приходит к выводу о том, что условия, пределы и общая методология применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в законодательном закреплении.

*Ключевые слова:* налог, налоговое право, налогообложение, пробел в праве, аналогия закона, аналогия права

Возможность применения аналогии для восполнения пробелов в налоговом праве требует обсуждения в *общеправовом контексте*. К сожалению, единой теории правовых пробелов 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 неполнотой правового регулирования методом проб и ошибок. Последнее нередко приводит к нарушению конституционного принципа равенства всех и каждого перед законом. Поэтому на повестке дня — создание общих доктринальных и нормативно-правовых основ для единообразного преодоления пробелов во всех отраслях российского права, включая налоговое право.

Отметим, 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 (разумеется, с учетом отраслевой специфики). Надо признать: каждая отраслевая наука, не исключая налогового, при выработке механизмов выявления и преодоления пробелов опирается в значительной степени на «внутренние резервы».

Российская правовая наука традиционно настороженно относится к возможности применения метода аналогии в отраслях публичного права, и налоговое право исключением здесь не является. Как известно, при принятии Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) законодатель

обошел молчанием возможность применения аналогии, создав «питательную почву» для научных дискуссий и непоследовательности в применении этого института на практике. Что означает подобное молчание — полный запрет или молчаливое согласие на применение аналогии в сфере налогов и сборов? С чем мы имеем дело: с квалифицированным молчанием закона, отрицающим аналогию закона (права) в сфере налогов и сборов, или же неупоминание аналогии в НК РФ само по себе должно рассматриваться как *своеобразный пробел*, подлежащий устранению? Часть специалистов высказываются в пользу ограниченного применения аналогии как средства преодоления пробелов в налоговом праве, другие не признают такую возможность.

Вопрос об использовании института аналогии в различных отраслях законодательства решается неоднозначно. Ряд кодифицированных актов — ГК РФ, СК РФ, ЖК РФ, АПК РФ и ГПК РФ — предусматривает возможность его применения к спорным правоотношениям. Напротив, в УК РФ (ст. 3) содержится прямой запрет аналогии уголовного закона. Другие кодексы, включая НК РФ, об аналогии закона (права) не упоминают вовсе. Это позволило ВАС РФ сделать, на наш взгляд, несколько поспешный вывод о том, что «налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии»<sup>1</sup>. Реальная судебная практика, сложившаяся после вступления в силу НК РФ, расставила все на свои места: несмотря на отдельные ссылки на невозможность применения аналогии к налоговым правоотношениям, российские суды всех уровней самым активным образом прибегали, прибегают и, очевидно, будут прибегать в дальнейшем к аналогии для разрешения налоговых споров. Это наглядно показывает, что «необходимость правовосполнительной деятельности компетентных

\* В нашем журнале публикуется впервые.

государственных органов (судов) вытекает из особенностей права как динамичной регулятивной системы, носит закономерный, *естественный* характер»<sup>2</sup>, обусловленный свойствами самого права.

Процессуальное законодательство, применяемое судами при рассмотрении налоговых споров, закрепляет возможность применения аналогии закона и аналогии права (п. 6 ст. 13 АПК РФ, п. 4 ст. 1 ГПК РФ). Примеры применения аналогии для разрешения налоговых споров разнообразны и многочисленны.

Еще раз подчеркнем: метод аналогии нужно рассматривать как *универсальное средство* преодоления (казуального восполнения) пробелов для всех отраслей российского права, включая и отрасли публично-правового характера. Раз пробелы в праве неизбежны, то необходим и механизм их оперативного преодоления. Следует согласиться с выводом, что «аналогия разрешена повсюду, где нет специального запрещения и где сам нормодатель не связывает наступление юридических последствий только с конкретным законом»<sup>3</sup>. 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.

Полагаем, сегодня нужно поставить вопрос не столько даже о возможности применения аналогии закона (права) в сфере налогово-правового регулирования, сколько о выработке *условий и пределов* ее применения. Как известно, четкие правила использования юридического инструментария — гарантия законности его применения. И, напротив, 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 тождественности) в *существенных признаках* — перенесение качеств одного явления на другое по принципу презумпции: «Сходные в главном — сходны в остальном». Анализируя методологию рассуждения по аналогии судьями общего и континентального права, немецкий правовед К. Лангенбухер пишет: «Если рассматриваются два сходных случая и законодателем установлено правило о том, как относиться к одному из случаев, из этого следует, что другой случай требует такого же к себе отношения»<sup>4</sup>.

*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*). Причем если при аналогии закона происходят заимствование уже существующей нормы и ее перенос в новую область правового регулирования туда, где обнаружен пробел, то при аналогии права формируется *новое правовоположение*, фактически замещающее собой отсутствующую норму налогового права. Тем самым применение аналогии права лежит в пограничной области, между нормативным и индивидуальным правовым регулированием.

Доктринальным обоснованием использования аналогии права выступают абстрактно обобщающий характер и открытое содержание правовых принципов, которые охватывают своим воздействием всю сферу налоговых отношений, включая случаи, прямо не регламентированные конкретными нормами-предписаниями (т. е. включая область пробелов). Это обстоятельство позволяет прийти к интересному выводу о том, что неполнота права всегда носит *относительно-условный характер*. Ведь даже если отсутствует норма, регламентирующая ту или иную правовую ситуацию, ее всегда можно разрешить на основе некоторых общих принципов. Таким образом, важнейшее функциональное назначение принципов права — обеспечивать *беспробельность права* в широком смысле слова.

Применение аналогии следует отличать от обычной интерпретационной деятельности. В то время как цель толкования — выявить действительный смысл и содержание толкуемой нормы, цель применения аналогии принципиально иная: разрешить спорную ситуацию при отсутствии нормы права, ее регулирующей. Пробелы в праве нельзя восполнять путем толкования именно потому, что если *нет нормы — нечего и толковать*. Применение аналогии закона (права) всегда включает толкование как необходимый элемент всякой правоприменительной деятельности, но им не ограничивается и идет дальше, осуществляя своеобразный «перенос применяемой нормы в область иных правоотношений»<sup>5</sup>. Таким образом, речь идет об особой разновидности *поднормативного индивидуально-правового регулирования*.

Не следует путать аналогию и *субсидиарное применение* норм иных отраслей к налоговым отношениям. Между отраслями права нет жестких «перегородок», нормативно-логические конструкции носят,

как правило, межотраслевой характер, и законодателью нет смысла дублировать одну и ту же норму в различных отраслях права. Поэтому нередко к регулированию налоговых отношений помимо налоговых норм подключаются нормы иной отраслевой природы. Например, все отрасли права используют термин «юридическое лицо», понятие и признаки которого даются в нормах ГК РФ. Разумно ли воспроизводить дефиницию этого понятия каждый раз заново? Разумеется, нет. Такое дублирование нерационально и способно лишь «загромоздить» действующее законодательство. В данном случае нельзя говорить об отсутствии правовой нормы и, соответственно, нельзя говорить о пробелах. В случае с аналогией закона мы имеем дело с правовыми явлениями, которые *сходны лишь в некоторых существенных признаках*, но все-таки не тождественны. При субсидиарном применении права речь идет именно о *тождественных* правовых институтах (понятиях, отношениях, обстоятельствах) межотраслевого характера, нормативное регулирование которых сконцентрировано в наиболее подходящей для этого, по мнению законодателя, отрасли права.

Главная задача правовой науки, обладающая явно выраженным прикладным значением, — установить *критерии, пределы и правила* применения аналогии закона (права). Обобщив сформированные в литературе подходы, можно сформулировать следующие правила применения аналогии в рамках налогового права.

*Во-первых*, аналогия для восполнения пробелов применяется в случае, если какой-то аспект налогового правоотношения нормативно не урегулирован, и нельзя получить адекватное решение, используя различные способы толкования. Иначе говоря, исходной точкой применения аналогии закона (права) выступает *констатация пробела*, причем такого, когда разрешить вопрос путем одной лишь интерпретации налогово-правовых норм не представляется возможным.

Так, суд первой инстанции, обнаружив пробел в части регулирования порядка начисления и перерасчета суммы пеней, образовавшейся в результате неуплаты страховых взносов в территориальный фонд обязательного медицинского страхования, применил к спорным правоотношениям по аналогии нормы постановления Правительства РФ от 9 июня 1998 г. № 576 «О начислении пеней и Порядке пересчета задолженности юридических лиц по уплате пеней». Отменяя данное решение, вышестоящий суд указал, что в этом случае нет необходимости применять аналогию закона, поскольку существует действующее Положение о порядке уплаты страховых взносов в федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования,

подлежащее применению к спорным отношениям<sup>6</sup>. И так, в тех случаях, когда спорные отношения нормативно урегулированы, пробел отсутствует, и необходимость в применении аналогии закона отпадает сама собой.

*Во-вторых*, спорное отношение должно находиться в сфере именно налогово-правового регулирования. Кроме того, аналогия закона применяется только в случае, если это не противоречит *существованию* 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 неприменима<sup>7</sup>. 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», так как данные правоотношения существенно различаются между собой<sup>8</sup>. Еще пример: суд кассационной инстанции пришел к выводу, что судами нижестоящих инстанций с учетом аналогии закона необоснованно применен п. 5 ст. 100 НК РФ, в соответствии с которым в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки. Указанная норма, по мнению суда, регулирует порядок направления налогоплательщику акта проверки в определенных законом случаях (при уклонении от получения акта проверки) и не может рассматриваться в качестве аналогии закона при оценке наличия надлежащего уведомления налогоплательщика о рассмотрении материалов налоговой проверки в случае отсутствия доказательств уклонения лица, привлекаемого к ответственности, от получения такого уведомления<sup>9</sup>.

Рассмотрим пример, связанный с выводом о том, что применение аналогии не должно противоречить *существованию спорных отношений*. В связи с неуплатой ООО «Ижевский радиозавод» авансовых платежей по налогу на прибыль за октябрь–декабрь 2003 г. Межрайонная инспекция МНС РФ выставила инкассовые поручения на взыскание этих сумм в беспорядном порядке. Отменяя решение налогового органа, суд исходил из буквального толкования ст. 46 НК РФ и отсутствия прямого указания в законе на возможность взыскания авансовых платежей по налогу на прибыль в беспорядном порядке. Исходя из характера спорных правоотношений, указал суд, аналогия закона (ст. 46 НК РФ) к ним неприменима, а из общих начал и смысла налогового законодательства не следует, что такие дополнительные платежи могут взыскиваться в беспорядном порядке<sup>10</sup>. Действительно, правовая природа авансовых платежей и налогов су-

щественно различается, что не позволяет применять в данном случае аналогию закона.

*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 случайных (второстепенных) признаках, а различия не должны носить принципиального, *сущностного* характера. Причем требуется «отыскать норму, регулирующую не просто схожее отношение, а отношение, в наибольшей степени похожее (по сравнению со всеми другими «схожими») на отношение, к которому должна быть применена аналогия»<sup>11</sup>.

Примером такой «однородности» выступают отношения, связанные, с одной стороны, с зачетом, а с другой — с возвратом излишне уплаченных сумм налога, сбора, пени, штрафа; данное сходство позволяет судам восполнять пробелы, образовавшиеся в области зачета или возврата по аналогии<sup>12</sup>. Сходную правовую природу имеют налоговые отношения по возмещению НДС и по возврату налогов из бюджета, что также позволяет применять к ним аналогию закона<sup>13</sup>.

*В-четвертых*, применяемая по аналогии норма должна интерпретироваться точно так же (в тех же пределах), как и при *обычном ее применении*, т. е. нельзя изменять ее смысл и содержание, приспособив 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 существованию налоговых отношений. Кроме того, аналогия недопустима 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 сходные функции, выполняемые адвокатами и сотрудниками общественного движения «Лебедь» по процессуальному представительству физических лиц в суде, не

дают этому движению право 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 коллегия адвокатов. Взимание налогов и сборов по аналогии недопустимо<sup>14</sup>.

*В-пятых*, нужно следовать принципу «ближайшей аналогии», т. е. вначале 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. 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, т. е. должен четко формулироваться принцип, положенный в основу решения по делу. К сожалению, нередко суды, ссылаясь на «общие начала и смысл налогового законодательства», не конкретизируют, о каких именно принципах или иных базовых началах налогового права идет речь. Подобная практика вряд ли способствует законности и обоснованности судебных решений.

Для подведения итогов обобщим изложенное. Аналогия закона и аналогия права являются *универсальными средствами* казуального восполнения пробелов для всех без исключения отраслей российского права, включая налоговое право. Применение аналогии не допускается в сфере установления и введения налогов и сборов, при определении 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*.

<sup>1</sup> Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков : письмо Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 31 мая 1999 г. № 41 (п. 7) // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 1999. № 7.

<sup>2</sup> Алексеев С. С. Общая теория права. М., 2009. С. 244.

<sup>3</sup> Лазарев В. В. Применение советского права. Казань, 1972. С. 137.

<sup>4</sup> *Langenbacher K. C. Argument by Analogy in European Law // Cambridge Law Journal. 1998. Vol. 57, № 3. P. 482.*

<sup>5</sup> *Алиэскеров М. Процессуальная аналогия в гражданском судопроизводстве // Рос. юстиция. 2002. № 3. С. 18.*

<sup>6</sup> *Постановление ФАС Дальневосточного округа от 04.05.2000 № Ф03-А80/00-2/584. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

<sup>7</sup> *Постановление ФАС Московского округа от 03.06.2009 № КА-А40/4667-09 по делу № А40-58242/08-20-265. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

<sup>8</sup> *Постановление ФАС Уральского округа от 29.07.2002 № Ф09-1549/02-АК по делу № А76-3508/02. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

<sup>9</sup> *Постановление ФАС Московского округа от 17.10.2008 № КА-А40/9830-08 по делу № А40-2763/08-107-11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

<sup>10</sup> *Постановление ФАС Уральского округа от 05.08.2004 № Ф09-3132/04-АК по делу № А71-57/04. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

<sup>11</sup> *Туманов Д. А. Некоторые вопросы о процессуальной аналогии в гражданском процессе // Гос-во и право. 2006. № 7. С. 103.*

<sup>12</sup> *Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 июня 2004 г. № 2046/04 по делу № А07-8637/03-А-ХИМ // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2004. № 10.*

<sup>13</sup> *Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 мая 2007 г. № 16367/06 по делу № А40-753/06-90-9 // Там же. 2007. № 8.*

<sup>14</sup> *Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 13.03.2003 № Ф08-693/2003-259А. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*