

2. Хозяйственный кодекс Украины [Электронный ресурс] : Закон Украины, 16 января 2003 г. № 436-IV. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата обращения : 07.09.2016).
3. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учебник. Киев : Алерта, 2009. 520 с.
4. Н. И. Матузов, А. В. Малько. Теория государства и права : учебник (изд. стереотипное). Москва : Юристъ, 2004. 269 с.
5. Алексеев, С. С. Общая теория права. Москва : БЕК, 1994. 360 с.
6. Васильева Т. С. Хозяйственная деятельность как объект административно-правового режима. Форум права, 2011, № 1. 169-174 с.
7. Конституция Украины [Электронный ресурс]. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата обращения : 07.09.2016).
8. Х.-Й. Шмидт-Тренц, Ю. Плате, М. Пашке, В. Бергман, Г. Флор и др. Основы Германского и международного экономического права : учебное пособие по юриспруденции. Санкт-Петербург : Изд-во юрид. факультета СПбГУ, 2007. 736 с.

УДК 340

ВОЗМОЖНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ АНАЛОГИИ В ПУБЛИЧНЫХ ОТНОШЕНИЯХ (НА ПРИМЕРЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА)

А.А. Пилипенко,

доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности БГУ, кандидат юридических наук

Любое законодательство, в том числе и налоговое, обладает качеством пробельности, что предполагает наличие определенных правовых механизмов, посредством которых вышеуказанное качество минимизируется или устраняется. Основным правовым инструментом устранения пробелов в праве является правотворчество. Как отмечает О.Е. Кутафин, «пробелы в праве – явление ненормальное, свидетельствующее об упущениях в нормативном регулировании. Поэтому необходимо делать все возможное для их скорейшего устранения для их скорейшего устранения путем пересмотра отдельных положений нормативных актов, внесения в них дополнений и изменений» [1, с. 613]. В тоже время, важное значение имеет способность правовой системы адаптироваться к ситуациям, требующим оперативного разрешения проблем в правовом регулировании соответствующих общественных отношений. Одним из правовых инструментов, позволяющим конструировать нормативную реальность без пробелов является аналогия права.

Вопросы применения данного института в налоговых отношениях являются дискуссионными как в доктринальных исследованиях, так и в правоприменительной деятельности. В контексте наличия в национальном налоговом законодательстве запрета на применение аналогии теоретико-прикладной аспект понимания данного института еще более актуализируется.

Теоретико-правовое дефинирование аналогии, в отличие от определения условий и возможности ее применения в публичных отраслях права, не представляет

собой серьезную научную проблему. Г.Ф. Шершеневич отмечал, что сущность аналогии в том, что «рассматриваемый случай, который по своему фактическому составу остался непредусмотренным со стороны действующего законодательства, разрешается на основании нормы, создаваемой по сходству с существующим законом или законами» [с. 748–749]. В.И. Фидаров определяет аналогию в самом общем виде как «единственный инструмент преодоления пробелов в праве, который представляет собой определение взаимных прав и обязанностей субъектов правоотношений при наличии пробела в праве» [3, с. 11]. М.Г. Шаляпин детерминирует рассматриваемое понятие следующим образом: «Аналогия в праве, в общем смысле, – это разрешение конкретного частного случая, не урегулированного нормами данной отрасли права с применением нормы, регулирующей сходные общественные отношения либо исходя из общих принципов права» [4, с. 49]. Е.Н. Шиндяпина, понимая под методом аналогии в праве установление сходства между правовыми явлениями с помощью правовых средств, приходит к выводу о том, что «в процессе принятия индивидуального правового акта с использованием аналогии права, правоприменитель устанавливает сходство между урегулированными и неурегулированными правом отношениями, с целью определения их отраслевой принадлежности и необходимых правовых средств, с помощью которых конкретный казус может быть разрешен» [5, с. 11].

Дальнейшее научное осмысление аналогии основано на рассмотрении ее видов: аналогии закона и аналогии права. С.С. Алексеев «под аналогией закона понимает распространение на данные отношения конкретных норм, регулирующих сходные отношения. Аналогия права предполагает такое применение, когда правоприменитель исходит из общих начал и смысла законодательства» [6, с. 347–348]. О.Е. Кутафин акцентирует внимание на степени различия между указанными видами аналогии: «Аналогия закона является простейшим видом аналогии. Аналогия права – более сложное явление, представляющее высший уровень применения аналогии. Аналогия права как бы аккумулирует общие начала и принципы соответствующего института или конституционного права в целом и их преломление в конкретном решении вопроса на основе начал и принципов» [1, с. 615]. Е.Д. Шиндяпина и С.В. Бошно ведут речь о новационном нормотворческом аспекте применении аналогии: «При использовании метода аналогии права деятельность правоприменителя существенно усложняется. Если при аналогии закона отыскивается уже существующее правило, то аналогия права предполагает при разрешении конкретного дела оперировать достаточно большим числом абстрактных понятий. Иначе говоря, при аналогии права правоприменитель создает «новую норму» [7, с. 8].

Национальное законодательство содержит как общие положения об устранении пробелов в законодательстве, так и специальные положения, посвященные применению института аналогии права и закона. Так, статья 72 Закона Республики Беларусь от 10 января 2000 г. № 361–З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» (далее – Закон № 361–З) [8] предусматривает, что при выявлении пробелов в нормативных правовых актах нормотворческие органы (должностные лица), принявшие (издавшие) эти акты, обязаны внести в них соответствующие до-

полнения или изменения, устраняющие пробелы. До внесения соответствующих изменений и (или) дополнений преодоление пробелов может осуществляться путем использования институтов аналогии закона и аналогии права. В соответствии со ст. 1 Закона № 361–З аналогия закона – применение к общественным отношениям вследствие отсутствия норм законодательства, регулирующих данные общественные отношения, норм законодательства, регулирующих сходные общественные отношения; аналогия права – применение к общественным отношениям вследствие отсутствия норм права, регулирующих не только данные, но и сходные общественные отношения, общих начал, смысла законодательства, общих принципов права и принципов конкретных отраслей права.

В развитие вышеуказанных общих нормативных предписаний институт правовой аналогии и условия ее применения закреплены в белорусском законодательстве лишь частично. Наиболее применим рассматриваемый институт в гражданском праве, что обусловлено диспозитивно-дозволительным характером отношений. Статья пятая Гражданского кодекса Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218–З (далее – ГК) [9] предусматривает, что в случаях, когда предусмотренные статьей 1 ГК отношения прямо не урегулированы актами законодательства или соглашением сторон, к таким отношениям, поскольку это не противоречит их существу, применяется норма гражданского законодательства, регулирующая сходные отношения (аналогия закона). При невозможности использования в указанных случаях аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из основных начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права). Не допускается применение по аналогии норм, ограничивающих гражданские права и устанавливающих ответственность. Аналогичная права модель предусмотрена законодательством об образовании [10, ст. 10]

Активно применяется институт аналогии в процессуальных отраслях права, что обусловлено более динамичным, по сравнению с материальным правом, характером отношений. Аналогия закона и аналогия права предусмотрена ст. 21 Гражданского процессуального кодекса от 11 января 1999 г. № 238–З [11], а также ст. 25 Хозяйственного процессуального кодекса от 15 декабря 1998 г. № 219–З [12]. Уголовно-процессуальное законодательство не содержит как запрета на применение аналогии, так и ее разрешения, что обуславливает многочисленные теоретические исследования по данному вопросу.

Следует отметить часть вторую ст. 3 Уголовного кодекса от 9 июля 1999 г. № 275–З [13], которая устанавливает запрет на применение уголовного закона по аналогии. Уголовный закон должен исчерпывающим образом определить круг деяний, которые считаются преступными. В противном случае, это означало бы объявление преступлением такого деяния, которое уголовным законом не предусмотрено. Как справедливо отмечают А. Лукашов и Э. Саркисова, «в тех случаях, когда решаются вопросы о признании того или иного деяния преступным и о применении мер уголовной ответственности к лицу, его совершившему, либо о применении иных норм, так или иначе связанных с уголовной ответственностью, ни при каких условиях не допускается использование аналогии, то есть применение сходных, близких по своему характеру норм» [14, с. 29].

Часть первая п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166–З (далее – НК) [15] предусматривает, что применение актов налогового законодательства по аналогии не допускается. Если установление запрета на применение аналогии в уголовном законодательстве обоснованно, то категорическое отрицание данного института в налоговом законодательстве вызывает серьезные сомнения, формализацией которых являются юридико-научные суждения, а также отдельные нормативно-прикладные аспекты взаимодействия государства и налогоплательщиков.

В контексте отнесения налогового права к публичным правовым образованиям вопрос о возможном использовании правовой аналогии остается дискуссионным.

Приведенный выше легальный запрет белорусского законодателя на использование аналогии в налоговых отношениях имеет крайне ограниченный научный потенциал, который ни в коей мере нельзя признать системным. Например, О.Р. Михайлова, в русле рассмотрения налоговых споров, констатирует, что «восполнение пробелов в процессуальном законодательстве путем аналогии неэффективно и бесперспективно» [16, с. 9]. На невозможность применения аналогии в налоговых отношениях в контексте рассмотрения конкретного налогового спора указывают В. Устюжанинов и С. Сапожников [17, с. 40].

В свое время Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации рекомендательным образом указал, что «налоговое законодательство не предусматривает возможности применения нормы закона по аналогии» [18, п. 7]. В последствие данное положение было исключено, что предопределило использование арбитражными судами института аналогии права при восполнении допущенных законодателем пробелов в налоговом законодательстве.

Большинство авторов допускают возможность использования аналогии права и аналогии закона в налоговых отношениях. При этом научная устремленность отдельных авторов по положительному разрешению вопроса о применении аналогии в налоговом праве основана на критическом отношении к самому запрету применения данного института. Например, А.А. Маслов полагает, что «запрет на применение норм налогового законодательства по аналогии сделал бы невозможным реализацию ряда прав, предоставленных НК РФ налогоплательщикам, а также фактически парализовал бы деятельность налоговых органов» [19, с. 8]. М.В. Юзвак отмечает, что «существование запрета аналогии не может расцениваться как полное отсутствие возможности ее использования при обнаружении пробела» [20, с. 93]. Данный автор моделирует свои воззрения в дефиницию аналогии в налоговом праве как «способа преодоления пробела, заключающегося в установлении единого правового регулирования схожих отношений, одно из которых не имеет должной правовой регламентации в налоговом законодательстве» [20, с. 96]. В рамках критического отношения к запрету, в том числе и законодательного, на применение аналогии права в налоговых отношениях уместно привести слова И. Сабо, который полагал, что «применение закона по аналогии является неизбежностью во всех отраслях права, за исключением уголовного права» [21, с. 279].

Следует отметить, что в настоящее время в научной литературе доминирует подход по восприятию аналогии в налоговом праве с учетом условий и пределов ее применения. Так, В.В. Гриценко констатирует: «Думается, что допущение аналогии в налоговом законе возможно, но только при наличии следующих условий: во-первых, она не должна ущемлять, нарушать или ухудшать законные права налогоплательщиков; во-вторых, она не должна противоречить принципам (основным началам) налогового законодательства; в-третьих, она должна носить временный характер, то есть применяться для устранения пробелов в налоговом законодательстве; в-четвертых, ее применение допустимо только в случаях, четко предусмотренных законодательством» [22, с. 172]. А.В. Демин полагает, что «в некоторых случаях аналогия может применяться для восполнения пробелов, прежде всего, процессуального характера» [23, с. 307]. В последствие данный автор определяет пределы применения аналогии права в налоговых отношениях следующим образом: «Применение законодательства о налогах и сборах по аналогии не допускается, если этим ограничиваются права и свободы физических и юридических лиц, в частности, при определении налогоплательщиков и элементов налогообложения, в части установления состава налоговых правонарушений и применения налоговых санкций, а также в иных случаях, когда применение аналогии противоречит общим началам законодательства о налогах и сборах» [24, с. 328]. Н.П. Кучерявенко полагает, что «невозможно распространение аналогии на правоохранительную деятельность государства в сфере налогообложения, наложение финансовых санкций за правонарушения» [25, с. 214]. Д.М. Щекин, соглашаясь с вышеуказанным автором, предлагает использовать запрет на аналогию шире: «Аналогия в налоговом праве не может служить основанием для увеличения обязанностей налогоплательщика, так как это противоречило бы принципу установления налога только законом. Однако если аналогия закона применяется для ограничения прав налоговых органов, то это не противоречит ни принципу установления налоговой обязанности только законом, ни разрешительному принципу регулирования полномочий налоговых органов» [26, с. 52]. При этом он считает целесообразным закрепить в налоговом законодательстве стран СНГ следующее правило: «Применение норм налогового законодательства по налогу не допускается, за исключением случаев применения такой аналогии в пользу налогоплательщика» [26, с. 53]. Н.А. Русяев отмечает, что «применение такого способа толкования, как аналогия, применяется судами в зависимости от того, оправданно ли это с точки зрения защиты прав налогоплательщика» [27, с. 23]. Близкую точку зрения высказывает О. Панюшов: «Аналогия закона в налоговых отношениях не может использоваться налоговыми органами как инструмент ограничения и подавления прав налогоплательщика» [28, с. 51].

Следует констатировать, что приведенные научные воззрения ставят под сомнение существующие нормативные положения о запрете применения актов налогового законодательства по аналогии [15, ч. 1 п. 7 ст. 3]. По нашему мнению, вопрос необходимо ставить не о самой возможности применения аналогии в налого-

вом законодательстве, а об определении пределов ее использования. Границы допустимости использования аналогии в налоговом праве должны определяться кругом общественных отношений, регулируемых налоговым законодательством. Пункт первый ст. 1 НК предусматривает, что НК устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в республиканский и (или) местные бюджеты, основные принципы налогообложения в Республике Беларусь, регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин) и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Согласно части третьей ст. 72 Закона № 361–З «О нормативных правовых актах Республики Беларусь» применение институтов аналогии закона и аналогии права запрещается в случае привлечения к ответственности, ограничения прав и установления обязанностей. Первостепенной доминантой приведенной нормы является недопустимость привлечения к ответственности по аналогии, т.к. в данном случае первостепенное значение имеет принцип формальной определенности, не позволяющий расширительно толковать норму права, устанавливающую наказание за совершение строго определенных нарушений (преступлений). В этой связи, установленный ст. 3 НК запрет на применение аналогии в национальном налоговом законодательстве, в котором упразднена налоговая (финансовая) ответственность и отсутствуют (в отличие от российского налогового законодательства), виды налоговых правонарушений, представляется абсолютно необоснованным.

Недопустимо применение аналогии в налоговом законодательстве при установлении налогов и определении его обязательных элементов, т.к. в данном случае речь идет об отчуждении денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

Императивный метод, присущий регулированию налоговых отношений, предполагает такую степень определенности прав и обязанностей, которая, как правило, исключает свободу выбора поведения для участников правоотношений. Предусмотренный ст. 72 Закона № 361–З запрет на применение аналогии закона и аналогии права в случае ограничения прав и установления обязанностей носит универсальный характер, в связи с чем распространяет свое действие и на налоговые отношения.

Таким образом, мы можем четко определить совокупность отношений в рамках белорусского налогового законодательства, восполнение пробелов в которых с использованием института аналогии недопустимо: установление и введение налогов, сборов (пошлин), а также установление новых обязанностей налогоплательщика, не предусмотренных НК.

Возможность использования аналогии в налоговых отношениях тесно связана (но не тождественна) с презумпцией правоты налогоплательщика, легальная формализация которой определена п. 2 ст. 7 НК: «В случае неясности или нечет-

кости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков». В отдельных случаях, именно сомнения правоприменителя в том, какую правовую норму применить к налоговым отношениям, становятся основанием для использования аналогии закона или аналогии права в налоговом законодательстве.

Следует особо обратить внимание на интеллектуально мировоззренческий аспект применения аналогии права (в меньшей степени – аналогии закона) в налоговых отношениях в контексте наличия у соответствующих субъектов необходимых теоретических знаний и умения их адекватным образом применять на практике. Как справедливо отмечает Д.А. Смирнов «аналогия права в сфере налогообложения может использоваться в судебной практике только профессионалами, познавшими суть теории принципов налогового права» [29, с. 235].

На основании вышеизложенного полагаем необходимым отменить запрет на применение аналогии закона и аналогии права в налоговом законодательстве с одновременным дополнением НК нормой о возможности, условиях и пределах применения рассматриваемого института.

Список использованных источников:

1. Кутафин, О.Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве / О.Е. Кутафин // *Lex Russia*. – № 4. – С. 610–622.
2. Шершеневич, Г.Ф. Общая теория права / Г.Ф. Шершеневич. – М. : Издание Бр. Башмаковых, 1912. – 805 с.
3. Фидаров, В.В. Пределы допустимости применения института аналогии права и аналогии закона в правовой системе России : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / В.В. Фидаров. – Тамбов, 2009. – 228 л.
4. Шаляпин, М.Г. Логическая основа аналогии в праве / М.Г. Шаляпин // *Вестн. Тольят. гос. ун-та*. – 2012. – № 1. – С. 49–52.
5. Шиндяпина, Е.Д. Аналогия права в правоприменении : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Е.Д. Шиндяпина. – М., 2007. – 168 л.
6. Алексеев, С.С. Общая теория права. В 2-х т. / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1982. – Т. II. – 360 с.
7. Шиндяпина, Е.Л. Соотношение аналогии права и аналогии закона / Е.Л. Шиндяпина, С.В. Болно // *Юрист*. – 2006. – № 7. – С. 6–9.
8. О нормативных правовых актах Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 10 янв. 2000 г., № 361–3 // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.*
9. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218–3 // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.*
10. Кодекс Республики Беларусь об образовании : Кодекс Респ. Беларусь, 13 янв. 2011 г., № 243–3 // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.*
11. Гражданский процессуальный кодекс : Кодекс Респ. Беларусь, 11 янв. 1999 г., № 238–3 // *Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.*

12. Хозяйственный процессуальный кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь от 15 декабря 1998 г. № 219–3 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
13. Уголовный кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 9 июля 1999 г., № 275–3 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
14. Лукашов, А. Аналогия уголовного закона, или об отступлении от принципа законности в уголовных делах о преступлениях со специальным субъектом / А. Лукашов, Э. Саркисова // Юстыцыя Беларусі. – 2015. – № 7. – С. 27–31.
15. Налоговый кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г., № 166–3 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
16. Михайлова, О.Р. Обязательные досудебные процедуры в налоговых спорах / О.Р. Михайлова // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 10. – С. 4–9.
17. Устюжанинов, В. Обжалование решение мировых судей: налоговый аспект / В. Устюжанинов, С. Сапожников // Рос. юстиция. – 2002. – № 11. – С. 39–40.
18. Обзор практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков : Информ. письмо Президиума Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации, 31 мая 1999 г., № 41 // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2016.
19. Маслов, А.А. Применение налогового законодательства по аналогии / А.А. Маслов // Налоговые споры. Теория и практика применения. – 2003. – № 10. – С. 8–12.
20. Юзвак, М.В. Аналогия в налоговом праве / М.В. Юзвак ; под ред. Д.М. Щекина. – М. : РИОР : ИНФРА-М, 2014. – 138 с.
21. Сабо, И. Социалистическое право / И. Сабо ; под ред. В.А. Туманова. – М. : Прогресс, 1964. – 396 с.
22. Гриценко, В.В. Теория российского налогового права: современные проблемы / В.В. Гриценко ; под ред. Н.И. Химичевой. – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «Саратов. гос. академия права», 2005. – 440 с.
23. Демин, А.В. Налоговое право России : учеб. пособие / А.В. Демин. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 424 с.
24. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения / А.В. Демин. – М. : Статут, 2015. – 368 с.
25. Кучерявенко, Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II : Введение в теорию налогового права / Н.П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2004. – 600 с.
26. Щекин, Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть) : учеб. пособие / Д.М. Щекин ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2008. – 412 с.
27. Русяев, Н.А. Аналогия в налоговом праве России / Н.А. Русяев // Финансовое право. – 2007. – № 8. – С. 22–25.
28. Пантюшов, О. Аналогия закона (права) при разрешении налоговых споров / О. Пантюшов // Корпоративный юрист. – 2007. – № 11. – С. 49–51.
29. Смирнов, Д.А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / Д.А. Смирнов ; под ред. Н.И. Химичевой. – М. : Юрлитинформ, 2011. – 248 с.