

УДК 340

Правовые пределы аналогии в налоговом праве

Мильков Александр Васильевич – доктор юридических наук, профессор кафедры Гражданского права и процесса Института сервиса туризма и дизайна (филиала) Северо-Кавказского федерального университета в г. Пятигорске.

Вильгоненко Ирина Михайловна – кандидат юридических наук, доцент кафедры Гражданского права и процесса Института сервиса туризма и дизайна (филиала) Северо-Кавказского федерального университета в г. Пятигорске.

Мишкичева Екатерина Андреевна – магистрант Института сервиса туризма и дизайна (филиала) Северо-Кавказского федерального университета в г. Пятигорске.

Аннотация: В данной статье рассматривается актуальная тема допустимости использования аналогии в налоговом законодательстве, как средства преодоления возникающих пробелов в праве. Не смотря на актуальность использования аналогии, в налоговом законодательстве существует пробел в виде отсутствия нормы права об аналогии. При этом введение таковой нормы позволило бы избежать ошибок при принятии решения в ситуациях, связанных с наличием правового пробела, а также соблюдать пределы применения аналогии в налоговом законодательстве. Кроме того, также отражается позиция судов о возможности и необходимости использования такого понятия, как «аналогия» на практике.

Ключевые слова: Аналогия, аналогия права, аналогия закона, пробелы в права, Налоговый кодекс РФ, преодоление пробелов в законодательстве.

Случаи применения аналогии закона (права) при рассмотрении ситуаций, которые нормативно не урегулированы, известны с древнейших времен. Аналогия имела место, как в частных, так и в публичных отраслях права. Более того, в нормативных актах публичного права правоприменителей ориентировали на широкое использование

анalogии.

Применение аналогии позволяло трактовать относительно сходные ситуации в угоду интересам тех или иных сторон. Красноречивы в этой связи слова В.Д. Каткова, что «нигде не злоупотребляют так аналогией, как в юриспруденции. Нигде не дает она таких губительных результатов, как в политико-юридической жизни при неправильном ее применении».

Если результатом применения аналогии является принятие несправедливых решений, что формирует в обществе негативное отношение к законодательным актам, можно говорить о наличии неправовой аналогии [5].

В связи с этим встает вопрос о пределах аналогии. По мнению, В.А. Божка, отсутствие четко выработанных пределов аналогии ведет к нарушению принципа законности, не соответствует целям охраны прав и законных интересов граждан, общества, государства.

Результат применения аналогии в праве не должен влечь нарушения баланса интересов, приводить к установлению персональных дозволений, запретов и т.д. Для недопущения превращения аналогии в инструмент произвола необходимо установление исключительно законодателем пределов ее применения.

В ст. 80 Налогового кодекса РФ предусматривается обязанность налогоплательщиков подавать в налоговые органы декларации и расчеты авансовых платежей. [1] При этом законодатель четко разграничивал данные отчетные документы. Декларация подается по итогам налогового периода, тогда как расчет авансовых платежей составляется и подается за отчетные периоды.

Следует отметить, что ограничение на применение аналогии в связи с допущенным нарушением налоговых норм, должно быть сформулировано более четко. Аналогия не должна применяться в отношении любых принудительных мер, обусловленных неисполнением налоговых обязательств, куда следует включить и обеспечительные меры (пеня, приостановление операций по счетам, арест имущества).

По мнению ряда авторов, аналогия может быть использована только судебными органами. С.С. Алексеев и В.Н. Карташов высказывают мнение о том, что только судебные органы, в отличие от органов исполнительной власти, наделенные большей свободой действия и специфической ролью должны преодолевать пробелы с помощью аналогии [4].

В литературе также предлагается применять аналогию только в том случае, когда ее результат будет улучшать положение налогоплательщика, то есть применение норм налогового законодательства по аналогии не допускается при ухудшении положения налогоплательщика. Таким образом, обоснованность аналогии должна оцениваться не с точки зрения того, в чью пользу она была применена, а с точки зрения тех задач, для выполнения которых она предназначена.

Кроме того, не подлежат применению по аналогии нормы, устанавливающие исключения из общего правила [6]. Данное ограничение связано с тем, что законодатель при установлении соответствующего нормативного правила исходил из того, что оно будет применяться исключительно в рамках указанного в норме отношения.

Последствия несоблюдения пределов аналогии должны наступать не только в рамках отдельно взятого отношения, в рамках которого применялась аналогия, но и в правовой системе в целом.

Применение аналогии без учета пределов может привести к тому, что права лиц будут существенно ограничены, или на этих лиц будут возложены дополнительные обязанности. При этом такое ущемление прав не будет вытекать из логики правового регулирования. Важно и то, что негативный результат от неограниченного использования аналогии может иметь системный характер [2]. Например, преодоление пробела в регулировании элементов налогов с помощью аналогии права со ссылкой на один из правовых принципов неминуемо ведет к нарушению других принципов. То есть нарушается системный характер взаимодействия принципов между собой. Применение аналогии при наложении ответственности за действия, которые не были отнесены законом к правонарушениям, приводит к изменению подхода при оценке оснований применения иных принудительных мер. Иными словами, область применения принудительных мер расширяется вне рамок законодательной процедуры.

Следствием игнорирования пределов аналогии является неопределенность и нарушение системности правового регулирования. [7] То есть аналогия перестает выполнять функции правового инструмента и превратиться в средство обоснования произвольного решения.

Высокая вероятность злоупотребления аналогией, объясняется также отсутствием регулирования аналогии, в частности, в налоговом праве. Правоприменитель, сам того не желая, допускает ошибки при использовании аналогии, поскольку законодатель не заложил ориентир, которым можно было бы пользоваться при преодолении пробелов посредством аналогии.

С учетом изложенного одним из существенных пробелов современного налогового законодательства является отсутствие нормы об аналогии. Введение таковой позволило бы избежать в дальнейшем многочисленных ошибок при обнаружении пробелов.

В связи с тем, что с помощью аналогии формулируется правило поведения за пределами законодательного процесса, также следует соблюдать пределы ее применения. В качестве пределов аналогии можно рассматривать исключительное законодательное регулирование по определенным вопросам. Недопустимо применение аналогии исключительно в части мер принуждения [3].

Значение аналогии, а также необходимость исключить злоупотреблений ею, настоятельно требуют включения в Налоговый кодекс РФ нормы, посвященной аналогии, в которой должны быть сформулированы основания применения аналогии, определение аналогии, а также пределы ее использования.

Таким образом, аналогия является важным правовым инструментом в налоговом праве, позволяющим соблюдать принцип универсальности воли законодателя, который подразумевает системность правового регулирования налоговых отношений. Аналогия в налоговом законодательстве позволяет преодолевать правовые пробелы, в результате чего устанавливать определенную и единую практику регулирования схожих отношений.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
2. Ашмарина Е. М., Иванова Е. С., Кудряшова Е. В., Мыктыбаев Т. Д. Налоговое право; КноРус - Москва, 2017. 240 с.
3. Викторова Н. Г. Налоговое право. Краткий курс; Питер - Москва, 2018. - 224 с.
4. Карташов А. В. Налоговое право: учебное пособие для прикладного бакалавриата / А. В. Карташов, Е. Ю. Грачева; под редакцией Е. Ю. Грачевой. — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2017. 231 с.
5. Кваша Ю. Ф., Зрелов, А. П., Харламов, М. Ф. Налоговое право. Краткий курс лекций; Юрайт - Москва, 2017. - 176 с.
6. Курбатова О. В., Малахова Н. В., Тихомирова Ю. С., Эриашвили Н. Д. Налоговое право; Юнити-Дана, Закон и право - Москва, 2017. 272 с.
7. Пятаков Э.В. А. Налоговое право и налогообложение. Конспект лекций; А-Приор - Москва, 2017. 160 с.

{social}