

А.В. Демин

НЕПОЛНОТА И ФРАГМЕНТАЦИЯ
В СИСТЕМЕ НАЛОГОВО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ:
ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Вопросы правовых пробелов и их преодоления как предмет научных исследований имеют многолетнюю историю. Подходы отечественных и зарубежных ученых к определению понятия «пробел», его сущности, классификации, методам выявления и устранения в значительной степени детерминируются *юридическим мировоззрением* того или иного автора, его исходным правопониманием. Сегодня в правоведении преобладает мнение, что пробелы в праве — *объективная реальность*, избежать которой нельзя, но возможно сформировать более или менее эффективные механизмы ее минимизации.

Пробел в налоговом праве — это отсутствие в источниках налогового права правовой нормы, регламентирующей тот или иной аспект общественного отношения, входящего в сферу налогово-правового регулирования. 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 нормы, 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»¹.

Таким образом, пробел возникает в 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»². 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. Заметим также, что здесь и далее мы говорим о пробелах в *статутном налоговом праве*, т.е. в налоговых законах и подзаконных нормативных актах. В практическом аспекте наличие пробела означает, что решение конкретного вопроса в процессе реализации налогово-правовых норм *регламентировано недостаточно полно*, причем такая неполнота не является *сознательным выбором* законодателя, т.е. не относится к институту квалифицированного молчания закона.

В литературе, как правило, называются две основные причины, продуцирующие возникновение пробелов: 1) непрерывная эволюция и видоизменение объекта правового регулирования, вследствие чего регулярно возникают новые аспекты социальных взаимодействий, нуждающиеся в правовом регулировании; 2) просчеты законодателя, сознательно или невольно «забывшего» при создании нормативной модели урегулировать отдельные аспекты правоотношения. Первая причина имеет объективный характер, вторая относится к несовершенству (дефектам) юридической техники.

Для налогового права характерны как объективные, так и субъективные причины возникновения пробелов. Даже самое совершенное законодательство неизбежно отстает от динамично развивающихся общественных отношений, возможности *законодательного предвидения* и опережающего нормотворчества

¹ См.: Черданцев А. Применение закона по аналогии // Российская юстиция. — 1998. — № 6. — С. 41.

² См.: Кутафин О.Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве // Lex Russica: Научные труды МГЮА. — 2007. — № 4. — С. 612.

всегда существенно ограничены. Непрерывно изменяются условия хозяйствования, возникают новые жизненные реалии, и законодатель не всегда поспевает за этими изменениями. Австрийский правовед Е. Эрлих одним из первых указал, что любая система правовых норм пробельна уже «по своей собственной природе», поскольку «устаревает в тот самый момент, когда она установлена, так что она едва ли в состоянии овладеть даже настоящим и ни в коей мере будущим»³. Выделяя объективные и субъективные причины появления пробелов в праве, известный русский цивилист И.А. Покровский писал, что «всякое законодательство, даже самая пространная кодификация, нередко обнаруживает пробелы — часто просто потому, что в момент его издания закон еще не имел перед собой тех жизненных явлений, которые развернулись впоследствии»⁴.

Пробелы в налоговом праве могут появляться и в силу *специально-юридических причин*. К примеру, пробел нередко образуется вследствие того, что действующие налогово-правовые нормы ссылаются на закон или иной нормативный акт, который еще не принят. В данном случае пробел образуется вследствие *бездействия властных субъектов*, уполномоченных нормативно урегулировать соответствующий вопрос, но своевременно это не сделавших. Применительно к подобным ситуациям Конституционный Суд РФ подчеркнул, что «пробел в правовом регулировании, сохраняющийся в результате бездействия органов государственной власти, не может служить непреодолимым препятствием для разрешения спорных вопросов, если от этого зависит реализация вытекающих из Конституции РФ прав и законных интересов граждан и организаций»⁵. Таким образом, отказ налогоплательщику в реализации его субъективных прав по причине того, что тот или иной нормативный акт еще не принят, недопустим.

В частности, в силу п. 2 ст. 164 НК РФ налогообложение НДС по ставке 10% производится при реализации ряда продовольственных товаров, то-

варов для детей, периодических печатных изданий, медицинских товаров отечественного и зарубежного производства. Коды видов продукции, облагаемых НДС по ставке 10%, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, определяются Правительством РФ. К сожалению, соответствующие акты были приняты Правительством РФ со значительным опозданием: в отношении периодических печатных изданий и книжной продукции, а также продовольственных товаров и товаров для детей — в 2004 г., в отношении медицинских товаров — в 2008 г. Образовавшиеся пробелы привели к налоговым спорам, связанным с отнесением товаров к льготным видам продукции. В этих условиях суды выработали устойчивую позицию, что отсутствие перечня, утвержденного Правительством РФ, не является основанием для отказа налогоплательщику в праве применения ставки 10% в случае реализации им товаров, перечисленных в п. 2 ст. 164 НК РФ. До принятия и вступления в силу соответствующих подзаконных актов суды преодолевали указанные пробелы, применяя по аналогии положения Общероссийского классификатора продукции, а также иных правовых актов.

Причиной возникновения пробела может явиться и решение Конституционного Суда РФ о признании налогово-правовой нормы *неконституционной* и не подлежащей применению. Согласно ч. 6 ст. 125 Конституции РФ, акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу с момента провозглашения постановления Конституционного Суда РФ. Это означает, что с момента вступления в силу ответствующего решения Суда такие акты не могут применяться и реализовываться каким-либо иным способом⁶. Пробел возникает вследствие того, что закон, утративший силу, уже не действует, а новый — еще не принят. В силу п. 4 ст. 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» пробел в правовом регулировании, образовавшийся из-за признания нормативного акта полностью или частично неконституционным, влечет непосредственное применение к спорным правоотношениям положений Конституции

³ См.: Erlich E. Freie Rechtsfindung und freie Rechtswissenschaft. – Berlin, 1903. – P. 15.

⁴ См.: Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М., 2001. – С. 92.

⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 9 апреля 2002 г. № 68-О «По запросу Арбитражного суда Республики Карелия о проверке конституционности пункта 5 статьи 83 Бюджетного кодекса Российской Федерации, статей 4 и 11 Закона РФ «О донорстве крови и ее компонентов» // Вестник КС РФ. – 2002. – № 4.

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 5 февраля 2004 г. № 78-О «По ходатайству Высшего Арбитражного Суда РФ об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 14 января 1999 г. по жалобе гражданки И.В. Петровой на нарушение ее конституционных прав частью второй статьи 100 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде РФ» // Вестник КС РФ. – 2004. – № 5.

РФ вплоть до принятия нового нормативного правового акта.

В данном случае законодатель ориентирует правоприменителя на преодоление пробелов с использованием конституционных норм и принципов в качестве основы для аналогии закона и аналогии права. При этом какие-либо отраслевые ограничения для применения аналогии не устанавливаются. Последнее обстоятельство очень важно для тех отраслей российского права (включая и налоговое право), которые не содержат прямого указания на возможность применения аналогии закона (права). Непоследовательность законодателя состоит в том, что, указав на Конституцию как на «спасительный круг» для преодоления пробелов, он забыл про *отраслевую и межотраслевую аналогию*. На наш взгляд, при возникновении пробела в первую очередь нужно искать сходную норму в той же самой или смежных отраслях права, и только затем обращаться к общим положениям Конституции РФ.

Наиболее распространены в налоговом праве т.н. *процедурные пробелы*, когда законодатель наделяет субъектов налогового права субъективными правами и обязанностями, но упускает из виду механизм их реализации. Такая неурегулированность может обнаруживаться в части порядка совершения определенных действий, их документального оформления, сроков, подведомственности, применения мер контроля и принуждения.

Как известно, четко прописанная процедура — важнейшая гарантия прав и законных интересов всех участников налоговых правоотношений. Вот почему пробелы в регламентации налоговых процедур подлежат устранению в первоочередном порядке. К примеру, на проблему отсутствия ряда норм, устанавливающих процессуальный порядок досудебного рассмотрения и урегулирования жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов, а также на акты ненормативного характера налоговых органов прямо указывают как представители налогового-правового сообщества, так и ФНС России⁷. Для преодоления пробелов в сфере обжалования суды активно применяют метод аналогии. Так, предприниматель обратился в арбитражный суд, оспаривая решение налогового органа по апелляционной жалобе. При этом заявитель ссылаясь на нарушение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, поскольку он не был извещен о времени

и месте рассмотрения жалобы. Рассматривая данное дело, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что НК РФ содержит пробел в части рассмотрения вышестоящим органом апелляционных жалоб и жалоб налогоплательщиков на решение, вступившее в законную силу, поэтому к возникшим правоотношениям возможно применение по аналогии норм ст. 101 НК РФ. Впоследствии этот вывод был поддержан судом кассационной инстанции⁸.

Сложнее обстоит вопрос, когда законодатель оставляет не урегулированным *материально-правовые аспекты* налогового права, не разрешая, но и не запрещая определенных действий. В данных случаях «молчание» закона трудно оценить *общим правилом*, наличие или отсутствие пробела должно определяться применительно к каждой ситуации отдельно. В некоторых случаях суды, анализируя пробелы материально-правового характера, учитывают различные типы правового регулирования, установленные для частных и властных субъектов налогового права: *общедозволяющий* — для первых и *разрешительный* — для вторых. Как известно, властные субъекты должны действовать строго в пределах своей компетенции, рамки которой очерчиваются Законом, и потому отсутствие в налоговом-правовых нормах прямого указания на возможность тех или иных действий означает, как правило, запрет на их совершение. «Публично-правовое административное действие нуждается в правовой основе. Управленческие меры, представляющие собой вмешательство в права затронутого ими гражданина, допустимы лишь в том случае, если органы власти уполномочены на это законом либо действуют на основе закона»⁹. Вместе с тем суды прибегают к правилам о различных типах правового регулирования крайне непоследовательно и избирательно.

Так, например, на практике нередко возникает вопрос о допустимости проведения повторных камеральных налоговых проверок одних и тех же налоговых деклараций по одним и тем же налогам за одинаковые налоговые периоды. Нормы НК РФ о «повторной камеральной проверке» не упоминают, и такое «молчание» судами оценивается по-разному. Одни суды признают, что поскольку Закон не предусматривает право налоговых органов проводить повторные камеральные налоговые проверки, в услови-

⁷ См.: Письмо ФНС России от 2 июня 2008 г. № ММ-9-3/63 / СПС «КонсультантПлюс».

⁸ См.: Постановление ФАС Дальневосточного округа от 16 ноября 2009 г. № Ф03-6158/2009 по делу № А04-3942/2009 / СПС «КонсультантПлюс».

⁹ См.: Lehmann P. Allgemeines Verwaltungsrecht. – München-Bruhl, 2000. – S. 63.

ях разрешительного типа регулирования это означает фактический запрет на подобного рода действия¹⁰. В частности, оставляя кассационную жалобу налоговой инспекции без удовлетворения, ФАС Северо-Западного округа указал, что «законодательством о налогах и сборах не предусмотрено право налоговых органов неоднократно проводить камеральные налоговые проверки одной и той же декларации (налогового расчета) по конкретному налогу за один и тот же период и принимать по ним решения, в том числе и в случае установления после вынесения по результатам проведенной проверки решения дополнительных нарушений, допущенных налогоплательщиком при исчислении налога»¹¹. Другие суды приходят к прямо противоположному выводу о том, что нормы РФ, регламентирующие порядок осуществления налогового контроля, не содержат запрета на проведение повторной камеральной проверки¹². Представляется, что вплоть до назревшей регламентации данного вопроса в НК РФ оптимальным решением было бы применение по аналогии норм, регламентирующих институт выездных налоговых проверок. Тогда мы получим следующий вывод: проведение повторных камеральных налоговых проверок по общему правилу запрещается, за исключением проверок уточненных налоговых деклараций, поданных налогоплательщиком, и проверок, осуществляемых в порядке контроля за деятельностью налогового органа вышестоящим налоговым органом.

Заметим, что правовой режим камеральной налоговой проверки характеризуется и другими пробелами. В частности, нормативно не определена «глубина» камеральной налоговой проверки, т.е. формально никак не ограничивается проверяемый период. Полагаем, на практике для устранения подобного рода

пробелов вполне допустимо использовать по аналогии нормы, регулирующие порядок проведения выездных налоговых проверок. Тогда трехлетний срок давности, закрепленный в п. 4 ст. 89 НК РФ применительно к выездным налоговым проверкам, может по аналогии закона применяться и при осуществлении камерального налогового контроля.

К пробелам следует отнести и ситуации, когда в нормативно-логических конструкциях «выпадает» *один из структурных элементов* — гипотеза, диспозиция или санкция. Такая ситуация складывается, например, когда нормативно установленные обязанности и запреты не обеспечены санкциями. Происходит «разрыв» нормативно-логической конструкции: обязанность законодательно предусмотрена, а ответственность за ее ненадлежащее исполнение — нет.

Например, в ранее действовавшей редакции п. 2 ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации» размер штрафа был определен в соотношении к сумме налога, подлежащей уплате на основе декларации, при этом минимальный размер налоговой санкции не был установлен. Вместе с тем индивидуальный предприниматель обязан представлять налоговую декларацию по НДФЛ независимо от результатов своей предпринимательской деятельности, т.е. от факта получения дохода в соответствующем налоговом периоде. Таким образом, если налогоплательщик по истечении 180 дней после установленного срока представил декларацию, по которой налог, подлежащий уплате, равен нулю, то к ответственности по п. 2 ст. 119 НК РФ он не привлекался¹³. Вследствие этого в правовом поле образовалось состояние «разрыва», а именно: подавать «нулевые» налоговые декларации налогоплательщик обязан, но ответственность за ненадлежащее исполнение этой обязанности Законом не предусмотрена. «Это означает фактическое отсутствие санкции, хотя соответствующая санкция, подкрепляющая исполнение обязанности и стимулирующая правомерное поведение налогоплательщика, является традиционным элементом обязывающей нормы, — пишет О.О. Журавлева. — Непредставление индивидуальным предпринимателем в предусмотренные законодательством сроки налоговой декларации является безусловным нарушением требования, закрепленного в ст.ст. 227 и 229 НК РФ. Фактическое отсутствие санкции делает существу-

¹⁰ См.: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 1 февраля 2006 г. № Ф04-49/2006(19308-А75-15); ФАС Московского округа от 13 января 2009 г. № КА-А40/12492-08 по делу № А40-18461/08-142-56; ФАС Поволжского округа от 8 ноября 2005 г. № А65-2268/2005-СА1-37; ФАС Северо-Западного округа от 20 ноября 2007 г. по делу № А26-1048/2007 и др. // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 ноября 2007 г. по делу № А26-1048/2007 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² См.: Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 17 декабря 2004 г. № А43-8355/2000-16-324; ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.02.2007 № А19-19531/06-20-Ф02-65/07-С1 по делу № А19-19531/06-20; ФАС Уральского округа от 11.04.2007 № Ф09-1533/07-С3 по делу № А76-16845/06; ФАС Центрального округа от 28.03.2006 по делу № А09-3220/05-3 и др. / СПС «КонсультантПлюс».

¹³ Такую позицию занимали и Минфин России (Письмо от 13 февраля 2007 г. № 03-02-07/1-63), и суды (Постановление Президиума ВАС РФ от 10 октября 2006 г. № 6161/06 по делу № А45-1098/05-45/40).

ющее регулирование неэффективным»¹⁴. Подобные пробелы крайне «болезненны» для налогового право-порядка, поскольку на практике носят *невосполнимый* характер, т.е. не могут быть преодолены правоприменителем.

Иногда в нормативно-логической конструкции присутствует санкция, но «выпадает» гипотеза или диспозиция. В таких ситуациях применение санкции затруднительно, если вообще возможно. Так, отменяя решение нижестоящего суда, Президиум ВАС РФ пояснил следующее: согласно ст. 1, подп. 1 п. 1 ст. 23 и п. 1 и 6 ст. 80 НК РФ каждый налогоплательщик обязан представить в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговую декларацию по каждому налогу, который он обязан уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством РФ о налогах и сборах, т.е. НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах. Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. Ответственность налогоплательщика, предусмотренная ст. 119 НК РФ, наступает за нарушение обязанности по представлению в налоговый орган декларации, срок представления которой установлен законодательством о налогах и сборах. Поскольку налоговым законодательством срок представления декларации по налогу на пользователей автомобильных дорог надлежаще не определен, отсутствуют основания для применения к налогоплательщику ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 119 НК РФ¹⁵.

Нередко к пробелам приравнивают нормы, содержащие недостаточно четкие или двусмысленные формулировки и вследствие этого создающие «зоны неопределенности» в законодательстве о налогах и сборах. В данном случае пробел не образуется, поскольку действующая норма *налицо*, но дефекты такой нормы порождают трудности в ее применении. Для устранения такой неясности используются различные приемы и методы толкования. Как известно, в силу п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Обратим внимание: в п. 7 ст. 3 НК РФ используется термин «неустраняемая неясность», в связи с чем соотношение категорий

«пробел» и «неясность» требует дополнительного пояснения. На наш взгляд, эти понятия соотносятся как *часть и целое*, поскольку наличие пробела, так же как и некоторые другие изъяны налогового права, не позволяет непосредственно, без применения специальных юридических средств выяснить действительную волю законодателя, т.е. смысл нормативного правового акта остается *неясным* (недостаточно ясным) для правоприменителя. Означает ли это, что при выявлении любого пробела соответствующая норма всегда должна толковаться в пользу налогоплательщика, как того требует п. 7 ст. 3 НК РФ? Попытаемся разобраться.

В п. 7 ст. 3 НК РФ говорится лишь о «неустраняемой неясности». В связи с этим огромное значение приобретает подразделение пробелов, обнаруживаемых практической юриспруденцией, на *восполнимые* и *невосполнимые*. Первые преодолеваются с помощью особого юридического инструментария (аналогия закона, аналогия права) и поэтому не относятся к числу «неустраняемых». Следовательно, *восполнимые* пробелы не подпадают под действие п. 3 ст. 7 НК РФ, и налогоплательщик, при преодолении таких пробелов, не вправе претендовать на «особое» к себе отношение. Другое положение складывается при обнаружении *невосполнимого* пробела. Речь идет о ситуациях, когда применение аналогии не допускается в силу особых прерогатив законодателя в регулировании соответствующего вопроса. Это, например, отношения по установлению налогов и сборов или применению мер налоговой ответственности. Восполнять подобные пробелы вправе только законодатель, что придает им на практике характер «неустраняемой неясности». Полагаем, что именно при выявлении такого рода *невосполнимых* пробелов вопрос должен решаться на основании п. 7 ст. 3 НК РФ в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Недопустимо относить к пробелам налоговые нормы с *относительно-определенным содержанием*, конкретизация которых осуществляется непосредственно участниками правоотношений. В данном случае законодатель «сознательно оставляет вопрос открытым, предлагая передать его решение на усмотрение правоприменителя»¹⁶. Речь идет о правовых принципах и иных нормах высокого уровня абстракции (целях, декларациях, констатациях), а также рамочном законодательстве, оценочных понятиях, нормах с альтернативными элементами,

¹⁴ См.: Журавлева О.О. Правовая природа налоговой декларации // Журнал российского права. – 2007. – № 11. – С. 55.

¹⁵ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 5 сентября 2006 г. № 5133/06 по делу № А37-2620/04-9/2нр // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 10.

¹⁶ См.: Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник. – М., 2008. – С. 341.

иных налогово-правовых нормах, целенаправленно делегирующих решение тех или иных вопросов на усмотрение непосредственных участников налоговых отношений.

Не относятся к пробелам и *противоречия между нормами*, 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 речь идет об отсутствии нормы как таковой. Таким образом, в случае противоречия между нормами пробел не образуется, поскольку действующие нормы права налицо, и остается лишь выяснить, какая из них обладает *приоритетом* в урегулировании ситуации. Для решения этого вопроса правовая система располагает внушительным арсеналом юридических средств. Если же противоречие между нормами носит явно неустраняемый характер, вопрос надлежит решить в пользу налогоплательщика, что следует из прямого указания Закона (п. 7 ст. 3 НК РФ).

В то время как по вопросам понятия, сущности и классификации пробелов в правовой науке высказаны различные мнения, все авторы едины в одном: фрагментация (неполнота, *пробельность*) — отрицательное явление в праве, существенный недостаток, подлежащий безусловному устранению. Наличие пробелов в правовой системе констатирует ее несовершенство, т.е. пробел — это своеобразный порок в системе источников права. Аксиологическая оценка пробелов как явления крайне негативного, *анормального*, создающего значительные трудности в правоприменении, не вызывает сомнений. «Чем меньше пробелов в действующем законодательстве, тем более оно совершенно, тем больше будет укрепляться законность. И наоборот, множество пробелов в развитой системе законодательства свидетельствует о ее несовершенстве, о низком технико-юридическом качестве принимаемых нормативных актов»¹⁷. Как верно отмечает В.В. Гриценко, пробелы дестабилизируют налоговый порядок, затрудняют нормальную реализацию налогово-правовых норм, создают дополнительные трудности в правоприменительной деятельности, снижают эффективность действия налогового законодательства¹⁸. Кроме того, пробелы

создают «питательную среду» для злоупотреблений 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 законодателя¹⁹. Именно законодатель вправе полностью и окончательно *устранить пробел* в системе права, иные участники правоотношений казуально восполняют пробелы применительно к отдельным, конкретным случаям.

Однако нормотворчество как механизм ликвидации пробелов обладает определенными минусами, главные из которых — консерватизм и *инерционность*, вследствие чего с момента выявления пробела и до его законодательного устранения 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»²⁰. 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 специальным правовым средствам, позволяющим практической юриспруденции оперативно восполнять пробелы в рамках конкретного случая, относятся аналогия закона (*analogia legis*) и аналогия права (*analogia juris*).

¹⁷ См.: Пиголкин А.С. Обнаружение и преодоление пробелов права // Советское государство и право. — 1970. — № 3. — С. 51.

¹⁸ См.: Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... д-ра юрид. наук. — Саратов, 2006. — С. 194.

¹⁹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 1998 г. № 60-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерно-коммерческого банка «Вятка-банк» о проверке конституционности части четвертой ст. 15 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» / СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ См.: Алексеев С.С. Общая теория права. — М., 2009. — С. 245.

Библиографический список:

1. Алексеев С.С. Общая теория права. — М., 2009.
2. Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Дис. ... д-ра юрид. наук. — Саратов, 2006.
3. Журавлева О.О. Правовая природа налоговой декларации // Журнал российского права. — 2007. — № 11.
4. Кутафин О.Е. Пробелы, аналогия и дефекты в конституционном праве // Lex Russica: Научные труды МГЮА. — 2007. — № 4.
5. Морозова Л.А. Теория государства и права. — М., 2008.
6. Пиголкин А.С. Обнаружение и преодоление пробелов права // Сов. государство и право. — 1970. — № 3.
7. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. — М., 2001.
8. Черданцев А. Применение закона по аналогии // Российская юстиция. — 1998. — № 6.
9. Erlich E. Freie Rechtsfindung und freie Rechtswissenschaft. — Berlin, 1903.
10. Lehmann P. Allgemeines Verwaltungsrecht. — Munchen-Bruhl, 2000.

References (transliteration):

1. Alekseev S.S. Obshchaya teoriya prava. — M., 2009.
2. Gritsenko V.V. Kontseptual'nye problemy razvitiya teorii nalogovogo prava sovremennogo rossiyskogo gosudarstva: Diss. ... d-ra yurid. nauk. — Saratov, 2006.
3. Zhuravleva O.O. Pravovaya priroda nalogovoy deklaratsii // Zhurnal rossiyskogo prava. — 2007. — № 11.
4. Kutafin O.E. Probely, analogiya i defekty v konstitutsionnom prave // Lex Russica: Nauchnye trudy MGYuA. — 2007. — № 4.
5. Morozova L.A. Teoriya gosudarstva i prava: uchebnik. — M., 2008.
6. Pigolkin A.S. Obnaruzhenie i preodolenie probelov prava // Sov. gosudarstvo i pravo. — 1970. — № 3.
7. Pokrovskiy I.A. Osnovnye problemy grazhdanskogo prava. — M., 2001.
8. Cherdantsev A. Primenenie zakona po analogii // Ross. yustitsiya. — 1998. — № 6.
9. Erlich E. Freie Rechtsfindung und freie Rechtswissenschaft. — Berlin, 1903.
10. Lehmann P. Allgemeines Verwaltungsrecht. — Munchen-Bruhl, 2000.