

УДК 342.92:347.73

DOI: 10.19073/2658-7602-2025-22-4-555-571

EDN: OOSYZS

*Оригинальная научная статья*

Усмотрение против современных технологий и «изворотливости» предпринимателей (на примере налоговых правоотношений)

М. Н. Кобзарь-Фролова *Институт государства и права Российской академии наук, Москва, Российская Федерация*✉ margokfnn@yandex.ru

Аннотация. Статья посвящена актуальной и весьма дискуссионной проблематике действий исполнительных органов власти по усмотрению и судебному контролю за административной дискрецией. В данной статье рассматриваются особенности дискреции в сфере налогов и сборов. Доводится мысль о том, что отдельные теоретики не связывают (отрицают) наличие административного усмотрения в финансовых отношениях. Законодательство о налогах и сборах стало активно развиваться лишь после перестройки и изначально конфликтно уже в силу закона, который закрепляет наличие властных отношений и утверждает право изъятия у лица части его собственности. Современные IT- и интернет-технологии не только дают налогоплательщикам широкие возможности и условия для извлечения прибыли, но и создают условия, при которых налогоплательщик не должен платить налог, а в отдельных случаях может рассчитывать на возмещение суммы налога из бюджета. Законодатель не успевает реагировать на новшества технического прогресса. Налоговые органы, ежедневно сталкиваясь с различными финансовыми схемами, зачастую выносят решения в порядке дискреции (усмотрения). Цель работы – доведение идеи о том, что сама деятельность налоговых органов законна, основана на нормах права и направлена на защиту интересов государства (экономических, социальных и прочих). Обеспечить соблюдение закона в сфере налогов и сборов признан судебный контроль. В статье приводятся отдельные примеры. В основной части работы развивается вопрос о судебном контроле за административным усмотрением налоговых органов. В заключении делается вывод о том, что усмотрение в налоговых юридических отношениях, в том числе в конфликтах по налоговым спорам, должно пониматься как правовое отношение.

Ключевые слова: дискреция; усмотрение; налоговые органы; предприниматели; судебный контроль; налоговый контроль; право на обжалование; законность; недобросовестность; разумность

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Для цитирования: Кобзарь-Фролова М. Н. Усмотрение против современных технологий и «изворотливости» предпринимателей (на примере налоговых правоотношений) // Сибирское юридическое обозрение. 2025. Т. 22, № 4. С. 555–571. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2025-22-4-555-571>. EDN: <https://elibrary.ru/oosyzs>

Original scientific article

Discretion Versus Modern Technologies and the Resourcefulness of Entrepreneurs (Using Tax Legal Relations as an Example)

M. N. Kobzar-Frolova 

Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Moscow, Russian Federation

✉ margokfnn@yandex.ru

Abstract. The article is devoted to the current and highly controversial issues of the actions of executive authorities at their discretion and judicial control over administrative discretion. The idea of the work: This article examines the features of discretion in the field of taxes and fees. The idea is brought to the fore that some theorists do not associate (deny) the presence of administrative discretion in financial relations. Legislation on taxes and fees began to actively develop only after perestroika, and was initially conflictual due to the law, which enshrines the existence of power relations and asserts the right to seize part of a person's property. Modern IT and Internet technologies not only provide taxpayers with ample opportunities and conditions for making a profit, but also create conditions under which the taxpayer does not have to pay taxes, and in some cases can count on a refund of the tax amount from the budget. The legislator does not have time to respond to innovations in technical progress. Tax authorities, daily faced with various financial schemes, often make decisions in the order of discretion. Objective: to convey the idea that the activity of tax authorities is legal, it is based on the rules of law and is aimed at protecting the interests of the state (economic, social, etc.). Judicial control is recognized to ensure compliance with the law in the field of taxes and fees. Result: The article provides individual examples. The main part of the work develops the issue of judicial control over the administrative discretion of tax authorities. The corresponding conclusions are made. In conclusion, it is concluded that discretion in tax legal relations, including in conflicts over tax disputes, must be understood as a legal relationship.

Keywords: discretion; administrative discretion; tax authorities; entrepreneurs; judicial review; tax control; right to appeal; legality; bad faith; reasonableness

Conflict of interest. The Author declares no conflict of interest.

For citation: Kobzar-Frolova M. N. Discretion Versus Modern Technologies and the Resourcefulness of Entrepreneurs (Using Tax Legal Relations as an Example). *Siberian Law Review*. 2025;22(4):555-571. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2025-22-4-555-571>. EDN: <https://elibrary.ru/oosyzs> (In Russ.)

ВВЕДЕНИЕ

Усмотрение – объективная реальность человеческой жизнедеятельности. В том случае, когда нет сложившегося жизненного подхода, правила, правовой нормы, человек действует по усмотрению. И это нормально. Это человеческая позиция: не остановиться и ждать – а действовать. Поэтому изначально воспринимать усмотрение как нечто негативное, аморальное, противоправное было бы неверно. К познанию сути усмотрения часто обращаются и философы, и социологи, и специалисты в различных областях юриспруденции [1]:

исследуемые ими вопросы часто являются дискуссионными, а порой в своих трудах они высказывают совершенно противоположные позиции.

В юриспруденции наибольший интерес возникает при исследовании проблем усмотрения в деятельности полиции, прокуратуры, судов и иных публичных органов, наделенных властными полномочиями. Некоторое время назад внимание исследователей привлекла опубликованная на страницах научного журнала «Сибирское юридическое обозрение» полемика в вопросах и ответах между дву-

мая видными юристами — теоретиками и практиками П. П. Серковым и Ю. П. Соловьев¹ по проблематике действий по усмотрению, судебному контролю за административной дискрецией и т. п. Нужно заметить, что Ю. П. Соловьев наиболее масштабно и глубоко исследовал данную проблематику в своей кандидатской диссертации² и иных работах [2; 3; 4].

Проблематика дискреции (усмотрения) в отношениях между органами исполнительной власти с одной стороны и невластным субъектом (гражданами, организациями различных форм) с другой, несмотря на широкое освещение этой темы в печати [5; 6]³ и на научных конференциях, продолжает оставаться актуальной. Это обусловлено и динамикой изменения общественных отношений, и развитием законодательства, и уровнем научных представлений о группах общественных отношений, и трансформацией границ компетенции должностных лиц органов публичной власти, и многим другим. С. А. Старостин, отмечая актуальность темы дискреции, дополняет: «Актуализировались проблемы законности и эффективности принимаемых решений, выбор которых, с одной стороны, направлен на соблюдение публичных интересов, с другой стороны, часто приводит к неверным результатам и ошибкам»⁴. В истории развития государственно-управленческих

отношений было время, когда ученые высказывались о том, что в правовом государстве усмотрение — важнейший способ государственного управления [7].

Представляет интерес мнение Ю. Н. Старилова, который пишет: «Несмотря на постоянное “усиление правовых начал” государственной деятельности, укрупнение масштаба и прочности механизма правового регулирования... *дискреция* остается, да и часто торжествует как в административной системе, так и во взаимоотношениях органов публичной власти с обществом... Исчезнет усмотрение из повседневной практической деятельности — и вмиг правовой мир станет нереально бедным, утопичным и невероятно противоречивым; само право и традиции его применения станут малореализуемыми, сомнительными, даже бессмысленными» [8, с. 4].

На то, что органы публичной власти и управления в отсутствие законодательной нормы действуют по своему усмотрению и даже вырабатывают некие правила, обосновывающие законность своих действий, обращал внимание Г. Ф. Шершеневич⁵. А. И. Елистратов писал: «Усмотрение и произвол в служебных взаимоотношениях столь же губителен, как и в отношениях между ними и гражданами» [9, с. 3]. Рассуждая о причинах дискреции, он дополнил, что государственные служащие —

¹ См.: Серков П. П., Соловьев Ю. П. Административное усмотрение: вопросы и ответы (часть 1) // Сибирское юридическое обозрение. 2022. Т. 19, № 4. С. 374–383. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2022-19-4-374-383>; Соловьев Ю. П., Серков П. П. Административное усмотрение: вопросы и ответы (часть 2) // Сибирское юридическое обозрение. 2023. Т. 20, № 1. С. 6–24. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2023-20-1-6-24>

² См.: Соловьев Ю. П. Усмотрение в административной деятельности советской милиции : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1982. 24 с.

³ См., напр.: Конярова Ж. К. Дискреционные полномочия прокурора и проблемы их реализации на досудебных стадиях уголовного процесса : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2008. 26 с.; Гирвиц А. В. Полицейское усмотрение в деятельности органов внутренних дел Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2017. 31 с.; Шерстобоев О. Н. Теория административного усмотрения: этапы формирования // Сибирское юридическое обозрение. 2023. Т. 20, № 2. С. 158–173. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2023-20-2-158-173>

⁴ Старостин С. А. В продолжение дискуссии об административном усмотрении // Сибирское юридическое обозрение. 2023. Т. 20, № 2. С. 147. DOI: <https://doi.org/10.19073/2658-7602-2023-20-2-145-157>

⁵ См.: Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учеб. пособие, [для студентов, аспирантов и преподавателей юрид. вузов] : [в 2 т.]. Переизд. (по изд. 1910–1912 гг.). М. : Юрид. колледж МГУ, 1995. Т. 2, вып. 2, 3, 4. С. 5–15, 78–83.

такие же люди, как и все граждане, и если государством поддерживается система усмотрения, то это неизменно приведет к подрыву у населения чувства закона и справедливости, «так как со справедливостью несовместим и самый благожелательный произвол... Для упорядочения публичных отношений усмотрение в них должно быть ограничено правом» [9, с. 3]. Ю. Н. Старилов, рассматривая усмотрение в качестве неотъемлемого элемента системы правоотношений и механизма правового регулирования, пишет о том, что «в практике публичного управления, как-то “само собой” сформировалось понимание, что усмотрение есть выражение “своего мнения” без оглядки на устоявшиеся правовые нормы, правопорядки, правила» [8, с. 3]. Однако это «во многом профессиональная служебная деятельность, сопряженная с анализом как общих правовых стандартов правоприменения, так и специальных предписаний в решении административных задач и исполнении должностных обязанностей» [8, с. 4]. В глобальных сферах правоприменения и правотворчества усмотрение можно представить как *правовое усмотрение*, то есть при выделении его сущности целесообразно обращать внимание на мощнейший социально-культурный и гуманистический потенциал усмотренческой деятельности многочисленных субъектов права [10].

ОСОБЕННОСТИ ДИСКРЕЦИИ В СФЕРЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Вопросы дискреции в налоговых отношениях рассматриваются исследователями преимущественно с позиции налоговых споров, когда речь идет об оспаривании в судебном порядке действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Отдельные ученые твердо убеждены, что в финансовых отношениях (а налоговые отношения есть значимая состав-

ная часть финансовых отношений) нет и не может быть отношений дискреции, поскольку финансовая деятельность не регулируется нормами административного права. Так, уважаемая О. Н. Горбунова, одна из разработчиков теории финансового права 1960–1980-х гг. прошлого века, писала: «Регулировать финансовую деятельность государства невозможно с помощью норм административного права... В таком регулировании немедленно проявятся усмотрение и волюнтаризм... влияние и регулирование должно происходить с помощью норм административного, а не финансового права, каждая норма которого основана на ее экономическом содержании, которое объективно и не зависит от воли людей» [11, с. 87]. К сожалению, в данном утверждении упускается весьма значимая составляющая финансовых отношений – деятельность финансовых органов, направленная на финансовый контроль, в основании которого были и остаются административно-процессуальные (процедурные) нормы. Тут уместно поддержать вывод Ю. А. Крохиной, которая убеждена, что «предмет финансового права – не зеркальное отражение финансов, а финансовые правоотношения», они «не копируют отношений финансовых» [12, с. 40]. С. В. Запольский, рассуждая о фискальной деятельности государства, отмечает, что эта деятельность имеет две составляющие. Первая связана с определением принципов налоговой политики, их законодательным закреплением, формированием налоговых органов, доведением порядка взимания налогов до налогоплательщиков. Вторая – с налоговым учетом, регистрацией налогоплательщиков, самим процессом налогообложения, налоговым контролем, применением налоговых санкций и т. д. С. В. Запольский выделяет как экономические, так и организационные – административно-управленческие – правовые отношения в сфере финансов (налогов и сборов). Таким

образом, административные правовые отношения в сфере финансов, налогов, сборов имеют место. А поскольку налоговое право изначально конфликтно в силу изъятия у лица части его собственности по решению извне, то отношения административного усмотрения, вне сомнения, присутствуют в сфере налогов и сборов [13, с. 267–282].

Небезынтересно в связи с этим и мнение С. А. Старостина, который полагает, что в административном усмотрении имеют место определенные конституционные начала «уже потому, что их не может не быть»⁶. И это логично. Налоговые правоотношения в своей основе также опираются на нормы Конституции Российской Федерации, например на принцип обязательности уплаты законно установленных налогов и сборов (ст. 57).

Согласно ст. 45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) обязанность по уплате налога должна быть исполнена в срок. Если лицо не исполняет, не должным образом исполняет обязанность по уплате налога (сбора), оно несет ответственность в соответствии с российскими законами и приобретает особый статус правонарушителя⁷. Заставляет задуматься обозначенная С. В. Запольским проблема, согласно которой, установив принцип обязательности уплаты налога, Конституция РФ не конкретизирует момент наступления налоговой обязанности. Ведь отдельные налоги, как подчеркивает С. В. Запольский, рассчитывает и взимает налоговый орган, причем производит это «путем отчуждения принадлежащих налогоплательщику на праве собственности,

хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств» [13, с. 289].

Напомним, налоговые правоотношения как вид (разновидность) юридических отношений в российской правовой системе сложились не так давно и находятся в стадии своего активного развития. Они получили свое законодательное оформление в начале 1980-х гг. во времена перестройки с принятием закона об индивидуальной трудовой деятельности⁸, объявлением о свободе предпринимательства и введением первых налогов в середине 1980-х гг. Ранее в Советской России предпринимательская деятельность признавалась незаконной и преследовалась в уголовном и административном порядке. Этим не опровергается то, что в советский период времени тоже были налоги (например, сельскохозяйственный, на бедность и другие). К слову, должное внимание изучению проблем налогообложения в 1950–1960-е гг. уделили ученые Института государства и права – Е. А. Ровинский, М. И. Пискотин и др. Сегодня же предпринимательство рассматривается как движущая сила, развивающая экономику страны⁹.

О налоговых правоотношениях стали говорить и писать позднее, когда сформировались налоговая система, система налоговых органов, была принята часть I НК РФ (1998), а налогоплательщик как субъект налоговых отношений приобрел не только обязанности, но и законные права, в том числе право на защиту своих интересов всеми доступными способами.

⁶ Старостин С. А. Указ. соч. С. 150.

⁷ См., напр.: Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии : моногр. М. : ВГНА, 2010. 472 с. ; Ее же. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии : дис. ... д-ра юрид. наук. Люберцы, 2011. 496 с.

⁸ См.: Об индивидуальной трудовой деятельности : Закон СССР от 19 нояб. 1986 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. № 47, ст. 964. (Документ утратил силу.)

⁹ См.: Попов А. В. Административно-правовое регулирование предпринимательства в годы перестройки и его итоги // Вестник Омской юридической академии. 2017. Т. 14, № 3. С. 101–107. DOI: <https://doi.org/10.19073/2306-1340-2017-14-3-101-107>

Законодательство о налогах и сборах прошло непростой, извилистый путь от первых разрозненных, экономически необоснованных поборов до современной экономически обоснованной системы. Статья 2 НК РФ гласит: «Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Само упоминание в правовой норме того, что налоговые отношения являются властными, говорит о неравенстве сторон в указанных отношениях, что само по себе создает конфликт, зачастую вызывает желание не следовать правовой норме, но направить силы, волю и разум предпринимателя на поиск решений, как, не нарушая закон, не платить налоги либо существенно уменьшить сумму платежа [13, с. 287–289]¹⁰.

В настоящее время, в силу ускоренного развития инженерных, финансовых, IT-технологий, наращивания потенциала интернет-ресурсов и интернет-платформ, ускорения обмена информационными ресурсами, техническим перевооружением и прочего, появляются новые возможности и условия для ведения бизнеса и извлечения прибыли (доходов). Налогоплательщики повышают эффективность бизнеса и используют средства, часто не противоречащие закону. Но девиантности нет по той причине, что отсутствует законодательный запрет, либо отношения вообще новы и не урегулированы правовой нормой. Часто законодатель не успевает за бегу-

щим вперед прогрессом, технологиями и основанной на них изворотливостью предпринимателя.

С сожалением надо признать, что все вышесказанное не позволяет законодателю работать на опережение и нормативно пресекать использование налогоплательщиком финансовых и иных схем, позволяющих ему уменьшать налогооблагаемую базу. Налоговый орган, ежедневно сталкиваясь с различными финансовыми схемами, в отдельных случаях хорошо изучив их, по итогам налогового контроля принимает решение в порядке дискреции (усмотрения). Конечно, при грамотно выстроенной защите со стороны налогоплательщика вполне реально доказать ошибочность доводов налогового органа и добросовестность бизнеса. К тому же суды высших инстанций при разрешении дел о налоговых спорах крайне редко встают на сторону налогового органа. Однако не все имеют возможность нанять грамотного адвоката по налоговым спорам, для многих предпринимателей это дорого.

ПРОБЛЕМАТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ДИСКРЕЦИИ

В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

Согласно ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) предпринимательская деятельность — это активная, законная, осуществляемая на свой страх и риск деятельность физического или юридического лица, направленная на извлечение дохода (прибыли). Доходы от предпринимательской деятельности составляют значительную часть бюджетов всех трех уровней власти. Вести бизнес разумно, эффективно, экономно, минимизируя свои расходы, — это основа выживаемости, прочного, надежного, стабильного бизнеса и конкурентноспособности

¹⁰ См.: Кобзарь-Фролова М. Н., Васянина Е. Л. Дискуссия о правовой природе российского финансового рынка // Пролог: журнал о праве. 2024. № 1 (41). С. 98–103. DOI: <https://doi.org/10.21639/2313-6715.2024.1.11>

предпринимателя¹¹. Предпринимательская деятельность всячески поддерживается на государственном уровне и охраняется законом. В этой связи вопрос о признании деятельности предпринимателя, оплачивающего налоги и представляющего в налоговый орган соответствующие отчеты, решен окончательно в пользу его *добросовестности*, а действия предпринимателя, связанные с минимизацией расходов, признаются судебной системой *разумными*. Данная позиция была четко выражена в абз. 1 и 3 п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53) при оценке обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика.

Основываясь на принципах законности, справедливости, разумности, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее – ВАС РФ) исходил из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В указанном выше Постановлении ВАС РФ высказался совершенно однозначно: «...действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны...». Сведения, которые представил налогоплательщик налоговому органу в налоговой декларации и (или) бухгалтерской отчетности, априори достоверны, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы (абз. 1 и 3 п. 1). Для этих целей Пленум ВАС РФ дал разъяснение понятия налоговой выгоды, к которой отнес уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой

льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета (абз. 1 и 3 п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ № 53).

Это так называемая одна сторона медали под названием «предпринимательская деятельность». Другая состоит в том, что государством созданы специализированные органы, уполномоченные осуществлять контроль за всесторонней и полной уплатой налогов и сборов, – налоговые органы. По своей сути налоговый орган – федеральная служба, субъект, представляющий интересы государства в части исполнения доходной части бюджета.

Осуществляя мероприятия налогового контроля, налоговые инспекторы действуют в соответствии с положениями части I НК РФ о налоговом контроле и инструкциями Федеральной налоговой службы, предназначенными, как правило, для служебного пользования. Эффективной является та работа налогового инспектора, при которой выявлены факты недобросовестности в действиях (бездействии) налогоплательщика, соответственно, обнаружено занижение суммы налога с дохода и произведен перерасчет. В силу этого в инструкциях даются рекомендации налоговым инспекторам в части выявления тех действий налогоплательщика, а также его приемов и способов ведения бизнеса, которые напрямую не нарушают законодательство о налогах и сборах, но могут быть отнесены (признаны) налоговым органом к недобросовестным. Обнаружение таких фактов служит поводом для доначисления сумм налогов, подлежащих уплате в доход государства.

Надо иметь в виду, что такие понятия, как «добросовестность», «разумность действий» налогоплательщиков,

¹¹ См.: Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : Постановление Пленума Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации. 2006. № 12.

«экономическая оправданность» и прочие, не содержатся в законодательстве о налогах и сборах. Эти понятия закреплены в части 1 ГК РФ и имеют отношение к участникам гражданских правоотношений. Законодатель установил пределы гражданских прав. В статье 10 ГК РФ говорится о том, что недопустимо осуществлять гражданские права с намерением причинить вред другому лицу, действовать в обход закона с противоправной целью, а также заведомо осуществлять свои гражданские права недобросовестно. Стороны, вступая в отношения, изначально предполагают добросовестность и разумность действий друг друга. В статье 53 ГК РФ уже вменяется обязанность представителю юридического лица, действовать добросовестно и разумно.

Как указано в п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23 июня 2015 г. № 25¹² (далее – Постановление Пленума ВС РФ № 25), добросовестность участников гражданских правоотношений и разумность их действий предполагаются, пока не доказано иное. Таким образом, и добросовестность, и разумность действий налогоплательщиков априори законны, пока иное не доказано вступившим в законную силу актом суда.

Доказывать добросовестность действия участнику гражданских правоотношений – предпринимателю, казалось бы, нет надобности. Если опираться на нормы гражданского законодательства – а они действуют в налоговых правоотношениях в том случае, когда отношения не урегулированы НК РФ (ст. 11), – то добросовестным следует признавать такое действие

(поведение) налогоплательщика, которое ожидает от него налоговый орган как орган публичной власти, представляющий интересы государства, а при проведении мероприятий налогового контроля налогоплательщик не уклоняется, не препятствует налоговому органу и содействует проведению проверки.

В судебной практике данные понятия встречаются часто, и связано это, прежде всего, с фактами исследования в суде доказательств об извлечении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, например, при неправомерном применении вычетов по НДС, балансировки цен, уменьшении стоимости объекта налогообложения, не говоря уже о случаях разработки и внедрения в практику финансовых схем, в которых усматривается целевая направленность на получение необоснованной выгоды, и прочее.

В своей практической деятельности по реализации мероприятий налогового контроля налоговые органы опираются на положения нормы ч. 1 ст. 54.1 НК РФ о том, что любое действие налогоплательщика, направленное на уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога и (или) искажение сведений о хозяйственной деятельности, об объекте налогообложения и т. п., признается недопустимым. Налоговые органы должны доказать, в чем состоит нарушение правовой нормы и какие обстоятельства указывают на недобросовестность налогоплательщика¹³, то есть содержат признаки правонарушения. Но законодательство о налогах и сборах не конкретизирует разницу между оптимизацией деятельности

¹² См.: *О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации* : Постановление Пленума Верхов. Суда Рос. Федерации от 23 июня 2015 г. № 25. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹³ См., напр.: *Кобзарь-Фролова М. Н.* Концептуальные основы теории налоговой деликтологии ... ; *Ее же.* Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии ... ; *Ее же.* Основания признания налогоплательщика и контрагента недобросовестными (отдельные вопросы теории и практики налогового контроля) // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. 2024. № 5. С. 122–129. DOI: https://doi.org/10.32326/19931778_2024_5_122

налогоплательщика и незаконным уменьшением налогооблагаемой базы. В этой связи налоговый орган любую оптимизацию рассматривает как недобросовестное действие налогоплательщика.

Уместно заметить, что государство гарантирует налогоплательщику, плательщику сборов защиту их прав и законных интересов, в том числе административную и судебную (ст. 22 НК РФ). Как правило, не соглашаясь с доводами налоговых органов, налогоплательщик переносит налоговый конфликт на рассмотрение и справедливое разрешение в суд. Суды, рассматривая налоговые споры, опираются как на нормы НК РФ, так и на нормы ГК РФ, принимая во внимание принцип (аксиому) о том, что налогоплательщик действует добросовестно до тех пор, пока налоговый орган не докажет иное.

Еще в 2006 г. в Пленум ВАС РФ выпустил Постановление № 53, которое направлено на создание единообразной судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств по налоговым спорам и рекомендует суду при разрешении налоговых споров исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Пленум ВАС РФ также дал разъяснение налоговой выгоды, которое рекомендуется использовать при рассмотрении арбитражными судами налоговых споров. Под налоговой выгодой следует понимать «уменьшение размера налоговой обязанности», а именно: уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета, – признавая все эти действия априори законными. Как указано в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53, если налогоплательщик представил в налоговый орган надлежаще оформленные документы о своей деятельности и своих действиях, то это является безусловным правом для получения налоговой выгоды.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, когда для целей налогообложения учтены операции, не соответствующие их действительному экономическому смыслу или не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (п. 3 ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ)).

В Постановлении Пленума ВС РФ № 25 разъяснено, что действия лица (налогоплательщика) могут быть признаны недобросовестными не только при наличии обоснованного заявления другой стороны (налогового органа), но и по инициативе суда, если усматривается очевидное отклонение действий участника гражданского оборота от добросовестного поведения. В случае установления явных признаков недобросовестности суд при рассмотрении дела выносит на обсуждение обстоятельства, недвусмысленно свидетельствующие о таком поведении (действии), основанием для чего служат ст. 56 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, ст. 65 АПК РФ.

В соответствии с ч. 1 ст. 65 АПК РФ каждый участник процесса должен доказывать обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своих требований и возражений. Следовательно, обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для признания налоговым органом налогоплательщика недобросовестным, возлагается на этот орган, то есть уполномоченное от налогового органа лицо должно представить суду неопровержимые доказательства, подтверждающие факты недобросовестности в действиях налогоплательщика.

Практические работники в данном случае придерживаются позиции, что признаки недобросовестности не могут быть шаблоном для судов, все обстоятельства

недобросовестности субъекта должны быть доказаны в суде. При рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговый орган представляет суду документальные или иные доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Все представленные документы (доказательства), как и доказательства, которые имеет право представить налогоплательщик, подлежат исследованию на судебном заседании в полном объеме, согласно ст. 162 АПК РФ, и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений ст. 71 АПК РФ. При рассмотрении дела арбитражный суд непосредственно исследует все представленные доказательства по делу, то есть знакомится с письменными доказательствами, осматривает вещественные доказательства, заслушивает показания свидетелей и объяснения иных лиц, участвующих в деле, заключения экспертов и специалистов (ст. 162 АПК РФ). Оценка доказательств происходит непосредственно в судебном заседании. При оценке доказательств арбитражный суд исходит из сложившегося внутреннего убеждения, основанного на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств (п. 1 ст. 71 АПК РФ). Также суд оценивает относимость, допустимость и достоверность каждого из доказательств в отдельности, их достаточность и взаимосвязь (п. 2 ст. 71 АПК РФ). Никакие доказательства не имеют для арбитражного суда заранее установленной силы (п. 5. ст. 71 АПК РФ).

Рассматривая каждое дело, суды исходят из законности и принципа равен-

ства всех перед законом и судом¹⁴. Вместе с тем, как отметил Ю. П. Соловей на проходившей 30 мая 2025 г. в Омске всероссийской научно-практической конференции, посвященной проблемам судебного контроля над административным усмотрением, ни Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации, ни АПК РФ не содержат критерии, по которым суд должен проверять законность реализации административного усмотрения.

Опираясь на подборки СПС «КонсультантПлюс», мы выявили обстоятельства, существование которых налоговый орган связывает с нарушением законодательства о налогах и сборах, и в связи с чем данный орган выносит акт о привлечении к налоговой ответственности в порядке дискреции¹⁵:

- налогоплательщик ранее привлекался к налоговой ответственности;
- налогоплательщиком было создано юридическое лицо незадолго до совершения хозяйственной сделки;
- разовый характер или неритмичность проведения сделок;
- финансовое оформление сделок осуществляется в одном и том же банке, при этом операции осуществляются не по месту нахождения налогоплательщика;
- мониторинг сделок позволяет отследить и выявить цепь транзитных платежей или расчетов между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций¹⁶;
- посредством налогового контроля и/или мониторинга выявлены обстоятельства, указывающие на взаимозависимость и /или подконтрольность участников сделки;

¹⁴ См.: *Обзор* судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) : утв. Президиумом Верхов. Суда Рос. Федерации 25 дек. 2019 г. // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. 2020. № 7.

¹⁵ См.: *Как* проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ См., напр.: *Об отдельных* вопросах, связанных с налогообложением в сделках между взаимозависимыми лицами : письмо Минфина России от 13 июля 2016 г. № 03-01-18/40957 ; *О применении* норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» : письмо ФНС России от 16 авг. 2017 г. № СА-4-7/16152@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

– участие третьих лиц (посредников) в одной хозяйственной операции¹⁷.

Надо признать, что некоторые из указанных обстоятельств были названы в п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ № 53.

Вместе с тем анализ перечисленных обстоятельств позволяет заключить, что большинство из них ни сами по себе, ни в некоторой совокупности не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной и принятия решения о недобросовестности налогоплательщика, о чем, к слову сказать, предостерег суды, которые рассматривают дела, вытекающие из налоговых контрольно-надзорных отношений, Пленум ВАС РФ (п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ № 53).

К сказанному уместно добавить, что ссылки налоговых органов на нарушение требований, изложенных в ведомственных актах (письмах, инструкциях), могут быть подвергнуты сомнению и не приняты судом вследствие того, что данные акты не имеют силы закона.

Учитывая, что законодатель не определил в НК РФ признаки и соотношение понятий «недобросовестность», «оптимизация», «незаконное уменьшение налоговой базы», инспекторы налоговых органов, опираясь на ведомственные акты, действуя в порядке усмотрения, самостоятельно выделяют обстоятельства, которые, по их мнению, выступают основанием для признания налогоплательщика недобросовестным [14]. Некоторые из них нашли отражение в актах (письмах) Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы. Данные обстоятельства довольно-таки часто становятся предметом рассмотрения в ар-

битражных судах. Верховный Суд Российской Федерации (далее – ВС РФ) не раз давал свои разъяснения в связи с вынесением налоговыми органами решений в порядке дискреции. Наиболее часто, особенно в последние 10 лет, предметом спора становится вопрос о признании недобросовестными действий по дроблению бизнеса между несколькими налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы. Данный факт не запрещен действующим законодательством о налогах и сборах, но рассматривается ФНС России как основание для признания действий налогоплательщика направленными на обогащение и уход от уплаты налога в полном объеме.

На данное обстоятельство обратил внимание законодатель. Так, Правительством РФ в Государственную Думу Федерального Собрания РФ внесен законопроект¹⁸, ориентированный на внедрение инноваций (установление «справедливости») при налогообложении, в частности, для лиц, применяющих специальные налоговые режимы. С установлением прямого запрета на дробление бизнеса между несколькими налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы, не получилось... Запрета фактически нет. Предлагается создать такие условия, при которых переход на упрощенную налоговую систему (а следовательно, дробление бизнеса) будет налогоплательщику неинтересен и экономически не оправдан. В паспорте проекта написано: «направлен на новации в налоговой системе». Это не в полной мере верно с теоретической точки зрения. Но это отдельная тема. Можно предположить, что данный законопроект разработан

¹⁷ См.: *О применении вычетов по НДС при строительстве объектов недвижимости, осуществляемом в период с 2001 по 2010 гг.* : письмо ФНС России от 8 апр. 2011 г. № КЕ-4-3/5585@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸ См.: *О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации (в части совершенствования налоговой системы)* : паспорт проекта Федер. закона № 639663-8. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

и внесен по настоящему требованию Минфина России. В частности, данный законопроект предлагает донастройку режима упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) и создание условий, направленных на плавный и поэтапный переход на общий режим налогообложения тех налогоплательщиков, которые применяют в настоящее время один из режимов УСН. Но главное, указанный законопроект направлен, согласно позиции Правительства РФ, на борьбу со схемами дробления бизнеса. Последнее, опять-таки по мнению Правительства РФ, позволит налогоплательщикам, применяющим режимы УСН, не платить косвенные налоги, что зачастую становится конкурентным преимуществом по отношению к другим и нарушает принцип равенства налогообложения.

В пояснительной записке к законопроекту сказано: «Проект федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации” направлен на реализацию Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 29 февраля 2024 г.» Введением закона в действие предполагается «комплексное системное изменение параметров налоговой системы в части налогообложения корпоративных и личных доходов на базе принципа справедливости и эффективности перераспределения поступлений между различными слоями населения и секторами экономики».

Для налогоплательщиков, применяющих УСН, законопроектом предусматривается увеличение предельного размера доходов до 450 млн руб., а также увеличение размера остаточной стоимости основных средств и прочего. Данные величины будут ежегодно индексироваться на коэффициент-дефлятор. Налогоплательщики, применяющие УСН, станут

плательщиками НДС, что, собственно, если не разрушает, то подкашивает всю систему режимов УСН. Предлагается послабление для налогоплательщиков, применяющих УСН, – освобождение от НДС, если за предшествующий налоговый период сумма доходов не превысила 60 млн руб., а также применение либо общего порядка исчисления и уплаты НДС, либо пониженных ставок по НДС в размере 5 %. Вместе с тем налогоплательщики, применяющие УСН по данным пониженным ставкам, не будут иметь право на налоговые вычеты по НДС.

Законопроектом предусмотрена амнистия для налогоплательщиков, готовых отказаться от схем дробления бизнеса: устанавливается порядок прекращения обязанности по уплате налогов, пеней, штрафов (амнистии), не уплаченных в результате дробления бизнеса налогоплательщиков, при добровольном отказе такими лицами от дробления бизнеса. Правительство полагает, что принятие данных изменений не приведет к негативным социально-экономическим и финансовым последствиям, а их реализация не окажет влияния на достижение целей государственных программ Российской Федерации.

Таким образом, законопроект не содержит прямых запретов на дробление бизнеса, не содержит запрета на одновременное открытие одним лицом трех–пяти организаций и не вносит каких-либо изменений в порядок проведения налогового контроля. А значит, практика принятия дискреционных актов в данном случае продолжится.

В настоящее время часто встречаются такие ситуации, когда в ходе мероприятий налогового контроля налоговым инспектором устанавливается, что налогоплательщик перераспределит своих сотрудников между взаимозависимыми организациями. Например, бухгалтер ведет одновременно три–четыре организации, участвующие

в единой цепочке (схеме) бизнеса. Отсюда инспектор налогового органа делает вывод, что формально налогоплательщик произвел дробление численности работников. Такое действие рассматривается налоговым органом как извлечение необоснованной налоговой выгоды. Повторим, законодательного запрета на совершение таких действий не имеется. Подобные конфликты часто рассматриваются в арбитражных судах. Интересно, что ВС РФ, рассматривая подобное дело в 2018 г.¹⁹, поддержал доводы налогового органа. Однако чаще у налогового органа нет достаточных доказательств или они опровергаются налогоплательщиком.

Большое количество дел приходится на рассмотрение конфликтов, связанных с так называемым манипулированием ценами, в том числе по сделкам с взаимозависимыми лицами. Осуществляя мероприятия налогового контроля, инспектор сопоставляет средние отпускные цены и цену сделки в целях выявления фактов занижения цены, то есть налоговый инспектор должен доказать, что налогоплательщик реализовывал товары (работы, услуги) аффилированному лицу, применяющему УСН, по заниженной цене. Фактически данное отклонение станет для инспектора поводом для принятия решения о недобросовестности и, соответственно, привлечении к налоговой ответственности. В подобных случаях ВС РФ совершенно однозначно поддерживает малый бизнес. Например, Судебная коллегия по экономическим спорам указывает, что «отличие примененной налогоплательщиком цены от уровня цен, обычно применяемых по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота,

также не может служить самостоятельным основанием для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды»²⁰.

Таким образом, ВС РФ поставил точку в вопросе о том, что отклонение от цены или, как полагает налоговый орган, «манипулирование ценами» не является самостоятельным доказательством вины налогоплательщика и требует дополнительно сбора данных об иных обстоятельствах, указывающих в своей совокупности на недобросовестность ведения бизнеса.

В категории налоговых споров довольно часто рассматриваются конфликты по итогам проверки на недобросовестность контрагента налогоплательщика, поскольку тут широта предположений и вынесения налоговым органом актов в порядке дискреции не имеет границ. Анализ решений судов высших инстанций позволил выявить несколько обстоятельств, по которым налоговый орган выносит решение о недобросовестности контрагента. Некоторые из них не вызывают сомнений, поскольку основаны на законодательных запретах, иные же требуют правового оформления. Так, налоговый орган может вынести акт о признании контрагента налогоплательщика недобросовестным в случаях, если:

- 1) контрагент не зарегистрирован в Едином государственном реестре налогоплательщиков;
- 2) осуществляет свою деятельность без лицензии (при ее необходимости)²¹;
- 3) является «массовым» учредителем (открыл несколько компаний);
- 4) не имеет расходов (издержек), связанных с ведением бизнеса;
- 5) не имеет в штате собственного персонала;

¹⁹ См.: *Определение* Верхов. Суда Рос. Федерации от 5 сент. 2018 г. № 308-КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ *Определение* Судеб. коллегии по экономич. спорам Верхов. Суда Рос. Федерации от 29 марта 2018 г. № 303-КГ17-19327 по делу № А04-9989/2016. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²¹ См.: *Определение* Судеб. коллегии по экономич. спорам Верхов. Суда Рос. Федерации от 25 янв. 2021 г. № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

6) на балансе фирмы не значатся основные средства, не имеется транспортных средств (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 53);

7) не имеет складских помещений и (или) производственных активов и прочего – перечень остается открытым.

В 2021 г. в целях обоснования и утверждения позиций налоговых органов при рассмотрении в суде дел о налоговых конфликтах, возникающих по результатам налогового контроля, и в связи с необходимостью устранения проблем применения на практике ст. 54.1 НК РФ выпущено Письмо ФНС России № БВ-4-7/3060@²². Раздел VIII данного документа содержит непосредственные рекомендации по доказыванию выявленных при проведении мероприятий налогового контроля обстоятельств и юридическому обоснованию при квалификации налоговых деликтов, в частности рекомендации по выявлению фактов незаконного уменьшения налоговой базы. По своей сути рекомендации, о которых идет речь, не только расширяют действие норм НК РФ, но и вводят процедуры, не закрепленные данным кодексом.

В любом случае при выявлении в ходе налогового контроля схем дробления бизнеса налоговый инспектор производит доначисление сумм налога, подлежащего уплате в бюджет.

По мнению П. П. Серкова, пределы административного усмотрения органов исполнительной власти сдерживаются судебной правоприменительной практикой, основанной на принципах справедливости и законности [15, с. 439], и устанавливаются в интересах человека, общества и государства [15, с. 442]. Суд, рассматривая дела по налоговым спорам, требует предоставления сторонами спора доказательств, обосновывающих законность их действий, в полном объеме и осуществ-

ляет проверку законности вынесенного налоговым органом решения, используя все инструменты судебной власти.

А вот А. А. Гришковец предполагает, что усмотрение чаще всего присутствует тогда, когда есть неопределенность в действующих нормативных правовых актах [16, с. 29].

Заключение

ФНС России – это не законодательный орган, а федеральная служба, которая вправе принимать только подзаконные акты (инструкции, письма, формы и т. п.), разъясняющие и конкретизирующие порядок применения той или иной законодательной нормы. Акты ФНС России носят рекомендательный, необязательный характер. Они могут быть направлены на организацию работы подведомственных структур, повышение эффективности работы налоговых инспекторов. Действия и акты налоговых органов, в том числе акты, принятые в порядке усмотрения, не опирающиеся на законодательную норму, могут быть оспорены в суде.

Нужно заметить, что НК РФ не содержит запретов на дробление бизнеса, выбор режима налогообложения, установление цены реализации и т. д. Предприниматели вправе самостоятельно выбирать форму осуществления предпринимательской деятельности, налоговый режим, контрагентов, определять ценообразование.

Несомненно, следует принять во внимание то, что от состояния доходной части бюджета (суммы поступающих налогов и сборов) зависит выполнение социальных программ, а также то, что налоговый орган защищает финансовые интересы и отстаивает экономический суверенитет государства. Есть понимание того, что законодатель зачастую постфактум реагирует на схемы ведения бизнеса, отдельные девиантные проявления

²² См.: *О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации* : письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

налогоплательщиков, и в этой связи решающая роль отводится системе правосудия с принятыми формами разбирательства и инструментами доказывания.

Согласимся с выводом Ю. Н. Старилова, что усмотрение – «...спутник как административного правоприменения, так и нормотворчества» [8, с. 4]. На упомянутой выше всероссийской научно-практической конференции Ю. Н. Старилов выразил мнение о необходимости усиления возможностей полноценного судебного контроля за актами усмотрения, вынесенными органами публичной власти.

В заключение приходим к выводу о том, что в современных условиях правоприменительной практики налоговых органов усмотрение – неотъемлемая часть механизма налоговых контрольно-надзорных отношений. Несмотря на то что акты налоговых органов, принятые в порядке усмотрения, не имеют на то законодательного обоснования, нужно сказать, что они принимаются в соответствии с легально стоящими перед налоговыми органами целями и задачами и направлены на соблюдение законности ведения бизнеса, своевременную уплату налогов в полном объеме. Российское объективное право уполномочивает органы исполнительной власти (в том числе налоговые) действовать в пределах (рамках) установленных правовой нормой властных полномочий, дает возможность проявить усмотрение, служа целям и интересам общества и государства. Акты налоговых органов зачастую служат целям преодоления

и заполнения пробелов в действующем законодательстве.

Поскольку решение, вынесенное налоговым органом в порядке усмотрения, не имеет в своем основании законодательной нормы, то действия налогового органа оспоримы, соответственно, акт налогового органа (решение) может быть признан в суде ничтожным. Сдерживающим фактором, направленным на соблюдение пределов усмотрения, выступает контроль (прежде всего судебный) и прокурорский надзор [6]²³. Как верно заметил Ю. П. Соловей, опираясь на Постановление Пленума ВС РФ от 28 июня 2022 г. № 21²⁴, должна быть обеспечена обоснованность и всесторонняя оценка фактических обстоятельств дела, важно доверие к закону и действиям государства, административные акты, их мотивированность и действия должны быть соразмерны (пропорциональны) цели закона и т. п.

Резюмируя, хотелось бы подчеркнуть, что усмотрение в налоговых юридических отношениях, в том числе в конфликтах по налоговым спорам, в целом понимается нами как правовое отношение, в основе которого лежит вынесенный уполномоченным органом публичной власти (должностным лицом) подзаконный ненормативный акт, который имеет своим назначением юридическое разрешение дела, но является оспоримым в силу того, что основания и (или) порядок его издания не урегулированы правовыми нормами с достаточной полнотой или конкретностью (например, законом, НК РФ).

²³ См.: *Гармонизация судебной реформы с реформой государственного контроля и надзора: актуальные проблемы теории и практики* : моногр. / [А. И. Стахов, М. Н. Кобзарь-Фролова, С. А. Порываев, Е. Г. Шалманов] ; под ред. д-ра юрид. наук, проф. А. И. Стахова. М. : РГУП, 2019. 281 с.

²⁴ См.: *О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации* : Постановление Пленума Верхов. Суда Рос. Федерации от 28 июня 2022 г. № 21 // Бюл. Верхов. Суда Рос. Федерации. 2022. № 9.

Список литературы

1. Денисенко В. В., Денисенко С. Г. Философско-правовой анализ дискреционных полномочий властных субъектов административно-деликтных отношении // *Философия права*. 2023. № 4 (107). С. 80–86.
2. Соловей Ю. П. Стандарты судебной оценки дискреционных актов органов (должностных лиц) публичной организации по законодательству Российской Федерации об административном судопроизводстве // *Вестник университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)*. 2015. № 8 (12). С. 99–113.
3. Соловей Ю. П. Дискреционный характер административного акта как обстоятельство, исключающее судебную проверку его законности // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2019. № 4. С. 72–99. DOI: <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2019.4.72.99>
4. Соловей Ю. П. Административное усмотрение (сравнительно-правовое исследование) // *Формирование и развитие отраслей права в исторической и современной правовой реальности России* : моногр. : в 12 т. / [Р. Л. Хачатуров, Л. И. Глухарева, А. А. Головина и др.] ; под ред. д-ра юрид. наук, проф. Р. Л. Хачатурова. М. : Юрлитинформ, 2022. Т. VIII: Административное право в системе современного российского права / под ред. проф. Р. Л. Хачатурова, проф. А. П. Шергина. С. 407–454.
5. Бросалина А. А. Административное усмотрение: понятие и пределы реализации в деятельности органов исполнительной власти // *Государственная служба*. 2023. Т. 25, № 5 (145). С. 6–14. DOI: <https://doi.org/10.22394/2070-8378-2023-25-5-6-14>
6. Зырянов С. М. Пределы усмотрения в правоприменительной деятельности органов исполнительной власти // *Административное право и процесс*. 2018. № 7. С. 72–77.
7. Манохин В. М. Правовое государство и проблема управления по усмотрению // *Советское государство и право*. 1990. № 1. С. 23–30.
8. Стариков Ю. Н. Административное усмотрение – не «свое мнение», а правовое решение! // *Административное право и процесс*. 2024. № 12. С. 3–13. DOI: <https://doi.org/10.18572/2071-1166-2024-12-3-13>
9. Елистратов А. И. Основные начала административного права. М. : Изд. Г. А. Лемана, 1914. 337 с.
10. Стариков Ю. Н. Сложный путь познания правового усмотрения: к чувству уверенности на основе ценностных ориентиров // *Административное право и процесс*. 2025. № 1. С. 15–25. DOI: <https://doi.org/10.18572/2071-1166-2025-1-15-25>
11. Горбунова О. Н. Избранное = Best works / [предисл. И. А. Цинделиани]. М. : РГУП, 2017. 542 с.
12. Крохина Ю. А. Доктрина как фактор оптимизации финансового законодательства // *Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства* : материалы междунар. науч. конф. Черновцы, 2003. Вып. 1. С. 40.
13. Запольский С. В. Теория финансового права: научные очерки. М. : РАП, 2010. 371 с.
14. Брызгалов А. В. Учетная политика предприятия для целей налогообложения на 2022 год // *Налоги и финансовое право*. 2022. № 2. С. 9–115.
15. Серков П. П. Правоотношение (Теория и практика современного правового регулирования) : моногр. : в 3 ч. М. : Норма, 2018. Ч. первая: Грани правового неведомого. 512 с.
16. Гришковец А. А. Государственная служба и гражданское общество: правовые проблемы взаимодействия (практика России) // *Государство и право*. 2004. № 1. С. 24–36.

References

1. Denisenko V. V., Denisenko S. G. Philosophical and Legal Analysis of Discretionary Powers of Government Subjects of Administrative and Tort Relations. *Philosophy of Law*. 2023;4:80-86. (In Russ.)
2. Solovey Yu. P. Standards of Judicial Evaluation of Discretionary Acts of Bodies (Officials) of Public Administration Under the Laws of the Russian Federation on Administrative Procedures. *Courier of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*. 2015;8:99-113. (In Russ.)
3. Solovey Yu. P. Discretionary Nature of Administrative Act as a Circumstance Precluding Judicial Review of Its Legality. *Law. Journal of the Higher School of Economics*. 2019;4:72-99. DOI: <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2019.4.72.99> (In Russ.)
4. Solovey Yu. P. Administrative Discretion (A Comparative Legal Study). In: Khachaturov R. L., Glukhareva L. I., Golovina A. A. etc. *Formation and Development of Branches of Law in the Historical and Contemporary Legal Reality of Russia. Vol. VIII: Administrative Law in the System of Modern Russian Law*. Moscow: YurLitinform Publ.; 2022. P. 407–454. (In Russ.)
5. Brosalina A. A. Administrative Discretion: the Concept and Implementation Limits in the Activities of Executive Authorities. *Public Service*. 2023;25(5):6-14. DOI: <https://doi.org/10.22394/2070-8378-2023-25-5-6-14> (In Russ.)
6. Zyryanov S. M. Discretion Limits in Law Enforcement Activities of Executive Bodies. *Administrative Law and Procedure*. 2018;7:72-77. (In Russ.)
7. Manokhin V. M. The Rule of Law and the Problem of Discretionary Governance. *Soviet State and Law*. 1990;1:23-30. (In Russ.)

8. Starilov Yu. N. Administrative Discretion: Not “One’s Own Opinion”, but a Legal Solution! *Administrative Law and Procedure*. 2024;12:3-13. DOI: <https://doi.org/10.18572/2071-1166-2024-12-3-13> (In Russ.)
9. Elistratov A. I. *Fundamental Principles of Administrative Law*. Moscow: Publ. by G. A. Leman; 1914. 337 p. (In Russ.)
10. Starilov Yu. N. A Complicated Path of Understanding Legal Discretion: on the Sense of Confidence Based On Value Orientations. *Administrative Law and Procedure*. 2025;1:15-25. DOI: <https://doi.org/10.18572/2071-1166-2025-1-15-25> (In Russ.)
11. Gorbunova O. N. *Best Works*. Moscow: Russian State University of Justice Publ.; 2017. 542 p. (In Russ.)
12. Krokhtina Yu. A. Doctrine as a Factor in Optimising Financial Legislation. In: *Financial-Legal Doctrine of the Post-Socialist State. Iss. 1*. Chernovtsy, 2003. P. 40. (In Russ.)
13. Zapol’skii S. V. *The Theory of Financial Law: Scholarly Essays*. Moscow: Russian Academy of Justice Publ.; 2010. 371 p. (In Russ.)
14. Bryzgalin A. V. 2022 Accounting Policy of the Enterprise for Taxation Purposes. *Tax and Financial Law*. 2022;2:9-115. (In Russ.)
15. Serkov P. P. *Legal Relationship (Theory and Practice of Modern Legal Regulation). Part 1*. Moscow: Norma Publ.; 2018. 512 p. (In Russ.)
16. Grishkovets A. A. State Service and Civil Society: Legal Problems of Correlation (Practice of Russia). *State and Law*. 2004;1:24-36. (In Russ.)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Маргарита Николаевна Кобзарь-Фролова, главный научный сотрудник сектора административного права и административного процесса Института государства и права Российской академии наук (ул. Знаменка, 10, Москва, 119019, Российская Федерация), доктор юридических наук, профессор; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2885-6401>; e-mail: adminlaw@igpran.ru

ABOUT THE AUTHOR

Margarita N. Kobzar-Frolova, Chief Researcher of the Administrative Law and Administrative Procedure Sector of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences (10 Znamenka str., Moscow, 119019, Russian Federation), Doctor of Legal Sciences, Professor; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2885-6401>; e-mail: adminlaw@igpran.ru

Поступила | Received
15.07.2025

Поступила после рецензирования
и доработки | Revised
26.11.2025

Принята к публикации | Accepted
27.11.2025