

Информация для цитирования:

Демин А. В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 42–55. DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-42-55.

Demin A. V. Diskreksiya v nalogovom prave [Discretion in Tax Law]. Vestnik Permskogo Universiteta. Juridicheskie Nauki – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2017. Issue 35. Pp. 42–55. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-42-55.

УДК 336.201

DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-42-55

ДИСКРЕЦИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Диспозитивность в налоговом праве и “партнерская” модель налогового администрирования», основной конкурс 2016–2017 гг., проект № 16-03-00044

А. В. Демин

Доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры
коммерческого, предпринимательского и финансового права
Сибирский федеральный университет
660075, Россия, г. Красноярск, ул. Маерчака, 6
ORCID: 0000-0002-2535-2016
ResearcherID: S-3844-2016
e-mail: demin2002@mail.ru

Введение: анализируются дискреционные полномочия налоговых органов. **Цель:** выявить основные характеристики использования дискреции в налоговом праве. **Методы:** используются общенаучные (диалектика, анализ и синтез, абстрагирование и конкретизация) и частнонаучные методы исследования (формально-юридический, сравнительно-правовой, технико-юридический). **Результаты:** российские и зарубежные законодатели активно используют дискреционные полномочия налоговых органов для достижения целей правового регулирования для преодоления неопределенности в налоговом праве. **Выводы:** дискреция в налоговом праве предназначена для того, чтобы в ситуации полной или относительной неопределенности налоговый орган имел возможность выбрать из ряда правомерных альтернатив оптимальное решение, которое позволит ему наиболее эффективно и справедливо реализовать намерение законодателя. Атрибутивные признаки дискреции в налоговом праве включают: наличие правовых оснований; реализацию дискреционных полномочий строго в рамках компетенции и предметов ведения; альтернативность выбора, где каждая из возможных альтернатив является правомерной; учет конкретной обстановки и свободное усмотрение при принятии дискреционного решения; творческий характер; дискреционное решение принимается под воздействием как объективных, так и субъективных факторов; дискреция ограничивается правовыми и внеправовыми рамками; результатом осуществления дискреционного полномочия является принятие оптимального решения по делу. Правовые формы дискреции в налоговом праве: использование правовых принципов, anti-avoidance rules, оценочных норм, расчетных методов налогообложения, аналогии закона и аналогии права, относительно-определенных санкций и т. п.

Ключевые слова: дискреция; диспозитивность; правоприменение; свобода выбора; налог; налоговый орган; налоговое право; налогообложение

DISCRETION IN TAX LAW**A. V. Demin**

Law Institute – Siberian Federal University
 6, Maerchaka st., Krasnoyarsk, 660075, Russia
ORCID: 0000-0002-2535-2016
ResearcherID: S-3844-2016
 e-mail: demin2002@mail.ru

Introduction: the article examines discretionary powers of the tax authorities. **Purpose:** to identify the main characteristics of the use of discretion in tax law. **Methods:** the study is based on empirical methods of comparison, description and interpretation, theoretical methods of formal and dialectical logic, and specific scientific methods: legal dogmatic method and method of legal norm interpretation. **Results:** Russian and foreign lawmakers are actively using discretionary powers of the tax authorities to achieve the objectives of legal regulation to overcome the uncertainty in tax law. **Conclusions:** discretion in tax law is designed so that in a situation of complete or relative uncertainty the tax authority could have the opportunity to choose the optimal solution from a number of legitimate alternatives. The attribute signs of discretion in tax law include: existence of legal bases; implementation of discretionary powers strictly within the competence; alternativeness of the choice, where each of possible alternatives is lawful; accounting of the specific situation in case of adoption of the discretionary decision (the situation-based approach); creative nature; a discretionary decision is made under the influence of both objective and subjective factors; discretion is limited by legal and extra-legal framework; the exercise of a discretion power results in choosing the optimal resolution for the case. Legal forms of discretion in tax law: the use of legal principles, anti-avoidance rules, valuation norms, presumptive taxation, analogy of the law, relative sanctions, etc.

Keywords: discretion; dispositivity; enforcement; freedom of choice; tax; tax authority; tax law; taxation

Введение

Актуальность теоретико-прикладных исследований дискреции в налоговом праве не вызывает сомнений. «Мало какие аспекты права государственных доходов вызывают эмоции, более сильные, чем осуществление дискреционных полномочий налоговыми органами» [19, p. 1].

Сегодня дискреционные элементы широко представлены в отраслях частного и публичного права. Налоговое право не является исключением. При этом диспозитивные проявления могут охватывать как властных субъектов (территориальные образования, государственные и муниципальные органы, должностные лица), так и частных лиц. «Действие принципа диспозитивности в налоговом праве реализуется в отношении всех субъектов налогового правоотношения. В Налоговом кодексе РФ присутствует диспозитивное регулирование прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов» [7, с. 39].

Мы рассматриваем дискрецию (дискреционную власть, дискреционные полномочия) в качестве *особой разновидности диспозитивности*. В этом контексте «актуальным представляется преодоление сложившегося в правовой

теории и практике стереотипа, в соответствии с которым диспозитивность все еще рассматривается в качестве принципа, присущего исключительно частным субъектам. Такое восприятие диспозитивности уже не соответствует реалиям современного развития» [6, с. 104]. Полагаем, нужно поддержать постановку вопроса о существовании в праве «автономии в широком смысле этого слова, т. е. установленной законом возможности действовать в той или иной конкретной сфере монополично, самостоятельно и независимо от других лиц», что ведет к признанию того факта, что «автономия в широком смысле свойственна не только субъектам частного права, но и субъектам публичного права» [14, с. 18].

Отдельные авторы полагают, что диспозитивность как правовая технология применима лишь в отношении частных лиц, но не к государству и его органам, а административный акт не может являться средством реализации диспозитивных начал, так как он основан на компетенции и не позволяет властным субъектам «уклоняться» от реализации предусмотренных полномочий [5, с. 18]. Вряд ли такая позиция заслуживает поддержки, ведь дискреция как особая форма управленческой деятельности как

раз и означает возможность властного субъекта действовать по своему усмотрению в зависимости от складывающейся ситуации, нередко включая и «право на бездействие».

Таким образом, диспозитивность характеризуется *универсальным характером* в отношении не только нормативных сегментов системы права (отрасли, подотрасли, институты, нормативно-логические конструкции), но и различных категорий субъектов.

1. Понятие дискреции в российском и зарубежном праве

Как соотносятся между собой категории «дискреция» и «усмотрение»? Полагаем, они имеют общую природу и могут использоваться как *взаимозаменяемые*. Многое зависит от позиции конкретного автора. В настоящей работе мы рассматриваем категорию «усмотрение» как более *широкий концепт*, характеризующий феномен диспозитивности в целом и универсально применимый ко всем участникам правового общения. Что же касается терминов «дискреция», «дискреционный» и производных от них, то они будут применяться исключительно для характеристики статуса властных субъектов, чтобы подчеркнуть специфику применения диспозитивных начал в отношении последних. Разумеется, такое «разграничение» достаточно условно. В конце концов «дискреция» в подавляющем большинстве трудов определяется именно через «усмотрение», т. е. категория «усмотрение» выступает здесь *родовым понятием*.

Заметим, что элементы усмотрения как возможность (и обязанность) проявления активности, инициативы, творчества, нестандартного подхода к решению вопроса могут (и должны) сопровождать любые процессы правотворчества, толкования права и правоприменения. В этом смысле можно говорить о дискреции в *широком смысле слова*, т. е. о дискреции, которая не требует официальной легализации и в большинстве своем характеризует любую интеллектуально-волевою деятельность людей. Еще В. Н. Дубовицкий рассматривал усмотрение в широком, общесоциальном, понимании как всякое решение, мнение, заключение вообще [9, с. 49]. В этом контексте «феномен усмотрения пронизывает всю человеческую практику и может считаться одним из краеугольных камней теории человеческой деятельности, характеризующих сознательное ее начало» [3, с. 8].

Что же касается дискреции в *узком значении*, как особого юридического инструментария, то отечественными и зарубежными авторами разработаны многочисленные (и разнообразные) подходы и дефиниции. Отдельные авторы

рассматривают административную дискрецию не просто узко – как ординарное правовое средство, но «суперузко» – как *исключительное средство*, подлежащее применению лишь в чрезвычайных обстоятельствах. В частности, в зарубежной литературе встречается мнение об ограничении применения дискреции фискальными органами лишь наиболее *сложными случаями* (hard cases), когда юридические аргументы не приводят к единственно верному решению [19, р. 14].

В зарубежной правовой науке проблематика дискреции активно исследуется, прежде всего, в контексте судебного усмотрения и при общем доминировании социологических и логико-семантических правовых школ и традиций. Основные дискуссии разворачиваются не о допустимости дискреции как таковой в административных практиках – она фактически никем не оспаривается, но вокруг пределов и объема (диапазона) осуществления дискреционных полномочий. Конкретные подходы и дефиниции зависят от исходного правопонимания конкретных авторов.

Наиболее известным исследователем является Кеннет Дэвис (Kenneth Davis), по мнению которого «должностное лицо обладает усмотрением всякий раз, когда допустимые пределы его полномочий оставляют его свободным осуществлять выбор между возможными направлениями действия либо бездействием» [20, р. 4].

Для израильского правоведа Аарона Барака (Aharon Barak), дискреция – это «полномочие, данное лицу, которое обладает властью выбирать между двумя или более альтернативами, когда каждая из альтернатив законна».

Как полагает американский проф. Гарольд Пепински (Harold Pepinsky), дискреция вытекает из подотчетности (accountability), которая, в свою очередь, означает «необходимость отвечать за свои действия (или бездействие). ...Ведь привлекать к ответственности имеет смысл лишь того, у кого есть выбор поступить иначе» [25, pp. 249–250]. В конечном итоге, автор приходит к выводу, что «дискреция просто-напросто равнозначна вариациям (расхождениям) в решениях, которые сторонний наблюдатель не в состоянии объяснить» [25, р. 251].

Применительно к налоговому праву Анна Паула Дорадо (Ana Paula Dourado) определяет административную дискрецию как «выбор между двумя или более альтернативами, предусмотренными законом, когда такой выбор предполагает субъективную и не подконтрольную судам оценку специфических обстоятельств конкретного дела». Тем самым, по мнению автора, дискреция включает три элемента: во-первых, тре-

буется явное или неявное дозволение законом (в первом случае закон должен прямо разрешить применение дискреционных полномочий по соответствующему вопросу, во втором случае дискреция вытекает из неопределенности закона); во-вторых, требуется субъективная оценка обстоятельств конкретного дела; в-третьих, такая оценка выходит за пределы обычной интерпретации налоговых норм, и, поскольку по закону ее должна осуществлять налоговая администрация, она не должна контролироваться судами, иначе одна субъективная оценка будет заменена другой [21, р. 30].

В русском дореволюционном правоведении к проблематике усмотрения в праве обращались такие известные ученые, как Ю. С. Гамбаров, В. М. Гессен, А. Д. Градовский, Д. Д. Grimm, А. И. Елистратов, Н. М. Коркунов, М. К. Лемке, С. А. Муромцев, Ф. В. Тарановский, Б. Н. Чичерин, Г. Ф. Шершеневич и др. Одним из «первопроходцев» выступил П. И. Люблинский, определявший дискрецию двояко: во-первых, *отрицательным образом* – «как некоторую свободу деятельности публичного органа от законодательной регулировки», и, во-вторых, *положительно* – «как право свободно-целесообразной оценки в применении, по указанным в законе основаниям, предоставленных данному органу правомочий» [10, с. 3].

Современные российские авторы продолжают отечественные и зарубежные традиции дефинирования понятия «дискреция», используя термины «усмотрение», «полномочие», «выбор», «решение», «пределы», «альтернатива» и т. п. Таким образом, в правовой науке сложилось в целом *единое* понимание сущности дискреции как общеправового феномена. Ее предназначение заключается в том, чтобы в ситуации полной или относительной неопределенности в законе правоприменитель мог выбрать из ряда правомерных альтернатив оптимальное решение, которое позволит наиболее эффективно и справедливо реализовать намерение (цель) законодателя.

2. Объективные предпосылки обращения к дискреции в системе налогово-правового регулирования

Как мы указали выше, дискреция – одна из форм диспозитивности в праве. Поэтому *причины обращения* к дискреции в рамках налогово-правового регулирования в целом совпадают с общими факторами, детерминирующими обращение к диспозитивности в праве. Это – применение телеологического толкования; необходимость конкретизации (и даже более того – индивидуализации) абстрактных нормативных моде-

лей, сформированных посредством типизации общих признаков социальных взаимодействий; преодоление излишнего консерватизма и формализма позитивного права, и, как следствие, – его коллизийности и фрагментации.

Как подчеркивает Эдвард Морс (Edward Morse), некоторая дискреция в сфере налогообложения неизбежна как по причине лингвистической неопределенности законодательства (*linguistic indeterminacy*) и его различных интерпретаций заинтересованными лицами, так и из-за объективной невозможности охватить налоговыми нормами каждую ситуацию, требующую регламентации законом [24, pp. 448–449].

Анализируя новые формы налогового администрирования, Джудит Фридмен (Judith Freedman) пишет: «Детализированное законодательство и игра в кошки-мышки часто предоставляет налогоплательщикам и их консультантам возможности обходить то самое законодательство, играя в “креативный комплайнс”. Решение этой проблемы не в императивном (ригидном) и детализированном законодательстве, интерпретируемом буквально; более того, так не функционирует большинство современных правовых систем, даже в налоговой сфере. Вполне возможно и важно оставить некоторую свободу в руках налоговых органов и судов, но это должно быть ограниченное усмотрение» [23, р. 629].

В конечном итоге дискреция выполняет важную функцию по *оптимизации управленческого воздействия* в конкретных условиях налогового администрирования, когда требуется гибко и оперативно реагировать на специфику отдельных ситуаций, юридических фактов и составов, правоотношений в целом.

3. Признаки дискреционного усмотрения в налоговом праве

Атрибутивные *признаки дискреции* в целом также совпадают с признаками диспозитивности как общеправового феномена и включают: наличие правовых оснований; реализацию дискреционных полномочий строго в рамках компетенции и предметов ведения; альтернативность выбора, где каждая из возможных альтернатив является правомерной; учет конкретной обстановки и свободное усмотрение при принятии дискреционного решения; творческий характер; дискреционное решение принимается под воздействием как объективных, так и субъективных факторов; наличие правовых и внеправовых пределов, ограничивающих дискрецию; результатом осуществления дискреционного полномочия выступает принятие оптимального решения по делу.

Дискреция, прежде всего, должна иметь под собой *правовые основания*, т. е. дискреционные полномочия должны явно (эксплицитно) предусматриваться законом либо неявно (имплицитно) вытекать из системного и иного толкования правовых норм (например, при аналогии закона и аналогии права). Таким образом, официальная легализация дискреционных правомочий может носить как прямой, так и косвенный характер. Последняя, обоснованно замечает Г. А. Прокопович, имеет место тогда, когда государственный орган, должностное лицо оказывается перед выбором, не обусловленным указанной нормой, хотя правовой вопрос относится к его компетенции [13, с. 8].

Принимая дискреционные нормы, законодатель сознательно регламентирует социальные взаимодействия с «поправкой» на усмотрение правоприменителя. Нормативная основа дискреции охватывает как *материально-правовой* аспект (содержание права на усмотрение), так и *формально-процессуальный* (процедура реализации права на усмотрение). При этом заметим, что даже самые определенные нормы и нормативные конструкции всегда оставляют правоприменителю пространство для их творческой интерпретации и развития. «Правоприменитель (или коллегия правоприменителей), руководствуясь принципом справедливости, может порой найти в самой, казалось бы, жестко сформулированной правовой норме, с учетом обстоятельств конкретных дел, какие-то нестандартные юридические решения» [4, с. 31].

Дискреция должна осуществляться исключительно в рамках установленной законом компетенции властных субъектов и по соответствующим предметам ведения. Таким образом, границы компетенции одновременно составляют и границы дискреционного усмотрения. Многими авторами дискреция рассматривается именно как *субъективное правомочие* правоприменителя, т. е. как элемент правового статуса (правосубъектности) последнего. Кроме того, дискрецию можно рассматривать и как *средство реализации компетенции* властного субъекта по определенным предметам ведения.

Помимо компетенции и предметов ведения, дискреционное усмотрение должно соответствовать и *функционально-целевому назначению* налоговой нормы, в рамках которой оно реализуется. Следует помнить, никаких «собственных» целей и интересов у налогового органа нет, в процессе правоприменения он всегда реализует *публичные цели*. Последние формируются и выводятся либо непосредственно из законодательных актов, устанавливающих право на дискрецию, либо из политико-правовых доку-

ментов, формулирующих налоговую политику государства (например, Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию, Основные направления налоговой политики и т. п.).

Важнейший признак дискреционного полномочия – возможность *альтернативного выбора* при принятии решения на основании некоторых исходных данных. Наличие в законе абсолютно-определенной нормативной модели, предписывающей жесткий и однозначный алгоритм определенной деятельности, исключает возможность дискреционных проявлений. Можно утверждать, что «свобода» и «выбор» выступают родовыми категориями по отношению к дискреции. При этом выбор может осуществляться как между действием и бездействием, так и между двумя и более действиями: если первая ситуация позволяет налоговому органу воздержаться от активных действий (например, право заменить арест имущества залогом или воздержаться от такой замены – п. 12.1 ст. 77; право привлечь переводчика для участия в действиях по осуществлению налогового контроля или не привлекать – п. 1 ст. 97 НК РФ), то вторая исключает такую возможность (напр., выбор одного из методов трансфертного ценообразования – п. 1 ст. 105.7 НК РФ).

Кроме того, выбор может быть *неограниченным* – из неопределенного множества альтернатив (открытый перечень альтернатив), и *ограниченным*, когда все альтернативы, из которых следует выбирать, исчерпывающе предусмотрены законом (закрытый перечень альтернатив).

Пример неограниченности альтернатив находим в п. 4 ст. 90 НК РФ: показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях. Как видим, законодатель не ограничивает правоприменителя в установлении оснований для проведения допроса свидетелей по месту их пребывания.

С другой стороны, ограниченный характер дискреционных альтернатив может проявляться двояко, а именно:

1) *прямо закрепляться в тексте закона*. К примеру, в силу п. 6 ст. 69 НК РФ, требование об уплате налога может быть передано налогоплательщику лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. В данном случае все опционные варианты прямо и исчерпывающе перечислены в тексте закона;

2) *вытекать из смысла налоговой нормы.* В частности, ВМП в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам; соответствующий выбор формализуется руководителем налогового органа в решении о проведении ВМП. В данном случае варианты дискреционного выбора ограничены лишь действующей системой налогов и сборов, закрепленной в гл. 2 НК РФ.

С другой стороны, ограниченный характер дискреционных альтернатив может проявляться двояко, а именно:

1) *прямо закрепляться в тексте закона.* К примеру, в силу п. 6 ст. 69 НК РФ, требование об уплате налога может быть передано налогоплательщику лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. В данном случае все опционные варианты прямо и исчерпывающе перечислены в тексте закона;

2) *вытекать из смысла налоговой нормы.* В частности, ВМП в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам; соответствующий выбор формализуется руководителем налогового органа в решении о проведении ВМП. В данном случае варианты дискреционного выбора ограничены лишь действующей системой налогов и сборов, закрепленной в гл. 2 НК РФ.

Дискреционные полномочия дают право властным субъектам в рамках закона принимать решения по своему усмотрению и исходя из конкретной обстановки. Чем сложнее и уникальнее ситуация, тем более творческий и даже нестандартный подход требуется для ее разрешения. Таким образом, обязательный признак дискреции – проявление *творческого начала* в процессе интеллектуально-волевого поиска (и обоснования) оптимального индивидуализированного решения.

В рамках дискреционного усмотрения каждая альтернатива должна быть правомерной, а выбор одной из них – обусловлен требованиями *целесообразности*, но не законности. «Если администрация располагает дискреционной властью, ее решение может оцениваться только с точки зрения целесообразности: оно будет целесообразным или нецелесообразным, то есть удачным или неудачным, но не будет незаконным, поскольку администрация свободна в своих действиях» [8, с. 210].

Отсутствие свободы выбора означает отсутствие дискреции, пусть даже норма, адресованная налоговому органу, и содержит несколько формально альтернативных решений. Рассмотр-

им положение, закрепленное в п. 7 ст. 101 НК РФ: по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем налогового органа выносятся одно из двух «внешне» альтернативных решений: о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В данном случае выбор должностного лица не является произвольным, но должен быть детерминирован *объективными факторами*. То есть налоговый орган *должен* принять решение и при этом *обязан* выбрать именно тот вариант решения, который соответствует достоверно установленным фактам. Альтернатива здесь является мнимой, а не реальной, поскольку существует жесткая привязка правовых последствий к установленным фактам (правонарушение обуславливает наказание; отсутствие правонарушения исключает привлечение к ответственности). Принятие решения о привлечении лица к ответственности при недоказанности состава налогового правонарушения (и наоборот) неправомерно. Какая-либо свобода выбора у правоприменителя здесь отсутствует. Наличие тех или иных исходных данных обуславливает *однозначный алгоритм деятельности*: налоговый орган обязан принять единственно правильное решение, фактически не имея возможности выбора, так как любое иное решение будет неправомерным.

Как верно заметил один из первых отечественных исследователей дискреции П. И. Люблинский, «если закон в зависимость от одного известного юридического факта ставит наступление одного известного юридического последствия – он создает безусловно определенное правило, а не норму усмотрения» [10, с. 22]. Аналогична позиция Аарона Барака: «Когда имеется только один законный вариант, усмотрения нет» [1, с. 14]. Для признания нормы дискреционной необходимо не просто наличие в ней альтернативного поведения, но – признания каждой из альтернатив «равновеликой»; субъект вправе выбрать один из вариантов *по своему усмотрению*, а не в результате алгоритмированной процедуры, основанной на причинно-следственной зависимости.

К атрибутивным признакам дискреции следует отнести ограничение дискреционных полномочий *определенными пределами*, т. е. правовыми и неправовыми границами, в рамках которых закон допускает осуществление дискреции, а выбранная правоприменителем модель поведения должна признаваться правомерной. Такие пределы могут включать как официально *формализованные*, т. е. прямо предусмотренные законом, ограничения, так и ограничения *подразумеваемые*, требующие творческой интерпре-

тации правовых текстов. Кроме того, пределы дискреции могут включать как правовые, так и внеправовые факторы.

Усмотрение налоговых органов ограничивается, прежде всего, их *компетенцией и предметами ведения*. Кроме того, при формировании дискреционного решения правоприменитель ориентируется на нормативно-правовые средства (нормы, принципы, цели, правовые ценности), судебную и правоприменительную практику, интерпретационные акты (официальные разъяснения), документы «мягкого права» (soft law), а также на сложившиеся в определенной сфере деятельности деловые и прочие обыкновения. В некоторых случаях дискреционные полномочия нельзя реализовать без соответствующей инициативы или согласия частного лица (напр., *по ходатайству заинтересованного лица* уполномоченный орган вправе принять решение о временном приостановлении уплаты суммы задолженности – п. 6 ст. 64 НК РФ). Дискреционный выбор подвержен противоречивому влиянию *внеправовых детерминант* (нравственные ценности, политические установки, доктринальные источники, религиозные нормы, национальные и культурные традиции, общественное мнение, индивидуальный и корпоративный социальный опыт, здравый смысл, логика, прогнозируемые социальные последствия принимаемого решения), а также *эмоционально-психологических факторов* (эмоции, чувства, стереотипы, настроения, предпочтения и предрассудки, социальные ориентации, аффекты и пр.).

Некоторые трудности вызывают ситуации, когда описание дискреционного полномочия в тексте закона выглядит как *формально ничем не ограниченное*. К примеру, в силу п. 5 ст. 89 НК РФ налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух ВМП в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения ВМП сверх указанного ограничения. Как видим, должное лицо наделено весьма широким дискреционным усмотрением в части назначения повторных налоговых проверок, так как перечень оснований, которыми оно может руководствоваться при принятии решения, носит открытый характер. Однако отсутствие прямых указаний и критериев не означает, что дискреционное усмотрение может быть абсолютным и ничем не ограниченным, т. е. *полностью произвольным*. В любом случае, для успешного выполнения своих функций в систе-

ме налогово-правового регулирования дискреция должна опираться на органическое сочетание требований правозаконности, справедливости, целесообразности, соразмерности, добросовестности и эффективности.

Заметим, что некоторые дискреционные правомочия объективно не подлежат ограничению, поскольку по своей сути носят не правовой, но *организационный характер*. К ним, например, относится выбор объектов для выездного налогового контроля: кого проверять, когда, в каком объеме и с какой интенсивностью, какую тактику выбрать, какие контрольные мероприятия и в какой последовательности провести и т. п. Подобные вопросы стратегии и тактики налогового контроля невозможно регламентировать императивными нормами; речь может идти только о «мягко-правовых» рекомендациях в рамках риск-ориентированных стратегий (управление налоговыми рисками).

К сожалению, Закон, как правило, не требует от налоговых органов каким-то образом *мотивировать* свои действия (бездействие) при осуществлении дискреционных полномочий. По свидетельству специалистов-практиков, налоговые органы весьма формально подходят к мотивировке даже решений по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок, что уж говорить о менее значимых решениях и ненормативных актах [15, с. 18]. Вместе с тем *надлежащее обоснование* решения, принятого правоприменителем, существенно повышает его легитимность среди остальных участников правового общения. Кроме того, отсутствие такого обоснования затрудняет, если не исключает вовсе, возможности объективной оценки принятого дискреционного решения контролирующими субъектами – вышестоящим налоговым органом или судом. «Акт применения нормы, принятый на основе административного или судебного усмотрения, как правило, должен содержать в себе мотивы, побудившие орган или должностное лицо воспользоваться правом усмотрения, что является важной гарантией от возможных злоупотреблений со стороны правоприменительного органа» [17, с. 32]. Для снижения рисков возможного произвола, идеологической конъюнктуры и субъективизма, целесообразно закрепить нормативно или принять в качестве устойчивой директивы неформального характера требование *обязательного обоснования* дискреционных решений. Ненормативный акт налогового органа или его должностного лица, принятых в рамках усмотрения, всегда должен содержать *развернутую мотивацию* обращения к дискреции и выбора соответствующей альтернативы.

Дискреционные элементы могут быть заложены в *любой структурной части* правовой нормы – в гипотезе, диспозиции, санкции или одновременно в нескольких из них. «Или нет исчерпывающих указаний об условиях действия правила поведения, или не раскрыто содержание полномочий властного субъекта, или четко не сформулированы составы правонарушений и соответствующие им юридические санкции» [18, с. 14].

В источниках налогового права чаще всего встречаются дискреционные нормы с *неопределенной* и *относительно-определенной* гипотезой, где не конкретизируются фактические основания реализации властных полномочий; законодатель традиционно применяет здесь оценочные формулировки – «в исключительных случаях», «в случаях, не терпящих отлагательства», «в случае необходимости», «при наличии достаточных оснований», «в необходимых случаях», «в случае, если возникает обоснованная необходимость», и т. п. Такие нормы иногда называют *ситуационными*, поскольку они увязывают наступление правовых последствий со спецификой особых условий (обстоятельств) конкретной ситуации. Как правило, такие нормы относятся к *нормам-исключениям*, так как они действуют в ситуациях, явно отклоняющихся от *ordo rerum* – «нормального порядка вещей» (например, проведение ареста имущества в ночное время не допускается, *за исключением случаев, не терпящих отлагательства*, – п. 8 ст. 77 НК РФ).

4. Правовые формы дискреции в налоговом праве

Поскольку дискреция, в нашем понимании, есть особая разновидность диспозитивности как общеправового феномена, то формы ее проявления в налоговом праве в целом совпадают с общеправовыми формами диспозитивности. Что, в свою очередь, не исключает отраслевой специфики.

Прежде всего дискреция связана с правомочием интерпретации, конкретизации и применения высокоабстрактных налоговых норм, в частности, *правовых принципов*. Последние характеризуются наивысшим уровнем нормативного обобщения. «Использование правовых принципов в налоговом праве весьма проблематично, поскольку напоминает попытку объяснить астрофизику не с помощью однозначной математической модели, но через поэтическую красоту усеянного звездами неба. ...В этой галактике “плавают” множество весьма общих принципов и концептов, которые редко встречается в письменных текстах позитивного права, но довольно

распространены в доктрине, судебной практике и правовой традиции; они регулярно используются для толкования права в целом и периодически – для толкования налогового права» [26, р. 29, 33].

Дискреция при использовании правовых принципов проявляется двояко: во-первых, в выборе принципа, релевантного в конкретной ситуации, и во-вторых – в интерпретации его содержания. Если возможны различные варианты толкования налоговой нормы или налогово-значимых фактов, то следует прибегать к интерпретации, которая наиболее соответствует принципам налогового права. При этом правовые принципы, как правило, применяются в *наиболее сложных ситуациях*, которые не удастся разрешить (урегулировать, квалифицировать), прибегая к обычным нормам-предписаниям.

Принципы выступают не только источником усмотрения, но и важным средством (критерием) ее легитимации: они ограничивают дискрецию налоговых органов, выступая одним из *пределов дискреционного усмотрения*. Такими «ограничителями» могут выступать любые принципы налогового права, но наиболее значимы в этом контексте принцип равного обращения и принцип законных ожиданий. Их содержание можно выразить следующим образом: Если на протяжении определенного времени к налогоплательщику относились определенным образом, а затем со ссылкой на дискреционное полномочие было принято иное решение, он вправе потребовать объяснений и поставить вопрос о нарушении *принципа законных или разумных ожиданий* (legitimate or reasonable expectations). Если в отношении одного налогоплательщика было принято определенное решение, а применительно к другому налогоплательщику, относящемуся к той же категории субъектов права и находящемуся в сходных условиях, выносится совершенно другое решение, и такая «дифференциация» в налоговом администрировании объясняется реализацией дискреционного полномочия, то при отсутствии разумных обоснований такое решение нарушает *принцип равного обращения* (equal treatment), который вытекает из конституционного требования равенства всех и каждого перед законом и судом.

Важное проявление дискреции – конкретизация *оценочных понятий* в процессе правоприменения. Это, к примеру, такие налогово-правовые категории, как «доход», «обоснованные расходы», «аналогичные налогоплательщики», «имущество, предназначенное для повседневного личного пользования», «заведомо не-

достоверные сведения», «уважительная причина», «вспомогательные работы (услуги)», «тяжелые личные или семейные обстоятельства», «непреодолимое препятствие», «обычные условия», «регулярно», «достаточные основания», «обоснованная необходимость» и т. п.

Недостаточная определенность оценочных терминов, многозначность, неконкретизированность их содержания и, как правило, отсутствие в законе указаний на то, как их следует понимать, вынуждают правоприменителя «расшифровывать» содержание таких предписаний по собственному усмотрению, вкладывая в него определенный смысл, соответствующий его личным представлениям [2, с. 4]. Наличие в налоговых нормах оценочных категорий значительно усиливает дискреционные возможности налоговых органов и судов. Открытая, т. е. *сознательно незавершенная* структура оценочного понятия позволяет правоприменителю дополнять его новыми признаками, *новыми смыслами*.

Аналогичную функцию в системе налогового-правового регулирования выполняют *открытые перечни*, закрепленные в налоговых нормах (например, взаимозависимые лица; обстоятельства, смягчающие ответственность; обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения; внереализационные расходы и т. д.). Подобно оценочным понятиям, они позволяют налоговым органам и судам расширять (дополнять) такой перечень новыми юридически значимыми элементами.

Особую разновидность относительно-определенных юридических средств в сфере налогов и сборов представляют т. н. *general anti-avoidance rules* (GAAR). Необходимость обращения к ним обусловлена тем, что жестко детализированный и однозначный налоговый закон не способен справиться с т. н. *агрессивной налоговой оптимизацией*, которая подчас граничит с незаконным уклонением от уплаты налогов. Частное лицо всегда может отыскать лазейку в законе, позволяющую его обойти и при этом – формально ничего не нарушить. Такие манипуляции с нормами (*play with rules*) открывают безграничные возможности для налогового планирования, для создания различного рода искусственных схем, позволяющих извратить цели и смысл налогового законодательства. Поэтому дискреционные полномочия налоговой администрации, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов (*anti-avoidance discretions*), нередко выделяют в отдельную категорию административной дискреции.

В самом общем виде *general anti-avoidance rules* представляют собой *супероценочные нормы-принципы*, которые запрещают налогопла-

тельщику злоупотребление субъективным налоговым правом, запрещают ему недобросовестное поведение в сфере налогов и сборов, но при этом не детализируют, что собой представляет такое «злоупотребление». В лучшем случае налогоплательщику предлагаются общие и размытые критерии и ориентиры, вырабатываемые судебной и правоприменительной практикой. Во всем мире оппозиция таким нормам была очень сильна, однако сегодня они повсюду имплементированы либо как общие принципы налогового законодательства, либо как судебные доктрины.

В России активно применяются *судебные доктрины* необоснованной налоговой выгоды, приоритета существа над формой, деловой цели, сделки по шагам, срывания корпоративной вуали, принцип вытянутой руки и т. п. Указанные технологии – безусловный источник правоприменительной дискреции в налоговом праве. Конечно, применение судебных доктрин несет в себе реальную угрозу размывания границ правомерного поведения. Но нужно заметить, что в данном случае законодателю приходится выбирать не между плохим и хорошим, а между плохим и очень плохим.

Нередко дискреция проявляется в официально предоставленной властному субъекту возможности *отступить от общей модели поведения*. В такой ситуации должностное лицо вправе самостоятельно решать, реализовать ему эту возможность или нет. К примеру, в п. 1 ст. 105.7 НК РФ исчерпывающе перечислены методы трансфертного ценообразования в целях налогообложения, которые использует ФНС России при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Приоритетным является метод сопоставимых рыночных цен, именно он применяется *по общему правилу*. Иные методы (метод цены последующей реализации; затратный метод; метод сопоставимой рентабельности; метод распределения прибыли) могут применяться в случаях, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно (напр., информация о сопоставимых сделках отсутствует) либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения. Вывод о невозможности либо недостаточности применения метода сопоставимых рыночных цен, а также выбор одного из иных методов или их комбинации находится в дискреционном усмотрении контролирующего органа. В качестве критерия выбора «наиболее оптимального» метода (или ме-

тодов) трансфертного ценообразования законодатель указывает, что следует использовать тот метод, который с учетом фактических обстоятельств и условий сделки позволит сделать наиболее обоснованный вывод о соответствии примененной цены рыночной цене. При этом должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сделок с анализируемой сделкой (п. 3, 4, 6 ст. 105.7 НК РФ).

Особая разновидность отступления от общей модели поведения – применение *относительно-определенных санкций*. Индивидуализация наказания предполагает установление обстоятельств, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность. При этом если в отношении рецидива как единственного обстоятельства, отягчающего ответственность за налоговые правонарушения, правовые последствия установлены императивно и однозначно (размер штрафа увеличивается вдвое), то в части обстоятельств, смягчающих ответственность, правоприменяющий субъект уполномочен действовать по своему усмотрению (размер штрафа должен быть уменьшен *не менее* чем вдвое). Поскольку Законом (п. 3 ст. 114 НК РФ) установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, правоприменитель по результатам оценки соответствующих обстоятельств (напр., характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза¹. При этом для учета смягчающих обстоятельств налогоплательщик не обязан заявлять об их наличии, т. е. правоприменитель может учесть смягчающие обстоятельства и без ходатайства налогоплательщика². Также напомним, что перечень смягчающих обстоятельств является открытым и активно дополняется налоговыми органами и судами.

Дискреционные полномочия могут предоставляться налоговым органам для преодоления ситуации *фактической неопределенности*, когда иные юридические средства неэффективны или вовсе отсутствуют. Так, согласно п. 2 ст. 42, п. 4 ст. 208 НК РФ, если нельзя однозначно от-

нести полученные налогоплательщиком доходы к доходам, полученным от источников в РФ, либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Минфином РФ; аналогично определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в РФ, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами РФ. Как видим, законодатель «делегировал» разрешение возникшей неопределенности дискреционному усмотрению Минфина РФ. Какие-либо формальные критерии для принятия оптимального решения в законе не названы, поэтому усмотрение носит формально неограниченный характер.

В данном контексте можно вспомнить известную классификацию дискреционного усмотрения на «слабое» (*discretion «in a weak sense»*) и «сильное» (*discretion «in a strong sense»*), предложенное Рональдом Дворкиным (Ronald Dworkin): «слабая» дискреция означает, в частности, что норму, которую должно применять уполномоченное лицо, по какой-то причине нельзя применить чисто механически, но требуется оценочное суждение; «сильная» дискреция осуществляется в случаях, когда по некоторому вопросу чиновник вовсе не связан нормами, властно установленными для разрешения данного вопроса [22, pp. 31–32]. В этом контексте дискреционные полномочия Минфина РФ, предусмотренные в п. 2 ст. 42 и п. 4 ст. 208 НК РФ, следует отнести к усмотрению в «сильном значении», в понимании Рональда Дворкина.

Помимо общеправовых источников правоприменительного усмотрения, в сфере налогов и сборов применяются также свои специфические технологии относительно-определенного характера, расширяющие дискреционные возможности налоговых органов. Примером могут служить *расчетные методы* определения налоговых обязательств и *вменное налогообложение*, которые опираются не на реальные финансовые результаты (показатели), а на условные допущения, презумпции и аналогии. В западной науке такие методы налогообложения обозначаются термином «presumptive taxation». К примеру, на основании подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговый орган в установленных законом случаях имеет право определить сумму налогов, подлежащую уплате налогоплательщиком, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Дискреция здесь проявляется, прежде всего, в отыскании и квалификации третьего лица в качестве «аналогичного налогоплательщика», так как в основе расчетного метода определения

¹ О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума Верхов. Суда Рос. Федерации № 41, Пленума Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации № 9 от 11 июня 1999 г. // Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

² См., напр.: постановление Президиума Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации от 12 окт. 2010 г. № 3299/10 по делу № А32-19097/2009-51/248 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 1.

сумм налога лежит предположение о том, что «у другого налогоплательщика, добросовестно занимающегося тем же видом деятельности в сходных экономических условиях, размер налогооблагаемой базы с большой долей вероятности предполагается таким же» [11, с. 148]. То есть в основе дискреционного правоприменения лежит следующая презумпция: у аналогичных налогоплательщиков и налоговые базы аналогичны. Разумеется, два полностью *идентичных бизнеса* обнаружить нельзя, их просто не существует в природе. Поэтому презумптивные методы налогообложения всегда носят лишь *относительно достоверный* характер, что, однако, не ставит под сомнение их правомерность.

Большинство специалистов относят к дискреции применение *аналогии закона и аналогии права* для восполнения (преодоления) пробелов в праве. К сожалению, в тексте НК РФ отсутствуют положения об аналогии закона и аналогии права, судебная практика по вопросу о возможности их применения в налоговых спорах непоследовательна и противоречива, а в доктринальных источниках рассматриваемая тематика носит характер ожесточенной дискуссии. На наш взгляд, аналогия закона и аналогия права являются *универсальными средствами* казуального восполнения пробелов во всех без исключения отраслях российского права, включая налоговое право. Процессуальное законодательство, применяемое судами при рассмотрении налоговых споров (п. 6 ст. 13 АПК РФ, п. 4 ст. 1 ГПК РФ), не устанавливает каких-либо *отраслевых ограничений* для применения метода аналогии в гражданском и арбитражном судопроизводстве. Разумеется, отраслевая специфика должна учитываться: аналогия недопустима в сфере установления и введения налогов и сборов, при определении элементов налогообложения, в части установления составов налоговых правонарушений, а также при применении налоговых санкций, т. е. при определении мер налоговой ответственности. Мы убеждены, что условия, пределы и правила применения аналогии закона и аналогии права в сфере налогов и сборов нуждаются в *официальной легализации* (законодательном закреплении). При этом целесообразно наделить не только суды, но и налоговые органы правомочием применять аналогию закона (права) для оперативного преодоления пробелов, выявленных в процессе правоприменительной деятельности и препятствующие реализации частными лицами их субъективных прав и обязанностей в сфере налогов и сборов.

Иногда к источникам правоприменительно-го усмотрения относят коллизии в праве и их преодоление в процессе правоприменения.

Такой позиции, в частности, придерживается Ю. В. Старых, утверждая, что «усмотрение в налоговом правоприменении содержится в самой сущности коллизии» [16, с. 84]. Полагаем, дискреция может проявляться лишь в тех случаях, когда правовая система не содержит четких механизмов преодоления коллизий. Если же такие механизмы в виде коллизионных норм или коллизионных традиций присутствуют, то говорить об усмотрении при устранении коллизий нельзя: в данном случае правоприменитель, обнаружив коллизию, должен обратиться к установленному или устоявшемуся *алгоритму ее разрешения*. К примеру, при конкуренции двух налоговых норм различной юридической силы применяется норма с большей юридической силой; при конкуренции норм одинаковой юридической силы – все известные максимы *lex specialis derogat generali* (специальный закон приоритетнее общего), *lex posterior derogat priori* (последующий закон приоритетнее предыдущего); причем положения НК РФ имеют приоритет в системе отраслевого законодательства. Какая-либо дискреция при использовании указанных коллизионных правил отсутствует.

Вместе с тем дискреция действительно необходима в случаях, когда между собой конкурируют не ординарные нормы-предписания, но *правовые принципы*. Последние тяготеют к образованию *пар противоположностей*, и поэтому иногда встречается несколько конфликтующих принципов, применимых к одной и той же проблеме [1, с. 45]. Но если конфликт между «ординарными» налоговыми нормами недопустим и должен восприниматься как явление экстраординарное, а потому подлежащее скорейшему устранению, то конфликт между принципами – обычное явление, детерминируемое их природой, структурой и функционально-целевой спецификой. Итак, поскольку применительно к конкретным ситуациям принципы могут диалектически «конфликтовать» друг с другом, от правоприменителя требуется дискреционное усилие по их согласованию либо по выбору принципа, обладающего приоритетом в конкретных обстоятельствах. Разрешая спорную ситуацию, правоприменяющий субъект должен выбрать и аргументировать (американские коллеги говорят «взвесить»), какой из принципов в данном случае наиболее важен; при этом все конфликтующие принципы сохраняют свою силу в качестве действующих регуляторов. Более того, если в конкретной ситуации при «столкновении» двух правовых принципов приоритет отдается одному из них, то совершенно не обязательно, что в другой ситуации это решение вновь повторится.

Выводы

Поскольку практика использования столь сложного юридического инструментария, как дискреция, может продуцировать произвол, коррупцию, ошибки, злоупотребления властью, задача налогового сообщества – если не искоренить их полностью, то совместными усилиями попытаться свести их к минимуму. Для этого нормативными средствами, включая законодательство и прецеденты, необходимо сбалансировать свободу правоприменительной деятельности и ее детальную формализацию, стремясь найти здесь «золотую середину». Перекос в любую сторону влечет существенные риски для эффективности налогового администрирования. «Недостаточная нормативная регламентация, порождает такие отрицательные социальные последствия, как неорганизованность общественных отношений и возможность произвола. Но отрицательные последствия возникают и в том случае, если имеет место юридическое регулирование сверх меры, т. е. наличие множества законов, детальной регламентации, чрезмерной “заформализованности” и т. д.» [12, с. 55]. Вместе с тем очевидно, что полностью отказаться от использования дискреции невозможно, да и не нужно. В конце концов, *ab abusu ad usum non valet consequential* – злоупотребление при пользовании не довод против самого пользования.

Библиографический список

1. Барак А. Судейское усмотрение. М.: Норма, 1999. 376 с.
2. Безруков С. С. Оценочные понятия и термины в уголовно-процессуальном законодательстве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. 24 с.
3. Бойко Д. В. Виды правоприменительного усмотрения // Юристы-Правоведь. 2010. № 1. С. 8–12.
4. Боннер А. Т. Законность и справедливость в правоприменительной деятельности. М.: Российское право, 1992. 320 с.
5. Брюхов Р. Б. Диспозитивность в гражданском праве России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2006. 26 с.
6. Валиев Р. Г. О двойственной природе и специфике диспозитивности в судебном юрисдикционном процессе // Экономика, социология и право. 2015. № 12. С. 103–109.
7. Васькова Е. П. Принцип диспозитивности в налоговом праве и его интерпретация в решениях Конституционного Суда РФ 2008 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: материалы VI Междунар. науч.-практ. конф., 17–18 апр. 2009 г. / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2010. С. 38–39.
8. Ведель Ж. Административное право Франции / пер. Л. М. Этин. М.: Прогресс, 1972. 512 с.
9. Дубовицкий В. Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении. Минск: Наука и техника, 1984. 289 с.
10. Люблинский П. И. Основания судейского усмотрения в уголовных делах. СПб.: Сенатская тип., 1904. 34 с.
11. Нагорная Э. Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. М.: Юстицинформ, 2006. 528 с.
12. Пашкевич П. Ф. Закон и судейское усмотрение // Государство и право. 1982. № 1. С. 55–61.
13. Прокопович Г. А. Дискреционное правоприменение (теоретический аспект) // Российский судья. 2016. № 2. С. 7–11.
14. Сапожников С. А. Принцип диспозитивности в гражданском процессе: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 24 с.
15. Семкина Е. И., Яковлева Л. В. Мотивированность решения налогового органа – лакмусовая бумага эффективного взаимодействия // Налоговед. 2016. № 10. С. 15–21.
16. Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М. В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007. 176 с.
17. Цыбулевская О. И., Милушева Т. В. Нравственно-правовая культура субъектов власти и некоторые вопросы правоприменения по усмотрению // Ленинградский юридический журнал. 2007. № 4. С. 18–38.
18. Шарнина Л. А. Место усмотрения в механизме конституционного правового регулирования // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 5. С. 8–15.
19. Cogan D. Tax, Discretion and the Rule of Law // The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law / Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever (eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. 1–14.
20. Davis K. C. Discretionary Justice in Europe and America. Urbana, Chicago, and London: University of Illinois Press, 1976. 203 p.
21. Dorado A. P. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective // The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law / Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever (eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. 15–37.
22. Dworkin R. M. Taking Rights Seriously. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1977. 371 p.

23. *Freedman J.* Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice // *UBC Law Review*. 2012. Vol. 44. Issue 3. P. 627–662.
24. *Morse E. A.* Reflections on the Rule of Law and «Clear Reflection of Income»: What Constrains Discretion? // *Cornell Journal of Law and Public Policy*. 1999. Vol. 8. Issue 3. P. 445–459.
25. *Pepinsky H. E.* Better Living Through Police Discretion // *Law and Contemporary Problems*. 1984. Vol. 47. Issue 4. P. 249–267.
26. *Vanistendael F.* The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law // *Function, Status and Impact in EU Tax Law* / ed. by Cécile Brokelind. IBFD, 2014. P. 29–50.
27. *Walpole M., Evans C.* The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia // *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever (eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. 121–148.

References

1. *Barak A.* *Sudeyskoe usmotrenie* [Judicial Discretion]. Moscow, 1999. 376 p. (In Russ.).
2. *Bezrukov S. S.* *Otsenochnye ponyatiya i terminy v ugovolno-protsessual'nom zakonodatel'stve: avtoref. diss. kand. jurid. nauk* [Evaluative Concepts and Terms in Criminal Procedure Legislation: Synopsis of Cand. jurid. sci. diss.]. Moscow, 2001. 24 p. (In Russ.).
3. *Boyko D. V.* *Vidy pravoprimeritel'nogo usmotreniya* [Types of Law Discretion]. *Yurist'–Pravoved'* – Jurist-Pravoved. 2010. No. 1. Pp. 8–12. (In Russ.).
4. *Bonner A. T.* *Zakonnost' i spravedlivost' v pravoprimeritel'noy deyatel'nosti* [Legality and Justice in Law Enforcement Activity]. Moscow, 1992. 320 p. (In Russ.).
5. *Bryukhov R. B.* *Dispozitivnost' v grazhdanskom prave Rossii: avtoref. diss. kand. jurid. nauk* [Optionality in the Civil Law of Russia: Synopsis of Cand. jurid. sci. diss.]. Ekaterinburg, 2006. 26 p. (In Russ.).
6. *Valiev R. G.* *O dvoystvennoy prirode i spetsifike dispozitivnosti v sudebnom yurisdiktsionnom protsesse* [On the Dual Nature and Specificity of Optionality in Legal Jurisdictional Process]. *Ekonomika, sotsiologiya i pravo* – Economics, Sociology and Law. 2015. No. 12. Pp. 103–109. (In Russ.).
7. *Vas'kova E. P.* *Printsip dispozitivnosti v nalogovom prave i ego interpretatsiya v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda RF 2008 g.* [The Principle of Optionality in the Tax Law and Its Interpretation in the Decisions of the Constitutional

- Court of the Russian Federation in 2008]. *Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii 2008 goda: po materialam VI Mezhdunar. nauch.-prakt. konfer., 17–18 aprelya 2009 g.* – Tax Law in the Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation: Proceedings of the VI International scientific-practical conference, April 17–18, 2009. Moscow, 2010. Pp. 38–39. (In Russ.).
8. *Vedel G.* *Administrativnoe pravo Frantsii*. [Administrative Law of France]. Transl. by L. M. Entin. Moscow, 1972. 512 p. (In Russ.).
9. *Dubovitskiy V. N.* *Zakonnost' i usmotrenie v sovetskom gosudarstvennom upravlenii* [Legality and Discretion in the Soviet Public Administration]. Minsk, 1984. 289 p. (In Russ.).
10. *Lyublinskiy P. I.* *Osnovaniya sudeyskogo usmotreniya v ugovolnykh delakh* [The Basis of Judicial Discretion in Criminal Cases]. St. Petersburg, 1904. 34 p. (In Russ.).
11. *Nagornaya E. N.* *Bremya dokazyvaniya v nalogovykh sporakh* [The Burden of Proof in Tax Disputes]. Moscow, 2006. 528 p. (In Russ.).
12. *Pashkevich P. F.* *Zakon i sudeyskoe usmotrenie* [The Law and Judicial Discretion]. *Gosudarstvo i pravo* – State and Law. 1982. No. 1. Pp. 55–61. (In Russ.).
13. *Prokopovich G. A.* *Diskretionnoe pravoprimerenie (teoreticheskiy aspekt)* [Discretionary Law Enforcement (Theoretical Aspect)]. *Rossiyskiy sud'ya* – Russian Judge. 2016. No. 2. Pp. 7–11. (In Russ.).
14. *Sapozhnikov S. A.* *Printsip dispozitivnosti v grazhdanskom protsesse: avtoref. diss. kand. jurid. nauk* [The Principle of Optionality in the Civil Process: Synopsis of Cand. jurid. sci. diss.]. Moscow, 2006. 24 p. (In Russ.).
15. *Semkina E. I., Yakovleva L. V.* *Motivirovannost' resheniya nalogovogo organa – lakmusovaya bumaga effektivnogo vzaimodeystviya* [The Validity of the Tax Organ Decision as the Litmus Test for Effective Interaction]. *Nalogoved* – *Nalogoved*. 2016. No. 10. Pp. 15–21. (In Russ.).
16. *Starykh Yu. V.* *Usmotrenie v nalogovom pravoprimerenii* [Discretion in Tax Enforcement]. Ed. by M. V. Karaseva. Moscow, 2007. 176 p. (In Russ.).
17. *Tsybulevskaya O. I., Milusheva T. V.* *Nravstvenno-pravovaya kul'tura sub'ektov vlasti i nekotorye voprosy pravoprimereniya po usmotreniyu* [Moral and Legal Culture of the Authority Subjects and Some Questions of the Discretionary Law Enforcement]. *Leningradskiy juridicheskiy zhurnal* – Leningrad Law Journal. 2007. No. 4. Pp. 18–38. (In Russ.).
18. *Sharnina L. A.* *Mesto usmotreniya v mekhanizme konstitutsionnogo pravovogo regulirovaniya*

- [The Place of the Discretion in the Controlling Instrument of the Constitutional Law]. *Konstitutionnoe i munitsipal'noe pravo* – Constitutional and Municipal Law. 2014. No. 5. Pp. 8–15. (In Russ.).
19. *Cogan D.* Tax, Discretion and the Rule of Law. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Ed. by Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever. Amsterdam, 2011. Pp. 1–14. (In Eng.).
 20. *Davis K. C.* Discretionary Justice in Europe and America. Urbana, Chicago, and London, 1976. 203 p. (In Eng.).
 21. *Dorado A. P.* The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Ed. by Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever. Amsterdam, 2011. Pp. 15–37. (In Eng.).
 22. *Dworkin R. M.* Taking Rights Seriously. Cambridge, 1977. 371 p. (In Eng.).
 23. *Freedman J.* Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice. *UBC Law Review*. 2012. Vol. 44. Issue 3. Pp. 627–662. (In Eng.).
 24. *Morse E. A.* Reflections on the Rule of Law and «Clear Reflection of Income»: What Constrains Discretion? *Cornell Journal of Law and Public Policy*. 1999. Vol. 8. Issue 3. Pp. 445–459. (In Eng.).
 25. *Pepinsky H. E.* Better Living Through Police Discretion. *Law and Contemporary Problems*. 1984. Vol. 47. Issue 4. Pp. 249–267. (In Eng.).
 26. *Vanistendael F.* The Role of (Legal) Principles in EU Tax Law. *Function, Status and Impact in EU Tax Law*. Ed. by Cécile Brokelind. Amsterdam, 2014. Pp. 29–50. (In Eng.).
 27. *Walpole M., Evans C.* The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law*. Ed. by Chris Evans, Judith Freedman, Richard Krever. Amsterdam, 2011. Pp. 121–148. (In Eng.).