

Ю.В. Старых

# УСМОТРЕНИЕ В НАЛОГОВОМ ПРАВООПРЕДЕЛЕНИИ

*под редакцией  
доктора юридических наук  
профессора  
М.В. Карасевой*

Юлия Старых

**Усмотрение в налоговом  
правоприменении**

«Юриспруденция»

2011

УДК 347.73  
ББК 67.402

**Старых Ю. В.**

Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю. В. Старых —  
«Юриспруденция», 2011

ISBN 978-5-9516-0237-4

Представленная монография является первым комплексным исследованием проблемы усмотрения в налоговом правоприменении. Автором на основе достижений теории государства и права детально рассматриваются особенности и признаки усмотрения в налоговом правоприменении, выявляются его объективные и субъективные причины, анализируются источники усмотрения при применении норм налогового права, раскрываются основные средства ограничения негативного усмотрения. Для студентов, аспирантов, преподавателей и научных работников, специалистов налоговых и финансовых органов, а также всех тех, кто интересуется современными проблемами налогового права. 2-е издание.

УДК 347.73

ББК 67.402

ISBN 978-5-9516-0237-4

© Старых Ю. В., 2011  
© Юриспруденция, 2011

# Содержание

Предисловие	6
Введение	8
Глава I. Понятие усмотрения в налоговом праве и сфера его осуществления	10
1.1. Понятие налогового правоприменения как сферы осуществления усмотрения	10
Конец ознакомительного фрагмента.	22

# **Юлия Старых**

## **Усмотрение в налоговом правоприменении**

*Под редакцией доктора юридических наук, профессора М. В. Карасевой*

**Автор:**

**Старых Юлия Васильевна**, кандидат юридических наук, специалист в сфере налогообложения

**Рецензенты:**

**Петрова Галина Владиславовна**, доктор юридических наук, профессор

**Стрельников Вадим Валентинович**, кандидат юридических наук

© Ю. В. Старых, 2011

© ИД «Юриспруденция», 2011

## Предисловие

Налоговое право является в настоящее время одной из наиболее динамично развивающихся подотраслей финансового права. Многие научные исследования, проводимые специалистами в сфере финансового права, посвящены изучению налогово-правовых вопросов. В то же время здесь до сих пор остаются достаточно обширные области, которые не разработаны.

Монографическое исследование Ю. В. Старых является актуальным и современным. Оно посвящено теоретическому осмыслению и изучению проблемы усмотрения в налоговом правоприменении.

Особое место при анализе налогово-правовых явлений занимает деятельность органов, осуществляющих правоприменение в данной сфере. Именно от качества и существующих в их деятельности установок во многом зависит налоговый климат в государстве.

Изменения, которые вносятся в налоговое законодательство, касаются именно деятельности государственных органов, осуществляющих налоговое правоприменение.

Однако несмотря на пристальное внимание ученых к деятельности вышеуказанных государственных органов, а также на постоянные корректировки законодательства, в науке финансового права и на практике все еще остаются вопросы, которые не получили своего освещения, либо освещены фрагментарно. Одним из таких вопросов является проблема усмотрения в налоговом правоприменении.

В деятельности органов, осуществляющих налоговое правоприменение, очень часто нет единства, глубокой обоснованности принимаемых решений. Ситуация усугубляется несовершенством налогового законодательства. В связи с этим финансово-правовая наука и практика налогового правоприменения давно уже требуют выработки теоретических положений, которые могли бы стать помощником при анализе ситуаций, когда законодательство не имеет четкого решения той или иной проблемы, т. е. когда решение того или иного вопроса отдается на усмотрение правоприменителя.

Монография Ю. В. Старых представляет собой самостоятельное завершенное и творческое исследование. Следует отметить, что оно носит поисковый характер. Очевидно, что в одной работе нельзя отразить все аспекты налогово-правового усмотрения по всем вопросам, возникающим в деятельности органов, осуществляющих налоговое правоприменение. Соответственно, Ю. В. Старых особое внимание было обращено на основополагающие вопросы темы: понятие усмотрения в налоговом праве как явления правовой действительности, его источники, а также основные средства ограничения негативного усмотрения.

Автором разработано определение налогового правоприменения, дано определение усмотрения, выявлены его виды. Интересным и обоснованным является анализ уполномочивающих норм, оценочных понятий и коллизий как источников усмотрения в налоговом праве. Полезными для теории и практики станут предложения автора относительно использования презумпций, фикций, а также судебного толкования в качестве средств ограничения негативного усмотрения.

В процессе работы над монографией Ю. В. Старых был изучен большой объем общетеоретической литературы, работ по финансовому праву, а также исследований, посвященных вопросам правоприменения и усмотрения в иных отраслях права. Такой подход позволил автору всесторонне рассмотреть все вопросы исследования и решить поставленные в нем задачи.

Работа удачно проиллюстрирована примерами из практики деятельности налоговых органов, а также примерами из судебной практики.

В научном исследовании подняты многие злободневные теоретические и практические вопросы налогового правоприменения. Причем автор не ограничивался простым указанием на

соответствующие проблемы. Им высказывались свои достаточно аргументированные варианты их решения.

Монография может стать научным залогом дальнейших исследований, посвященных отдельным аспектам усмотрения в сфере налогового правоприменения. Многие положения могут быть использованы при анализе иных вопросов финансового права.

*Доктор юридических наук,  
профессор  
М. В. Карасева*

## Введение

Налоговое правоприменение – важная форма реализации права. Ввиду изначальной конфликтности налоговых отношений законодатель стремится урегулировать эту сферу предельно конкретно, предъявляя к уполномоченным органам соответствующие требования: осуществлять правоприменительную деятельность в пределах обозначенной компетенции; строго соблюдать процессуальные налоговые нормы, устанавливающие порядок рассмотрения дела и вынесения индивидуального налогово-правового акта; действовать на основании и в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации<sup>1</sup> и другими нормативно-правовыми актами. Однако это не означает, что компетентные органы не могут действовать по усмотрению. Не всегда возможно и не всегда целесообразно в НК РФ детально регламентировать порядок правоприменения в каждом случае. Если были бы правильными мысли о том, что во всех случаях чем детальнее и жестче налогово-правовая норма, тем меньше в ней свободы для усмотрения правоприменительных органов, тем она лучше и создает больше гарантий законности, то нужно было бы вместо относительно определенных налогово-правовых норм установить абсолютно определенные правовые предписания. Само назначение правоприменительных органов и наделение их властными полномочиями объективно обуславливает необходимость предоставления им права на совершение исполнительно-распорядительных действий по своему усмотрению. Усмотрение в налоговом правоприменении играет очень важную роль.

До настоящего времени усмотрение остается одним из наименее изученных явлений в праве.

Долгое время в научном мире проблема усмотрения подвергалась критике и отвергалась на практике. Считалось, что каждая правовая проблема имеет одно законное решение. Скучность и неурегулированность общественной жизни, неразвитость рыночных отношений, типовой характер возникающих конфликтных ситуаций порождали рутинную юридическую практику и сводили на нет необходимость использования такого тонкого и сложного инструмента, как усмотрение. Несмотря на это, по справедливому замечанию М. В. Баглая, усмотрение существовало и тогда, а особо необходимо стало сейчас, «но никто, к сожалению, не удосужился написать о нем, чтобы помочь нам уметь пользоваться этим сложным инструментом».<sup>2</sup>

Среди ученых подчас наблюдается настороженное отношение к усмотрению как к объекту изучения, хотя нельзя сказать, что вопросы усмотрения в праве оставлены исследователями в тени. Предметом широкого изучения как в России, так и за рубежом стало судебское или судебное усмотрение. Достаточное освещение эта категория получила в теории управления, в административном и уголовном праве. В науке уголовного процесса усмотрение также приковывало внимание ученых.

Вместе с тем, несмотря на кажущееся обилие публикаций по данной проблематике, с достаточным основанием можно утверждать, что научных исследований собственно проблемы усмотрения (т. е. работ, в которых бы анализу подвергалась правовая природа усмотрения, а также предпринимались бы попытки какого-то сравнительного анализа с другими схожими правовыми явлениями) не так уж и много. Монографические исследования, а также отдельные статьи, хотя и глубоко раскрывающие некоторые аспекты в данной области, не исчерпали всего, что связано с выяснением сущности, роли и места усмотрения в праве. Почти сто лет назад П. И. Люблинский указывал на то, что вопросами усмотрения, его функциями исследователи

---

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая: Федеральный закон, 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с изм. и доп. от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая: Федеральный закон, 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ с изм. и доп. от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; далее – НК РФ.

<sup>2</sup> Баглай М. В. Вступительная статья к кн. А. Барака «Судейское усмотрение». М., 1999. С. 8.



занимались очень мало.<sup>3</sup> Вывод современного автора аналогичен: «Усмотрение остается затянутым в царство неведомого, окутанным покровом таинственности, с неясными, даже философскими основаниями».<sup>4</sup>

В финансово-правовой области проблема усмотрения, по существу, не изучалась, однако ряд ученых (М. В. Карасева, О. Р. Михайлова) склоняется к тому, что усмотрение в налоговом праве существует.<sup>5</sup>

Комплексного исследования проблемы усмотрения в налоговом правоприменении в науке финансового права России до настоящего времени не проводилось.

---

<sup>3</sup> См.: Люблинский П. И. Основания судейского усмотрения в уголовных делах. СПб., 1904. С. 3.

<sup>4</sup> Барак А. Судейское усмотрение. М., 1999. С. 8–9.

<sup>5</sup> Подробнее об этом см.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 68; Михайлова О. Р. Методы ограничения усмотрения налоговых органов при осуществлении налогового контроля // Государство и право. 2005. № 7. С. 93.

## **Глава I. Понятие усмотрения в налоговом праве и сфера его осуществления**

### **1.1. Понятие налогового правоприменения как сферы осуществления усмотрения**

В целом, налоговое право – эта не та подотрасль права, в которой, казалось бы, возможно и допустимо усмотрение. Во-первых, ввиду специфики регулируемых налоговых отношений. Специфика отношений, регулируемых нормами налогового права, состоит в том, что они складываются в особой сфере жизни общества – финансовой деятельности государства и местного самоуправления, направленной на аккумуляцию денежных средств в доход публичных субъектов. В этой сфере отношения и общественные связи, возникающие между частными и публичными субъектами, носят многоаспектный, комплексный характер и по своему социальному, политическому и правовому содержанию изначально конфликтны.<sup>6</sup> Конфликтность проистекает из существования объективного противоречия в данного рода отношениях. Здесь интерес частного субъекта к увеличению и самостоятельному распоряжению своей собственностью находится в противоречии с объективной необходимостью ее отчуждения на «общие нужды».<sup>7</sup> Налогоплательщики стараются по минимуму заплатить налогов и по максимуму воспользоваться льготами, а налоговые органы, наоборот, нацелены на то, чтобы, осуществив контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах и выявив нарушения, взыскать все недоимки, пени и штрафы в бюджетную систему Российской Федерации. Исходя из этого, законодатель в целях поддержания баланса частных и публичных интересов стремится урегулировать налоговые отношения предельно конкретно, понятно и недвусмысленно, исключив при этом всякую самостоятельность в деятельности субъектов.

Во-вторых, специфика общественных отношений, в совокупности образующих предмет налогового права, обусловила и особенности метода государственного воздействия на данную сферу финансовой деятельности. Основным методом налогового права в современных условиях является метод властных предписаний (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно закрепляет процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений. Д. В. Винницкий выделяет следующие основные черты метода правового регулирования российского налогового права: 1) ограничение законом форм проявления автономии воли субъектов налогового права; 2) сочетание в налоговом праве общедозволительного и разрешительного типов правового регулирования; 3) позитивное обязывание субъектов налогового права; 4) ограничение правовой инициативы; 5) юридическое неравенство субъектов налогового права, выражающееся в различии содержания правосубъектности последних.<sup>8</sup> Именно в своей совокупности и в своих конкретных проявлениях перечисленные свойства метода налогово-правового регулирования свидетельствуют об его (методе) своеобразии.<sup>9</sup> Этот метод определен самой природой отношений, возникающих в процессе финансовой деятельности, и означает, что субъекты финансового, в том числе налогового, права в подавляющем большинстве случаев не могут по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять в известных пределах их содержание, осуществ-

---

<sup>6</sup> См.: Налоговое право России. Учебник для вузов / Под ред. Ю. А. Крохиной. М., 2003. С. 89.

<sup>7</sup> См.: Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М., 2003. С. 32.

<sup>8</sup> См.: Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 156.

<sup>9</sup> См.: Там же. С. 157.

лять их, распоряжаться ими. Стороны не имеют право выбора поведения, кроме как предусмотренного финансово-правовыми нормами.<sup>10</sup> Они выполняют свои обязанности в случаях, установленных законами, подзаконными актами. А права их вторичны, производны от обязанностей. Например, таковы права и обязанности субъектов при уплате конкретных налогов, при проведении налогового контроля. Причем это касается как субъектов, издающих властные предписания, так и следующих им. Ведь надо иметь в виду, что государственные органы и органы местного самоуправления, уполномоченные давать властные предписания, сами «связаны» императивными требованиями законодательства о налогах и сборах.<sup>11</sup> Например, налоговый орган при осуществлении взыскания налога за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика дает властные предписания, однако свобода его воли в этом случае практически равна нулю. Государством в законах четко определены требования к такого рода предписаниям.<sup>12</sup>

В-третьих, права налоговых органов, перечисленные в ст. 31 НК РФ, не есть права в самом классическом их понимании, так как фактически эти права сопряжены с их обязанностями. В подтверждение этого можно привести обоснованную научную позицию известного теоретика права С. С. Алексеева, согласно которой «субъект, обладающий властными полномочиями (в нашей ситуации это налоговый орган), не может использовать или не использовать права исключительно по собственному "свободному" усмотрению, он обязан реализовывать данные ему возможности при наступлении определенных обстоятельств».<sup>13</sup>

Таким образом, получается, что уполномоченные органы обязаны осуществлять предоставленные им права для обеспечения и защиты публичных интересов, и не о каком усмотрении в налоговом праве и речи быть не может.

Однако, как справедливо отмечает М. В. Карасева, «в последнее время возникают ситуации, когда субъекты налогового правоотношения могут самостоятельно устанавливать налоговые обязанности и определять в некоторых пределах их содержание. Это имеет место потому, что в современных условиях публичное право все плотнее соприкасается с частным, что проявляется в самых различных пластах правовой материи».<sup>14</sup> Как результат, метод властных предписаний (как метод налогово-правового регулирования) становится все более «лояльным» и в него встраиваются все чаще гражданско-правовые «вкрапления».<sup>15</sup> И, несмотря на то что налоговое право остро нуждается в четкой определенности и законодатель стремится ограничить проявление автономии воли субъектов налогового права, исключив какую-либо самостоятельность в их деятельности,<sup>16</sup> усмотрение объективно существует. Свидетельством этого является, в частности, использование в ходе налогово-правового регулирования преобразованных форм договорных отношений, допущение некоторой инициативности субъектов. Конкретно к числу таких случаев относятся налоговые правоотношения по поводу предоставления инвестиционного налогового кредита.<sup>17</sup> Здесь право устанавливать налоговую обязанность и определять ее содержание в рамках, определенных законом, предоставлено налоговым и иным уполномоченным органам. Кроме того, показательным примером существования усмотрения в налоговом праве может служить п. 2 ст. 93.1 НК РФ. Так, в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребо-

<sup>10</sup> См.: Древалъ Л. Н. К вопросу о предмете, методе и системе финансового права // Финансовое право. 2005. № 2. С. 3.

<sup>11</sup> См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 62.

<sup>12</sup> См.: Там же. С. 62.

<sup>13</sup> Алексеев С. С. Общая теория права. В 2 т. М., 1982. Т. 2. С. 115.

<sup>14</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 62.

<sup>15</sup> См.: Тихомиров Ю. А. Публичное право: падения и взлеты // Государство и право. 1996. № 1. С. 4.

<sup>16</sup> См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 157.

<sup>17</sup> См.: Карасева М. В. Указ. соч. С. 62.

вать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке. Помимо перечисленного, усмотрение имеет место при проведении выездной налоговой проверки, при принятии обеспечительных мер и в ряде других случаев.

В рамках исследуемой подотрасли усмотрение имеет место как в налоговом правоприменении, так и в законотворчестве. Показательным примером проявления усмотрения в сфере налогового законотворчества может служить процедура установления налогов (сборов) субъектов РФ и муниципальных образований.

Установление налогов (сборов) субъектов Федерации и муниципальных образований происходит в два этапа: первичное (базовое) и вторичное (производное) установление налогов (сборов).<sup>18</sup> Первичное (базовое) установление осуществляется на федеральном уровне. Оно подразумевает перечисление федеральным законом (НК РФ) исчерпывающего перечня налогов и сборов субъектов Федерации и муниципальных образований, а также описание основных элементов их юридического состава (элементов налогообложения) – налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога.

Вторичное (производное) установление региональных и местных налогов и сборов осуществляется на соответствующих территориях субъектами Федерации или муниципальными образованиями самостоятельно в определенных федеральным законом пределах. Это становится возможным ввиду того, что субъекты Федерации и муниципальные образования обособлены в достаточной степени и от Федерации, и между собой. У них существует собственная компетенция, выражающаяся в наличии ряда властных полномочий в сфере решения вопросов региональной и местной жизни. Если говорить о финансовой сфере, то субъекты Федерации и муниципальные образования имеют свои бюджетные средства, которые они формируют из обособленных источников и которыми они распоряжаются по своему собственному усмотрению.<sup>19</sup> Их компетенция по установлению налогов включает полномочие самостоятельно определять налог, подлежащий взиманию на территории субъекта Федерации или муниципального образования из перечня, утвержденного федеральным законом, а также возможность по своему усмотрению устанавливать некоторые элементы налогообложения, а именно налоговые ставки в пределах, очерченных НК РФ; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования.

Кроме того, при установлении системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга по их усмотрению определяются: порядок введения единого налога, виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах установленного перечня, а также значение коэффициента К2.

Помимо перечисленного согласно п. 12 ст. 64 НК РФ законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

Несмотря на то что в налоговом праве усмотрение возможно и в сфере правотворчества, основной сферой осуществления усмотрения было и остается налоговое правоприменение. Но прежде чем перейти к исследованию проблемы усмотрения в налоговом правоприменении, необходимо рассмотреть, что из себя представляет налоговое правоприменение в целом и какое место оно занимает среди других форм реализации норм налогового права.

<sup>18</sup> См.: Налоговое право России. Учебник для вузов / Под ред. Ю. А. Крохиной. М., 2003. С. 84.

<sup>19</sup> См.: Толстых В. Л. Международная деятельность субъектов Российской Федерации. М., 2004. С. 13.

В теории права обычно выделяют четыре основные формы реализации права: осуществление (использование), исполнение, соблюдение и применение.<sup>20</sup>

Реализация норм налогового права в правомерном поведении участников налоговых правоотношений также осуществляется в четырех формах: **соблюдение, использование, исполнение и правоприменение**.

**Соблюдение** – это такая форма реализации налогово-правовых норм, при которой субъекты налогового права воздерживаются от запрещенных налоговым правом действий. Например, в соответствии со ст. 89 НК РФ налоговым органам запрещается проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также проведение в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителя федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. Помимо этого соблюдением реализуется норма, содержащаяся в ст. 103 НК РФ, запрещающая налоговым органам при проведении налогового контроля причинять проверяемым лицам неправомерный вред. Реализация данной нормы заключается в воздержании уполномоченных органов от действий, излишних в ходе налогового контроля и могущих причинить любой ущерб проверяемому. Иные действия будут считаться нарушением указанной налоговой нормы.

**Использование** означает осуществление субъектами налогового права предоставленных им субъективных прав в виде дозволений, правомочий. Дозволения субъект реализует по своему желанию и собственными действиями. Так, нормы ст. 137 НК РФ об обжаловании действий налоговых органов реализуются путем использования, т. е. по желанию лица, и он вправе самостоятельно решать, обжаловать те или иные действия налоговых органов или же посчитать допущенные нарушения незначительными и воздержаться от обжалования. В данном случае и активное, и пассивное поведение лица считаются правомерными и допустимыми.

**Исполнением** реализуются обязывающие нормы, которые в налоговом праве составляют абсолютное большинство. Суть исполнения заключается в активном и сознательном следовании налоговым предписаниям. Так, исполнением реализуется норма абз. 2 п. 1 ст. 83 НК РФ, обязывающая организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, если эта организации не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ. Реализация данной нормы заключается в активных и целенаправленных действиях обязанного субъекта, который в обозначенные сроки должен обратиться в органы Федеральной налоговой службы РФ и ее территориальные органы с заявлением о постановке на налоговый учет. Бездействие налогоплательщика квалифицируется как правонарушение. Исходя из знаний о характере налоговых норм и о преимущественно обязывающем методе регулирования налоговых отношений, можно сделать вывод, что исполнение есть основной метод реализации права для налогоплательщиков и иных обязанных лиц.

**Правоприменение** осуществляется компетентными органами государства и местного самоуправления и выражается в виде специального решения, устанавливающего – на основе налогово-правовых норм – права и обязанности участников конкретных налоговых правоотношений. Например, применением реализуется норма ст. 46 НК РФ о принудительном взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации. Необходимость такой формы

---

<sup>20</sup> См.: Сырых В. М. Теория государства и права. Учебник. М., 2004. С. 255; Общая теория государства и права. Академический курс / Под ред. М. Н. Марченко. В 2 т. М., 1998. Т. 2. Теория права. С. 312.

реализации налогового права обусловлена тем, что государство играет ведущую роль в определении круга и статуса субъектов налогового права.

Применение норм налогового права представляет собой не только определенную форму реализации права, оно является и государственно-правовым методом по претворению предписаний права в жизнь.<sup>21</sup> И в этом смысле применение является как бы специальным «механизмом», который связывает применяемую норму права с ее полным осуществлением в поведении субъектов права. Он предполагает обязательное вмешательство компетентных органов, наделенных властными полномочиями. Последние и обеспечивают в этих случаях воплощение в жизнь требований норм права.

Государство через применение права организует, упорядочивает налоговые отношения. Налоговые, таможенные органы, выступая от своего имени, но по уполномочию государства принимают то или иное решение на основе налогово-правовой нормы в зависимости от особенностей фактических обстоятельств дела, местных условий, личности и множества других факторов.

В самом общем виде в современной юриспруденции применение права определяют как деятельность государственных органов и должностных лиц по принятию специальных решений в целях возникновения, изменения и прекращения правоотношений на основе действующих норм права.<sup>22</sup> Однако такое понимание применения права существовало не всегда.

Вопрос о юридической природе и особенностях применения права в советской юридической науке решался в ходе научных дискуссий, в связи с проблемой разработки форм реализации правовых норм, а также механизма правового регулирования. Значительную роль в этом сыграла научная дискуссия в 1954–1955 гг., которая публиковалась на страницах журнала «Советское государство и право».<sup>23</sup> В редакционной статье журнала «К итогам дискуссии о применении норм советского права» основной вывод относительно юридической природы правоприменения состоял в том, что «советское законодательство связывает обычно термин "применение" с тем способом осуществления юридических норм, который характеризуется властными действиями компетентных государственных органов по отношению к другим государственным организациям, общественным организациям и гражданам».<sup>24</sup> Это положение о властном, организующем характере применения права и указание на специальных субъектов, уполномоченных заниматься этим видом юридической деятельности, послужило основой для дальнейшего творческого развития теории правоприменения, осуществленного в работах Н. Г. Александрова, С. С. Алексеева, В. М. Горшенева, И. Я. Дюрягина, В. В. Лазарева, П. Е. Недбайло, А. С. Пиголкина, М. Ф. Орзиха, П. М. Рабиновича, И. Е. Фарбера, Л. С. Явича и других авторов. И, несмотря на то что в ряде последующих работ властный характер правоприменения ставился под сомнение,<sup>25</sup> достаточно серьезных аргументов, могущих послужить основой к выработке иной, новой концепции применения права, предъявлено не было. Наоборот, как справедливо заметил В. В. Лазарев, «недооценка властного характера правоприменения представляет отход от завоеванных позиций, поскольку она обедняет представление о формах реализации права, сводя их к соблюдению и применению и, тем самым, растворяя специфику

<sup>21</sup> См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право. СПб., 2003. С. 176.

<sup>22</sup> См.: Сырых В. М. Теория государства и права. Учебник. М., 2004. С. 351.

<sup>23</sup> См.: Фарбер И. Е. О применении норм советского социалистического права // Советское государство и право. 1954. № 4; Керимов Д. А. О применении советских правовых норм // Советское государство и право. 1954. № 5; Галанза П. Н. О применении советских правовых норм // Советское государство и право. 1954. № 6; Васильев А. М. О применении норм советского социалистического права // Советское государство и право. 1955. № 1.

<sup>24</sup> См.: Советское государство и право. 1955. № 3. С. 50.

<sup>25</sup> См.: Недбайло П. Е. Применение советских правовых норм. М., 1960. С. 153; Гречин А. С. Правовое воспитание трудящихся в процессе деятельности местных Советов. Воронеж, 1971. С. 51; Калмыков Ю. Х. Вопросы применения гражданско-правовых норм. Саратов, 1976. С. 14.

властной деятельности преимущественно государственных органов в активной деятельности граждан и организаций по исполнению и использованию права».<sup>26</sup>

В конце XX в. в юридической литературе сложилось множество в той или иной мере различающихся между собой определений понятия «применение права».

Нередко применение права понимается как «особая форма» реализации права, осуществляемая государственными или общественными организациями в пределах их компетенции в форме властной организующей деятельности по конкретизации правовых норм на основе строгого соблюдения законности.<sup>27</sup> Иногда применение права трактуется как «властная деятельность» органов государства или иных органов по уполномочию государства, которые, используя свои специальные полномочия, издают акты индивидуального значения на основе норм права, решая тем самым, по существу, конкретные вопросы жизни общества.<sup>28</sup> Довольно часто применение права рассматривается как такая форма его реализации, которая состоит в проведении государством сложной, ответственной юридической и организационной деятельности «по обоснованному осуществлению правовых норм относительно конкретных субъектов», фактов, отношений реальной общественной жизни в рамках закона.<sup>29</sup>

Эти определения приведены как иллюстрирующие неоднозначность и множественность подходов к понятию «применение права». Нет необходимости и возможности перечислять их все. Гораздо важнее определить общие черты и особенности правоприменения, которые в той или иной степени отражаются в различных его определениях и сложившихся о нем представлениях.

Что выделяет правоприменение как форму реализации норм права среди других форм реализации права? Каковы его особенности и черты? Отвечая на эти и подобные им вопросы, необходимо иметь в виду следующее.<sup>30</sup>

Во-первых, правоприменительная деятельность (в отличие от других форм реализации права, в которых участвуют самые различные субъекты права – физические и юридические лица) может осуществляться уполномоченными на то государственными органами и их должностными лицами в пределах, предоставленных им полномочий.

Во-вторых, правоприменение – один из важнейших видов государственной деятельности. Оно осуществляется наряду с законодательной и другими видами государственной деятельности и имеет государственно-властный характер. Это означает, что акты, издаваемые в процессе правоприменения, являются юридическими, неисполнение которых влечет за собой государственное принуждение.

В-третьих, применение норм права осуществляется не в произвольной форме, а в строго установленном законом порядке. Это означает, что содержание, последовательность, пределы и условия времени совершения отдельных действий и операций, из которых складывается применение права, определяются действующим законодательством.

Применение права – это не одноактное действие, а определенный процесс, имеющий начало и окончание и состоящий из ряда последовательных стадий реализации права (установление фактических обстоятельств дела, юридической основы дела и т. д.). Отсюда применение права в качестве процессуально оформленной деятельности представляет собой «многоступенчатый, длящийся во времени и развивающийся в соответствии с процессуальными предписаниями процесс организационно-властной реализации правовых норм».<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Лазарев В. В. Применение советского права. Казань, 1972. С. 32.

<sup>27</sup> См.: Теория государства и права. Учебник / Отв. ред. М. Н. Марченко. М., 1987. С. 378.

<sup>28</sup> См.: Общая теория права. Учебник / Отв. ред. А. С. Пиголкин. М., 1985. С. 285.

<sup>29</sup> См.: Теория государства и права. Учебник / Под ред. А. И. Денисова. М., 1980. С. 348.

<sup>30</sup> См.: Теория государства и права. Курс лекций / Под ред. Н. И. Мазутова и А. В. Малько. М., 2004. С. 457.

<sup>31</sup> Горшенев В. М., Дюрягин И. Я. Правоприменительная деятельность // Советское государство и право. 1969. № 5. С. 21–22.

В-четвертых, правоприменительная деятельность уполномоченных государственных органов и их должностных лиц всегда осуществляется в соответствии с определенными, общепризнанными принципами.<sup>32</sup> Среди них важнейшее значение имеют принципы законности, социальной справедливости, целесообразности и обоснованности принимаемых в порядке правоприменения тех или иных решений.

В-пятых, применение права сопровождается всегда вынесением индивидуального правового акта (акта применения права), исходящего от субъекта правоприменения.

Все изложенное позволяет сделать вывод, что применение права – важная форма реализации юридических норм, отличающаяся от иных по своей цели, характеру деятельности.<sup>33</sup>

Принимая за отправную точку разработанную в теории права концепцию применения права, можно говорить, что налоговое правоприменение – это властная деятельность компетентных государственных органов и их должностных лиц, осуществляемая на основе принципов законности, целесообразности, обоснованности и налоговой справедливости в строго установленном процессуальном порядке и направленная на принятие индивидуальных налогово-правовых актов.

Налоговое правоприменение обладает всеми перечисленными особенностями и чертами, характерными для применения права в целом. Во-первых, по своей сущности налоговое правоприменение выступает как организующая государственно-властная деятельность, посредством которой упорядочивается общественная жизнь путем установления четких начал взаимоотношений между различными субъектами налогового права, сосредоточения решения определенных вопросов в руках компетентных органов. Во-вторых, налоговое правоприменение осуществляется на основе принципов законности, целесообразности и налоговой справедливости, в строго установленном процессуальном порядке.

Однако финансовое право как самостоятельная отрасль права (и, в частности, налоговое право) вырабатывает свой юридический инструментарий, понятийный аппарат, юридические категории и конструкции, что обусловлено спецификой предмета правового регулирования. Ведущая роль в разработке этих аспектов должна принадлежать финансово-правовой науке.<sup>34</sup> Г. В. Петрова серьезным недостатком действующих финансовых и налоговых институтов считает их смешение с гражданским, административным и процессуальным правом.<sup>35</sup>

Исходя из этого, налоговое правоприменение имеет особые характеристики, обусловленные спецификой предмета и метода налогово-правового регулирования. Имеется в виду следующее.

1. Налоговое правоприменение осуществляется исключительно в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований, однако лишь в той части деятельности, которая обеспечивает собирание государством и муниципальными образованиями денежных средств в казну государства и муниципальных образований. В этом смысле сфера осуществления налогового правоприменения опосредует не всю финансовую деятельность государства и муниципальных образований, а только ее часть. Налоговое правоприменение – это деятельность, которая связана с разрешением специфической категории юридических дел – возникающих по поводу взимания налогов, осуществления налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности,<sup>36</sup> а также в связи с рассмотрением жалоб налогоплательщиков.

---

<sup>32</sup> См.: *Вопленко Н. Н.* Социалистическая законность и применение права. Саратов, 1983. С. 109.

<sup>33</sup> См.: *Теория государства и права. Курс лекций* / Под ред. Н. И. Мазутова и А. В. Малько. М., 2004. С. 457.

<sup>34</sup> См.: *Виницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 11.

<sup>35</sup> См.: *Петрова Г. В.* Общая теория налогового права. М., 2004. С. 40.

<sup>36</sup> См.: *Якушев А. О.* Эффективность действия норм общей части налогового права. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 16.



2. Деятельность по применению норм налогового права осуществляется специальными компетентными органами государства. Такими органами являются:<sup>37</sup>

– Правительство Российской Федерации. Так, в соответствии с п. 4 ст. 63 НК РФ в случае, предусмотренном абз. 2 п. 1 ст. 64 НК РФ, решение об изменении сроков уплаты федеральных налогов и сборов принимается Правительством РФ.

– Налоговые органы – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные органы.<sup>38</sup> В настоящее время федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области налогов и сборов, является Федеральная налоговая служба Министерства финансов РФ и ее территориальные органы. Правовое положение и порядок деятельности Федеральной налоговой службы определены в Положении о федеральной налоговой службе, утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 г. 506.<sup>39</sup> Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы в установленной сфере деятельности, являются правопреемниками Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, существовавшего до марта 2004 г.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей (ст. 30 НК РФ).

– Таможенные органы – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, и его территориальные органы. На данный момент таможенные органы представлены Федеральной таможенной службой, руководство за деятельностью которой осуществляет Правительство РФ,<sup>40</sup> и ее территориальными подразделениями. В соответствии со ст. 34 НК РФ таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством РФ, НК РФ, иными федеральными законами. Так, в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 63 НК РФ федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, и уполномоченные им таможенные органы принимают решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Помимо отмеченного таможенные органы в целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней, штрафов также вправе с санкции прокурора налагать арест на имущество при наличии у этих органов достаточных оснований полагать, что лицо предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество.

3. Применение налогово-правовых норм Правительством РФ, налоговыми, таможенными органами, происходит в строго определенном порядке в ходе налогового процесса.<sup>41</sup>

<sup>37</sup> См.: О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ, 9 марта 2004 г. № 314 (с изм., внесенными Указом Президента РФ от 20 мая 2004 г. № 649) // СЗ РФ. 2004. № 11. Ст. 945; СЗ РФ. 2004. № 21. Ст. 2023.

<sup>38</sup> Федеральным законом от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ внесены изменения в некоторые законодательные акты Российской Федерации. Вместо Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделений в Российской Федерации налоговые органы представлены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальными органами // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 27. Ст. 2711. См.: Вопросы Министерства финансов РФ: Постановление Правительства РФ, 7 апреля 2004 г. № 185 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 15. Ст. 1478; Положение о Министерстве финансов РФ: Постановление Правительства РФ, 30 июня 2004 г. № 329 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 31. Ст. 3258.

<sup>39</sup> СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

<sup>40</sup> Указом Президента РФ от 11 мая 2006 г. № 473 «Вопросы федеральной таможенной службы» функции Министерства экономического развития и торговли РФ по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области таможенного дела переданы Федеральной таможенной службе РФ // СЗ РФ. 2006. № 20. Ст. 2162.

<sup>41</sup> В настоящем исследовании при изучении проблемы усмотрения мы исходим из уточненного, узкого значения налого-

Процессуальные налоговые нормы содержат правила поведения, которые регламентируют порядок, формы и методы реализации норм материального налогового права. Они определяют границы возможного поведения субъектов налогового правоприменения; предмет возможного поведения; а также, каким образом, в какой последовательности и в какое время возможно собственное активное поведение.

Необходимость присутствия процессуально-правовых норм в налоговом законодательстве обусловлена тем, что именно они устанавливают определенный порядок, процесс реализации рассматриваемых норм.

Большое число процессуальных норм, содержащихся в НК РФ и порождаемых ими весьма специфических отношений, являются факторами, позволяющими ученым ставить вопрос о существовании налогового процесса как разновидности процесса юридического.<sup>42</sup>

В научной литературе, посвященной финансовому праву, существует две основные позиции на понимание налогового процесса.<sup>43</sup> Так, согласно первой из них, налоговый процесс понимается как детально регламентированный порядок применения норм налогового права уполномоченными государством органами, направленный на формирование налоговых доходов бюджетов (внебюджетных фондов) и обеспечение надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей как участников налоговых отношений.<sup>44</sup>

Данная концепция строится на том, что налоговыми процессуальными правоотношениями признаются лишь те отношения, в которых в качестве одной из сторон обязательно выступает уполномоченный государством орган.<sup>45</sup>

Вторая концепция определяет налоговый процесс как урегулированный законодательством порядок действий налогоплательщика, налогового агента и уполномоченных государством органов, направленных на реализацию налогоплательщиком его налоговой обязанности<sup>46</sup> – то есть исходя из концепции правореализационного процесса.

Полагаем, что такое расширение границ налогового процесса несколько преждевременно. Следует согласиться с В. И. Гудимовым, что концепция правореализационного процесса пока еще недостаточно разработана и не разрешает ряд спорных вопросов, связанных, в частности, с критерием разграничения материальных и процессуальных действий лиц, реализующих свои права и обязанности; а также ряд других вопросов.<sup>47</sup> Кроме того, согласно теории юридического процесса процесс как правовая категория предназначен для упорядочивания деятельности государства по реализации властных полномочий.<sup>48</sup>

---

вого правоприменения. Налоговое правоприменение в узком значении осуществляется уполномоченными органами исключительно в рамках налогового процесса, поэтому и ограничивается только им. Правоприменительная деятельность судов общей юрисдикции и арбитражных судов по разрешению налоговых споров, осуществляемая в рамках гражданского и арбитражного процесса, не рассматривается.

<sup>42</sup> См. подробнее: *Бачурин Д. Г.* Основные элементы налогового процесса // *Налоговое планирование*. 2001. № 3. С. 39–46; *Виницкий Д. В.* Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // *Законодательство*. 2003. № 2. С. 23–31; *Иванова В. Н.* Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // *Юрист*. 2001. № 2. С. 67–70; *Карасева М. В.* Налоговый процесс – новое явление в праве // *Хозяйство и право*. 2003. № 6. С. 53–62; *Макаренко Т. Н.* Налоговый процесс и налоговое производство // *Финансовое право*. 2002. № 3. С. 25–29.

<sup>43</sup> См.: *Гудимов В. И.* Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 14.

<sup>44</sup> См.: *Виницкий Д. В.* Указ. соч. С. 31–34; *Иванова В. Н.* Указ. соч. С. 67; *Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М., 2001. С. 95.

<sup>45</sup> То есть налоговые правоотношения, в которых уполномоченный государственный орган не участвует, к процессуальным не относятся.

<sup>46</sup> См.: *Карасева М. В.* Указ. соч. С. 60.

<sup>47</sup> См.: *Гудимов В. И.* Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика... С. 14.

<sup>48</sup> См.: *Теория юридического процесса* / Под ред. В. М. Горшенева. Харьков, 1985. С. 8.

4. Результатом правоприменительной деятельности уполномоченных органов выступают индивидуальные налогово-правовые акты применения права.<sup>49</sup> Акт применения налогово-правовой нормы необходим там, где без волевого решения органа власти (должностного лица) не может возникнуть налоговое правоотношение или где необходим контроль компетентного органа. Именно эти акты занимают наибольший удельный вес среди правовых актов – юридических фактов в налоговом праве. К числу таких актов можно отнести: налоговое уведомление (ч. 2 ст. 52 НК РФ), требование об уплате налога или сбора (гл. 10 НК РФ), постановление о назначении выездной налоговой проверки (ч. 1, 2 ст. 89 НК РФ), решение, принимаемое руководителем налогового органа по результатам рассмотрения акта проверки (например, решение о привлечении к налоговой ответственности (ст. 101 НК РФ) и др.

Значение этих индивидуально-правовых актов в сфере налогообложения состоит прежде всего в том, что они направлены на решение задач, стоящих перед правоприменительными органами. Индивидуальными актами должностные лица уполномоченных органов оформляют свои действия, направленные на взыскание налога, сбора, пени, привлечение к налоговой ответственности. Индивидуальные финансово-правовые акты не только являются формой закрепления властных действий и решений должностных лиц компетентных органов, но и должны обеспечить охрану и реализацию прав субъектов налогового права: налогоплательщика, налогового агента, налогового органа.<sup>50</sup>

В общей теории права утвердилось мнение, что акты применения права выступают средством реализации тех правовых норм, которые не могут быть реализованы без соответствующих властных предписаний надлежащих государственных органов.<sup>51</sup> Их издание обусловлено ситуацией, когда субъективные права и субъективные обязанности не вытекают непосредственно из закона и не могут возникнуть у конкретных лиц из их односторонних действий или заключенных договоров, когда есть необходимость восстановить нарушенное право, устранить препятствия к его реализации.

Основные требования, которые предъявляются к актам налогового применения, заключаются в том, чтобы они: а) строго соответствовали законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, на основе которого они принимаются; б) издавались в пределах компетенции правоприменительного органа и должностного лица; в) содержали глубокую и всестороннюю мотивировку; г) имели все необходимые реквизиты, придающие актам налогового применения официальный характер (наименование акта, время и место его принятия, наименование органа, издавшего данный акт, наличие соответствующей печати, подписи и т. п.).<sup>52</sup>

Принимая во внимание перечисленные особенности, можно дать следующее определение налогового правоприменения.

**Налоговое правоприменение** представляет собой властную деятельность уполномоченных органов (Правительства РФ, налоговых, таможенных органов), направленную на принятие в ходе налогового процесса индивидуальных налогово-правовых актов и имеющую своей целью реализацию норм налогового права в связи с взиманием налогов и сборов, а также в связи с осуществлением налогового контроля, привлечением правонарушителей к налоговой ответственности, рассмотрением жалоб налогоплательщиков.

<sup>49</sup> В соответствии со ст. 63 НК РФ уполномоченные органы принимают решения об изменении сроков уплаты налогов по согласованию с финансовыми органами и органами государственных внебюджетных фондов. Финансовые органы и органы государственных внебюджетных фондов индивидуальных налогово-правовых актов не принимают, поэтому, на наш взгляд, правоприменительную деятельность они не осуществляют и не могут рассматриваться в качестве компетентных правоприменительных органов. См.: Лукьянова Т. Г. Организационно-правовые формы финансовой деятельности // Юридический мир. 2003. № 10. С. 44.

<sup>50</sup> См.: Деметьев И. В. Индивидуальные налогово-правовые акты: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005.

<sup>51</sup> См.: Теория государства и права. Учебник / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М., 2004. С. 456–457.

<sup>52</sup> См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 245.

Налоговое правоприменение – это та сфера деятельности, которую законодатель стремится урегулировать наиболее детально, учитывая специфику налоговых правоотношений. Для обеспечения определенности и однозначности налогового правоприменения принято значительное число процессуальных налогово-правовых норм, определена исчерпывающим образом компетенция уполномоченных органов, обозначены негативные последствия превышения полномочий соответствующих органов и должностных лиц. Все эти меры способствуют реализации в сфере налогообложения принципов законности, целесообразности и налоговой справедливости.

Однако, как бы четко и исчерпывающе материальные и процессуальные нормы НК РФ ни устанавливали порядок, средства, результаты и цели налогового правоприменения, «социально-психологическая атмосфера рассмотрения дела и индивидуальные особенности правосознания личности правоприменителя всегда открывают дверь для реализации в решении усмотрения».<sup>53</sup>

Кроме того, усмотрение в налоговом правоприменении обусловлено рядом объективных и субъективных причин.

Во-первых, в связи с динамичностью экономических и иных социальных отношений в современном российском обществе, провозгласившем свободу личности важнейшей ценностью, законодателю трудно создавать долговременно действующие налогово-правовые нормы, поскольку заранее сложно определить направления общественных, экономических и политических изменений и нормативно закрепить все вероятные налогово-правовые отношения. Право – не застывший формализованный свод правил, оно изменяется по мере развития общества и государства.<sup>54</sup> М. В. Карасева, высказавшаяся по этому вопросу одной из первых в финансовой науке, считает, что «отличительной чертой финансово-правовых норм является их нестабильность. Это связано с тем, что отношения, возникающие в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, в своей основе экономические, следовательно, подвержены различным экономическим колебаниям, которые определяются влиянием политики на экономику, структурными перестройками в системе управления, миграционными процессами в различных регионах».<sup>55</sup> Применение усмотрения призвано отчасти разрешить эту проблему, позволяя правоприменителю адекватно реагировать на изменяющееся финансовое и налоговое законодательство. Например, установить все возможные ситуации взаимозависимости в условиях меняющихся экономических отношений вряд ли возможно.

Во-вторых, налоговые отношения обычно настолько детально урегулированы в законе, что при возникновении правовой ситуации может быть вынесено единственное решение, являющееся законным и обоснованным. Однако бесконечное разнообразие жизненных явлений и индивидуальная неповторимость некоторых из них не всегда позволяют законодателю урегулировать их путем принятия абсолютно-определенных норм налогового права, а в ряде случаев формулировать в законе абсолютно-определенные налоговые нормы бывает нецелесообразно.<sup>56</sup> Поэтому некоторые правовые предписания в налоговой сфере носят относительно определенный характер, а их применение в конкретной ситуации до известной степени зависит от усмотрения компетентных органов. На эту же причину существования усмотрения указывал и К. И. Комиссаров: «Существуют такие правоотношения, которые группируются не по всем, а лишь по главным родовым признакам. Каждое такое правоотношение хотя и является частным некоторой родовой общности, но обладает настолько существенной спецификой, что требует индивидуального подхода к себе. В связи с этим законодатель лишен возможности детально

<sup>53</sup> *Вопленко Н. Н.* Социалистическая законность и применение права. Саратов, 1983. С. 78.

<sup>54</sup> См.: *Коллизийное право. Учеб. и научно-практ. пособие / Под ред. Ю. А. Тихомирова.* М., 2005. С. 11.

<sup>55</sup> *Финансовое право Российской Федерации. Учебник / Отв. ред. М. В. Карасева.* М., 2002. С. 81.

<sup>56</sup> См.: *Паишев П. Ф.* Закон и судебское усмотрение // Советское государство и право. 1982. № 1. С. 55–56.

регламентировать их».<sup>57</sup> В этом смысле примером может служить п. 1 ст. 97 НК РФ, согласно которому в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик.

В-третьих, в некоторых случаях предоставление правоприменителю определенной свободы в выборе конкретного решения связано со сложными обстоятельствами индивидуального дела. Например, ст. 101 НК РФ, регулирующая порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, устанавливает, что после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Другим примером является п. 7 ст. 31 НК РФ, который закрепляет право налоговых органов определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения и ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. Такие правовые нормы предлагается называть ситуационными (поскольку их действие во многом зависит от конкретной ситуации)<sup>58</sup> или дискреционными. При применении последнего термина внимание акцентируется на определенной свободе выбора правоприменителя в пределах, установленных законом.<sup>59</sup>

Вообще, исполнительно-распорядительная деятельность, как и всякая иная публично-властная деятельность, невозможна без определенного пространства свободного усмотрения должностных лиц. Именно поэтому органы государственной власти обладают некоторыми дискреционными полномочиями, позволяющими действовать по усмотрению в зависимости от сложности обстоятельств.<sup>60</sup>

<sup>57</sup> Комиссаров К. И. Судебное усмотрение в гражданском процессе // Советское государство и право. 1969. № 4. С. 51.

<sup>58</sup> См.: Там же. С. 49–50.

<sup>59</sup> См.: Бонер А. Т. Применение закона и судебное усмотрение // Советское государство и право. 1979. № 6. С. 38.

<sup>60</sup> См.: Краснов М. А., Талалова Э. В., Южаков В. Н. Коррупция и законодательство: анализ закона на коррупциогенность // Журнал российского права. 2005. № 2. С. 83.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.