

УСМОТРЕНИЕ В СФЕРЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ (ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ВЫНЕСЕНИЯ РЕШЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ПРАВОВОЙ НЕУРЕГУЛИРОВАННОСТИ)

DISCRETION IN TAXES AND FEES (SPECIFIC ISSUES OF DECISION- MAKING IN CONTEXTS OF LEGAL UNSETTLEDNESS)

M. Kobzar-Frolova

Summary. This article addresses the topical issue of making and issuing decisions through discretion (using tax legal relations as an example) in contexts where the legal relations are not regulated by a legal norm. The author's definition of «discretion» is presented. Examples of tax authority decisions through discretion are provided. The position of higher courts on the actions of tax authorities through discretion is presented. Corresponding conclusions are drawn. It is recognized that judicial review is of primary importance in matters of establishing the legality of taxes and fees.

Keywords: discretion, tax legal relations, tax disputes, conflicts, taxpayer, tax benefit, good faith, regulation, legality, tax control.

Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна
доктор юридических наук, профессор, главный научный
сотрудник, сектор административного права
и административного процесса,
ФГБУН Институт государства и права РАН,
Margokfmn@yandex.ru

Аннотация. Статья посвящена актуальной теме — принятия и вынесения решения в порядке усмотрения (на примере налоговых правоотношений) в условиях, когда правоотношения не урегулированы правовой нормой. Дано авторское понятие «усмотрение». Приведены примеры принятия и вынесение решения налоговым органом в порядке усмотрения. Даны позиция судов высших инстанций на действия налоговых органов в порядке усмотрения. Сделаны соответствующие выводы. Признано, что судебный контроль имеет ведущее значение в вопросах установления законности в сфере налогов и сборов.

Ключевые слова: усмотрение, налоговые правоотношения, налоговые споры, конфликты, налогоплательщик, налоговая выгода, добросовестность, регулирование, законность, налоговый контроль.

Введение

Тема усмотрения не новая для российской юридической науки и правоприменительной практики. Анализируя суть проблематики, приходится констатировать, что тема если не вечная, то явная долгожительница. И это возможно объяснить следующим. Право — есть регулятор общественных отношений. Правовыми нормами регулируется тот круг общественных отношений, который объективно уже возник и нуждается в наличии определенных правил, в силу которых эти отношения будут упорядоченно развиваться, не приводя к конфликту сторон. Весьма сложно выдумать, «назначить» круг общественных отношений. Как раз некоторым исключением выступают, пожалуй, налоговые правоотношения: когда государство вводит новый налог и устанавливает правила, в силу которых налог будет исчисляться и взиматься. И, тем не менее, в большинстве случаев, законодательно регулируется только сложившиеся в социуме отношения. В этой связи, становится совершенно очевидно, почему законодатель зачастую «отстает», как говорят «играет в догонялки» со сложившимися отношениями, которым нужно придать упорядоченность. В налоговых правоотношениях есть очевидный выгодоприобретатель (бенефициар) — госу-

дарство и органы местного самоуправления. В этой связи правила, которые устанавливаются для целей уплаты налогов и сборов ориентированы на интересы государства и интересы и органов местного самоуправления. Данные правила носят исключительно императивный характер. У налогоплательщика нет выбора, он не может вступать в дискуссию, требуя изменить лично для себя порядок действия правил, он обязан их исполнять. Нередки случаи, когда правила в сфере налогов и сборов еще не сложились, а конфликт между государством и налогоплательщиком уже возник. В этом случае орган, уполномоченный сфере налогов и сборов, соблюдая интересы государства, стремясь не допустить злоупотребления и факты недобросовестного использования права, вынужден действовать по усмотрению. То есть налоговые органы не имеют право бездействовать и ждать утверждения правил. Они обязаны производить налоговый контроль и выявлять факты недобросовестного поведения налогоплательщика, пусть даже формально последний не нарушил никаких норм (потому что их просто нет — нет, например, запрета, обязанности и проч.) Насколько это законно? — попробуем разобраться.

Тема усмотрения в деятельности органов исполнительной власти поднималась еще в 30–40-е годы Со-

ветской власти в работах российских ученых-административистов, создателей академической школы науки административного права. А.Е. Лунев, С.С. Студеникин и Ц.А. Ямпольская, рассматривая сущность данной проблемы, сумели отстоять сложившееся предубеждение о том, что административное усмотрение не является тождественным произволу [21]. С.С. Студеникин, разрабатывая вопросы принципов правовой нормы, и останавливаясь на проблеме законности в деятельности органов исполнительной власти, пришел к выводу сущность ее заключается, в выяснении конкретной возможности судебной или административно-юрисдикционной проверки дисcretionного элемента, содержащегося в вынесенном акте органа публичной власти.

Б.М. Лазарев отмечая, что к вопросам административного усмотрения в советское время наблюдалось настороженное отношение. Его наличие либо отрицалось, либо трактовалось как определенная свобода проявления самостоятельности в рамках законности [20].

Как уже было отмечено, тема административного усмотрения остается актуальной и привлекает внимание ученых всей России [12; 15; 21–24; 26]. В сфере налогов и сборов проблематика усмотрения особенно актуальна. Обсуждение вопросов усмотрения важно не только в целях соблюдения законности, но и обеспечения публичных и частных интересов при принятии и вынесении решений, которые часто приводят к конфликтам.

Постановка проблемы

Вопросы дисcretionии в налоговых отношениях рассматриваются в печати и на научных площадках преимущественно с позиции налоговых споров (возникающих конфликтов), когда речь идет об оспаривании действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Отдельные ученые твердо убеждены, что в финансовых отношениях нет и не может быть отношений административного дисcretionии, поскольку финансовая деятельность регулируется нормами финансового, а не административного права. Так, О.Н. Горбунова высказалаась о недопустимости административного регулирования в сфере финансов. Она пишет: если «регулировать финансовую деятельность государства ... с помощью норм административного права ... немедленно появится усмотрение и волюнтаризм». [13, с. 87]. С.В. Запольский не поддерживая позицию О.Н. Горбуновой утверждает, что фискальная деятельность государства состоит из двух составляющих: законодательной политики, формирования системы налоговых органов, установления юридического порядка взимания налогов и вторая, — организационная (управленческая), урегулированная нормами как финансового так и административного права (например, налоговый контроль, регистрация

и учет, разрешение споров и проч). применение налоговых санкций и проч. [14, С. 287]

С.А. Старостин выразил мнение, что в административном усмотрении имеют место определенные конституционные начала [25]. Объективно, налоговые правоотношения вытекают из норм российской Конституции, например, принцип обязательности уплаты установленных налогов и сборов (статья 57) [1]. Нормы Конституции РФ нашли свое закрепление в Части первой НК РФ, например, нормы об исполнении обязанности по уплате налога, и сроках ее исполнения [4, ст. 45]. Если налогоплательщик не исполняет должным образом конституционную обязанность, он несет соответствующую ответственность.

Современная налоговая система получила свое оформление лишь в начале 80-х годов прошлого века. Она начала складываться в период, так называемой «перестройки», с принятия закона об индивидуальной трудовой деятельности [11]. В наши дни предпринимательство рассматривается как наиболее значимая движущая сила, позволяющая развивать экономику страны, создавать новые рабочие места, увеличивать занятость населения, участвовать в подъеме ВВП страны.

Налоговые отношения — в силу закона неравные, властные отношения, носящие императивный характер. Это закреплено в статье 2 НК РФ: «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения ...» [4], Данное понятие — «властные отношения», не только узаконило неравенство сторон в этой сфере, но и косвенно способствовало росту деликтности, выраженной в протесте (вызове) налогоплательщика. Налогоплательщик идет на конфликт, не желания слепо подчиняться, он стремится найти пути, позволяющие обходить закон, не платить налоги. Наиболее подготовленные налогоплательщики разрабатывают схемы, позволяющие формально не нарушая закон, изыскивать пути для уменьшения сумм начислений, либо сведение налогового бремени на «нет». Инженерные и IT-технологии XXI века позволяют им удачно использовать пробелы законодательства.

Разумеется, что налоговые органы тоже развивают цифровые платформы, наращивают потенциал баз данных о налогоплательщиках, совершенствуют процесс обмена информационными ресурсами между органами, осуществляющими регистрационные, учетные и иные действия, контролирующими и иными органами публичной власти, активно используют методы анализа, синтеза, сопоставления и проч. Это позволяет выявлять отдельные финансовые схемы, которые можно было бы квалифицировать как девиантные отклонения, но в отсутствие прямых запретов, возникают проблемы с доказыванием посягательства, злоупотреблением правом и проч.

Ускоряющийся прогресс не позволяет законодателю оперативно реагировать и вносить соответствующие изменения в НК РФ, пресекая попытки ухода от уплаты налога, вводить нормы, устанавливающие запреты, ограничения, либо иным образом регулировать проблемный круг отношений в сфере налогов и сборов. Тут еще надо отметить, что предложения законодателю о правовом регулировании проблемного круга отношений может дать только налоговый орган, как субъект, который ежедневно контролирует, выявляет и устанавливает факты девиантного поведения налогоплательщика. Механизм запрета должен быть выверен настолько, чтобы не допустить образования нового конфликта, а норма понятной и не допускающей иного толкования, а признаки девиантности должны быть четко определены. На это нужно время, порой много времени. Все это зачастую не позволяет законодателю действовать на опережение и нормативно пресекать действия, направленные на использование финансовых и иных схем. Закон (вернее, существующие пробелы в законе) выступает сдерживающим для контролирующего органа фактором, не позволяющим доначислить налог и привлечь налогоплательщика к ответственности. В этих условиях налоговый орган зачастую действует и принимает решение в порядке усмотрения.

Усмотрение в налоговых отношениях

Прежде чем перейти к сути проблемы, представляется необходимым обозначить авторскую позицию на понятие «усмотрение». Усмотрение в налоговых юридических отношениях, в том числе в конфликтах по налоговым спорам есть правовое отношение, в основе которого лежит вынесенный уполномоченным органом публичной власти (должностным лицом) подзаконный, ненормативный акт, который имеет своим назначением юридическое разрешение дела, но является оспоримым в силу того, что основания (или) порядок его издания не урегулированы правовыми нормами с достаточной полнотой или конкретностью (законом, Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — НК РФ), налоговым кодексом субъекта Российской Федерации).

В какой-то степени усмотрение — есть свобода принятия и вынесения уполномоченным органом публичной власти (должностным лицом) — налоговым органом подзаконного, ненормативного характера акта.

Раскрывая данный тезис нужно сказать о предназначении налогового органа. Это орган публичной власти, на который возложена функция осуществлять контроль и надзор за деятельностью налогоплательщиков [10] (основная задача). С этой целью он осуществляет регистрацию, учет налогоплательщиков, проводит проверки, мониторинг и проч. Налоговый орган, прежде всего бенефициар государства в сфере налогов и сборов. Он

представлять интересы государства в части исполнения доходной части бюджета.

Ежедневно осуществляя мероприятия налогового контроля, должностные лица (налоговые инспекторы) опираются на процессуальные нормы НК РФ о порядке проведения и оформления результатов налогового контроля и пользуются внутренними инструкциями, (как правило, для служебного пользования). Так, при вынесении решений, направленных на пресечение финансовых схем налоговые органы, используют положения нормы ст. 54.1 НК РФ, ч. 1 где сказано: любое действие налогоплательщика, направленное на уменьшение налоговой базы и (или) суммы налога, и/или искажение сведений о хозяйственной деятельности, об объекте налогообложения и прочее признаются недопустимыми [4].

Обобщая практику налоговых органов с применением статьи 54.1 НК РФ, можно прийти к выводу, что у налогового инспектора могут возникнуть основания для признания налогоплательщика недобросовестным в случаях:

- если налогоплательщик ранее привлекался к налоговой ответственности;
- зарегистрировался незадолго до совершения хозяйственной сделки;
- сделка совершалась не по месту нахождения налогоплательщика;
- сделки носят разовый, неритмичные характер;
- финансовые операции проходили через один банк;
- прослеживается цепь транзитных платежей или расчетов между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- выявлены иные обстоятельства, указывающие на действие взаимозависимых лиц;
- к сделке привлечены посредники.

Анализируя перечисленное уместно заметить, что шесть первых оснований, сами по себе не могут выступать признаком противоправности, о чем предостерег суды Пленум ВАС №53 [6, п. 6].

Обязанностью налоговых органов является собрать доказательства состава нарушения (признаков) с указанием обстоятельств недобросовестности налогоплательщика [6–8; 17–19]. Вот тут возникает несколько проблемных моментов. Первое. Законодательство о налогах и сборах не конкретизирует в чем разница между незаконным уменьшением налогооблагаемой базы и оптимизацией деятельности. В отсутствии данной законодательной позиции, налоговый орган любую оптимизацию рассматривает как недобросовестное действие. НК РФ не содержит и такие понятия (которые, к слову сказать, широко применяются в судебной правоприменительной практике) «разумность действий», «доброповестность».

Данные понятия закреплены в части 1 Гражданского кодекса Российской Федерации [3, п. 5, ст. 10] (далее — ГК РФ), и распространяют свое действие на участников предпринимательских отношений. Нормы гражданского законодательства действуют в налоговых правоотношениях в той мере, в которой отношения не урегулированы нормами НК РФ [ст. 11]. Исходя из смысла нормы ст. 10 ГК РФ, добросовестным следует признавать такое действие (поведение) налогоплательщика, которое ожидает от него налоговый орган как орган публичной власти, представляющий интересы государства. При этом, налогоплательщик не уклоняется, и не препятствует налоговому органу в проведении мероприятий налогового контроля.

Таким образом, и добросовестность, и разумность в действиях предпринимателя — понятия априори законные. Эта законодательная «защита» имеется у налогоплательщика до тех пор, пока иное не будет доказано вступившим в законную силу решением суда. Пленум Верховного суда РФ № 53 [6], еще в 2006 году в вопросе выразился в пользу бизнеса. Решение ВС РФ было направлено на создание единообразной судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств по налоговым спорам. ВС РФ сделал несколько рекомендаций: в частности, при разрешении налоговых споров исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков. Действия предпринимателей, ориентированные на минимизацию расходов — определены как разумные. Вести бизнес разумно — значит минимизировать свои расходы, эффективно, экономно, использовать свои ресурсы. По сути — это есть основа выживаемости и конкурентоспособности для любого предпринимателя [19].

Второй проблемный момент. Законодатель закрепил в нормах НК РФ и не определил признаки и соотношение понятий «недобросовестность», «оптимизация», «незаконное уменьшение налоговой базы». В этой связи, налоговые органы, выходя за рамки закона, самостоятельно выделили ряд обстоятельств, являющихся основанием для признания налогоплательщика недобросовестным [7; 8; 12]. Эти обстоятельства нашли отражение в актах (письмах) Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Отдельные из них уже получили разъяснение в актах судов высших инстанций. Среди таких обстоятельств: дробление бизнеса между несколькими налогоплательщиками, применяющими специальные налоговые режимы рассматривается ФНС в качестве основания признания налогоплательщика недобросовестным.

В 2021 году в связи с возникающими в работе территориальных налоговых органов проблемами по применению ст. 54.1 НК РФ ФНС России выпустило Письмо № БВ-4-7/3060@ [12]. В разделе VIII которого содержатся

рекомендации по доказыванию обстоятельств и квалификации деяний, выявленных при проведении мероприятий налогового контроля. Цель — обоснование доказательства позиции налоговых органов при разбирательстве дела в суде [12].

Данным актом ФНС России вводят рекомендации о порядке проведения мероприятий налогового контроля и выявления фактов незаконного уменьшения налоговой базы, тем самым, по сути, расширяя действие норм НК РФ. При выявлении схем «дробления бизнеса» налоговый орган доначисляет суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. Однако, ФНС России не законодательный орган. Он не вправе принимать акты расширяющие действие основного закона (НК РФ). НК РФ не содержит такого запрета, как дробление бизнеса. Предприниматели вправе самостоятельно для себя выбирать формы осуществления предпринимательской деятельности и налоговый режим, в соответствии с правилами которого вести бизнес и платить налоги.

Законодатель регулируя отношения в рассматриваемой области закрепил конституционные гарантии налогоплательщику, плательщику сборов защиту их прав и законных интересов, включая административную и судебную. Налогоплательщики всемерно пользуются данными гарантиями и большинство налоговых конфликтов, в конечном итоге, рассматривается и разрешается в суде. Каждый участник процесса, должен доказать обстоятельства, на которые он ссылается (см. положения ч. 1 ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации) [2]. То есть, законодательно для налоговых органов вменена обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для признания налогоплательщика недобросовестным и обоснование признаков состава нарушений законодательства о налогах и сборах и незаконного посягательства на финансовые интересы государства (органов местного самоуправления).

В начале 2000-х на сайте Федеральной налоговой службы была официально размещена информация о количестве налоговых споров по статьям НК РФ. Мною в диссертации на соискание ученой степени доктора наук по налоговой деликтологии [18, С. 460–485], была дана юридическая оценка квалификации деяний и степени обоснованности доказательств (см. Приложения). Надо сказать, что в 2008–2010 году из 100 % налоговых споров, рассматриваемых в судах до 97 % решений выносилось не в пользу налоговых органов. В настоящее время ФНС России не размещает на своем сайте (в открытом доступе) подобную информацию. Однако, ни совершенствование информационных технологий в налоговой сфере, ни мониторинг, ни введение системы рисков и проч не дают существенно положительных результатов. В отсутствие нормативного обоснования,

суды встают на сторону налогоплательщика (см. Обзоры правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации) [9].

Пленумом ВАС №53 признал комплекс действий налогоплательщика, направленный на извлечение налоговой выгоды априори законным. Налоговой выгодой признается уменьшение размера налоговой обязанности, включая: уменьшение налоговой базы, получение налогового вычета, налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета [6]. Данные действия не подлежат рассмотрению как противоречащие налоговой политике в случае, если налогоплательщик представил в налоговый орган надлежаще оформленные документы о своей деятельности, постановил Пленум ВАС.

В настоящее время, Суд рассматривая подобные конфликты, требует от налогового органа предоставления доказательств и осуществляет проверку законности решения налогового органа. В этой связи, контроль за принятием и вынесением актов усмотрения в сфере налогов и сборов с вышестоящего налогового органа был фактически переложен на судебную систему, увеличив нагрузку судов на рассмотрение подобных дел [7; 8].

Выводы

Усмотрение — объективная реальность человеческой жизнедеятельности. В том случае, когда нет сложившегося жизненного подхода, правила, правовой нормы, органы публичной власти (должностное лицо) действуют самостоятельно, то есть пользуются свободой принятия решения по усмотрению. Это вынужденная мера. Это не верно относить к проблематике беззакония, произвала и проч. В условиях информационных технологий это становится реальной действительностью. Поэтому изначально воспринимать усмотрение как нечто негативное, аморальное, противоправное было бы не верным.

В налоговых контрольно-надзорных отношениях, вынесение решения налогового органа в порядке дискреции (усмотрения) явление не редкое, но обоснованное самим предназначением налогового органа. Поскольку такое решение не имеет своим основанием законодательную норму, то действия налогового органа оспоримы, соответственно, акт налогового органа (решение) может быть признан в суде ничтожным.

Поскольку налоговые инспекторы действуют, опираясь на рекомендации ФНС России, следует усилить возможности полноценного судебного контроля за актами усмотрения налоговых органов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации, 1993 с внесенными поправками от 14.03.2020 //Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 04.07.2020.
2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации// Собр.законодательства РФ, 2002, N 30, ст. 3012.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ// Собр. законодательства РФ, 1994, N 32, ст. 3301.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть 1//Собр. законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»// Вестник ВАС РФ, № 12, декабрь, 2006.
6. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ, № 8, август, 2015
7. Определение Верховного Суда РФ от 05.09.2018 № 308-КГ18-12753 по делу № А32-44581/2017//Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
8. Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277.
9. Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения// Режим доступа: СПС КонсультантПлюс.
10. Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 18.05.2023)// Бюллетень нормативных актов, N 1, 1992.
11. Закон СССР от 19.11.1986 «Об индивидуальной трудовой деятельности»// Ведомости ВС СССР, 1986, N 47, ст. 964 (утратил силу)
12. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»// Официальные документы, № 10, 16–22.03.2021 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).
13. Бросалина А.А. Административное усмотрение: понятие и пределы реализации в деятельности органов исполнительной власти // Государственная служба. Т. 25. 2023. № 5. С. 6–14;
14. Горбунова О.Н. Избранное. М.: РГУП, 2017. 543с.
15. Запольский С.В. Теория финансового права. Научные очерки. М. Типогр. РГУП, 2010, С. 287.
16. Зырянов С.М. Пределы усмотрения в правоприменительной деятельности органов исполнительной власти // Административное право и процесс. 2018. № 7. С. 72–77;
17. Кобзарь-Фролова М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: монография. М.: ВГНА, 2010 473с.
18. Кобзарь-Фролова М.Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии: дисс... доктора юридических наук. Люберцы, 2011, 496 с.

19. Кобзарь-Фролова М.Н. Основания признания налогоплательщика и контрагента недобросовестными (отдельные вопросы теории и практики налогового контроля)// Вестник Нижегородского университета им. Н.Г.Лобачевского, №5, 2024, С. 122–129.
20. Лазарев Б.М. Гражданин и аппарат управления СССР: монография // отв. ред. Б.М.Лазарев. М.: Наука.1982, С. 24–27.
21. Лунев А.Е., Студеникин С.С., Ямпольская Ц.А. Социалистическая законность в советском государственном управлении / под общ. ред. С.С. Студеникина. М.: Юрид. изд-во Мин-ва юстиции СССР, 1948. 136 с.
22. Серков П.П., Соловей Ю.П. Административное усмотрение: вопросы и ответы (часть 1) // Сибирское юридическое обозрение.2022. Т.19,№4.С.374–383.
23. Соловей Ю.П. Административное усмотрение (сравнительно-правовое исследование) // Формирование и развитие отраслей права в исторической и со- временной правовой реальности России. В 12 т. Т. VIII. Административное право в системе современного российского права: моногр. / под ред. д-ра юрид. наук, проф. Р. Л. Хачатурова; д-ра юрид. наук, проф. А.П. Шергина. М.: Юрлитинформ, 2022. С. 407–454;
24. Старилов Ю.Н. Административное усмотрение — не «свое мнение», а правовое решение! (Старилов Ю.Н.) Административное право и процесс, 2024, N 12 (106), С. 3–13;
25. Старостин С.А. В продолжение дискуссии об административном усмотрении. Сибирское юридическое обозрение. 2023. Т. 20, № 2. С. 145–157.
26. Шерстбоев О.Н. Теория административного усмотрения: этапы формирования // Сибирское юридическое обозрение. 2023. Т. 20. № 2. С. 158–173 и др.

© Кобзарь-Фролова Маргарита Николаевна (Margokfmn@yandex.ru)

Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»