

Legal nature of the presumption of good faith of the taxpayer and the extent of its implementation in Russia

Правовая сущность презумпции добросовестности налогоплательщика и пределы ее осуществления в России

Evgeniya Vasilyeva, Victoria Savchenko

Key words:

presumption of good faith, optimization of taxation, limits of the exercise of rights, "the concept of prohibition of abuse by the taxpayer of law".

Ключевые слова:

презумпция добросовестности, оптимизация налогообложения, пределы осуществления прав, «концепция запрета злоупотребления налогоплательщиком правом».

Налогово-правовому регулированию в России присуще свойство формальной определенности. Однако даже самое совершенное законодательство не в состоянии учесть всего многообразия общественных отношений, требующих правового регулирования. В связи с изложенным российский законодатель в силу объективных причин вынужден регламентировать процессы в налогово-правовой сфере с использованием понятий, терминов неопределенного содержания, что находит отражение в создании и функционировании правовых терминов и норм, с оценочными понятиями, конструкциями. Безусловно, в последние годы интерес к налогово-правовым конструкциям, содержащим оценочные понятия, существенно вырос в связи с увеличением использования оценочных понятий в юридической технике российского законодательства. В России сформировано достаточно обширное и систематизированное законодательство, позволяющее участникам налоговых правоотношений эффективно защищать свои права, однако практика его применения в отношении оценочной категории «добросовестность налогоплательщика», введенной судом, выявила множество проблем. Одной из острых проблем судебной правоприменительной практики, сложившейся в России, является ненадлежащее, недобросовестное осуществление прав и исполнение обязанностей участниками договорных отношений. Не случайно на протяжении длительного времени категория «добросовестность» вызывает многочисленные споры о сущности и содержании данного феномена, его соотношении с категориями «разумность», «злоупотребление правом», «противоправность». Закрепление в п. 3 ст. 1 Гражданского кодекса Российской Федерации (в ред. от 30 декабря 2012 г. ¹(далее – ГК РФ) принципа добросовестности в качестве основного начала гражданского законодательства и корректировка в связи с этим ряда других норм породили новый всплеск дискуссий. Новеллы законодательства позволили придать принципу добросовестности самостоятельное значение и разграничение его с принципами разумности и справедливости. Вместе с тем законодатель не раскрывает содержание принципа добросовестности (п. 3 ст. 1 ГК РФ), а также понятия «иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав» (ст. 10 ГК РФ), что приведет к дополнительным трудностям в судебной правоприменительной практике. Понятие «добросовестность» следует рассматривать в объективном и субъективном значениях. В первом из них – как известное внешнее мерило, рекомендуемое участникам гражданского оборота во взаимоотношениях друг с другом, и в таком качестве она является параллельной или подсобной нормой. Во втором – как определенное сознание того или иного лица, как неведение некоторых обстоятельств, с существованием которых закон связывает определенные юридические последствия². Традиционно исследуемое понятие связывают с категориями морали и нравственности. Генезис развития понятия «добросовестность» в отечественном законодательстве советского периода можно начинать с норм ГК РСФСР, который в ст. 60 упоминал его применительно к единственному институту – виндикации³.

¹ Федеральный закон от 30 декабря 2012 г. № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1,2,3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. СЗ РФ. 2012. № 53. Ч. 1. Ст. 7627.

² Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. Вестник гражданского права. 2006. № 1. С. 124, 125.

³ Вердиян Г.В. Добросовестность как общий принцип права. М.: Юркомпани, 2013. С. 40.

Новеллы российского законодательства обусловлены неоднозначной сложившейся судебной правоприменительной практикой, анализ которой свидетельствует, что суды формируют понимание добросовестности казуистически. Несмотря на закрепление принципа добросовестности в качестве основного начала гражданского права, его четкая дефиниция отсутствует, и содержание не раскрывается. Это позволяет толковать его в процессе судебной правоприменительной практики достаточно широко, как оценочную категорию. Учитывая то обстоятельство, что использование оценочных понятий и категорий в гражданском праве принимается не всеми учеными, стоит всерьез задуматься об этом науке налогового права.

Презумпция добросовестности налогоплательщика в налоговом праве означает, что налогоплательщик считается добросовестным, пока не доказано иное, вытекает, прежде всего, из норм налогового права, прямо или косвенно закрепляющих другие презумпции. Необходимо учитывать, что презумпция добросовестности налогоплательщика – понятие крайне неопределенное и непосредственно в законодательстве не закрепленное. Своим появлением презумпция добросовестности обязана мнению Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), рассматривавшего дело о том, насколько виновен налогоплательщик, если его платежные поручения не были исполнены банком, поэтому определить, где именно начинается и заканчивается презумпция добросовестности, крайне сложно (Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»⁴).

Введенная КС РФ оценочная категория «добросовестности» налогоплательщика не раскрывается в законодательстве о налогах и сборах, что позволяет отнести конкретного налогоплательщика к категории добросовестных на основании решения налоговых органов, причем в основе данного решения могут лежать критерии, определяемые самим налоговым органом. В дальнейшем термин «добросовестность» был фактически введен в хозяйственный оборот рядом определений КС РФ (от 25 июля 2001 г. № 138-О⁵, от 16 октября 2003 г. № 329-О⁶ и от 8 апреля 2004 г. № 169-О⁷). Налоговые органы в большинстве случаев новую терминологию толкуют достаточно произвольно, и устанавливать в каждом случае, есть ли в действиях налогоплательщика признаки этой самой «недобросовестности», приходится судам.

В целях обеспечения единообразия судебной практики при оценке арбитражными судами доказательств обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика Пленум ВАС РФ на основании ст. 13 ФКЗ «Об арбитражных судах в РФ» принял постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление ВАС РФ № 53). Следует отметить, что постановление ВАС РФ № 53, установило понятие критерия добросовестности и указало, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны⁸. Суть изменения в замене доктрины добросовестного налогоплательщика доктриной обоснованной налоговой выгоды. Нормы налогового законодательства не содержат такого понятия, как «налоговая выгода» (обоснованная или необоснованная) и «добросовестный (или недобросовестный) налогоплательщик». В законодательстве о налогах и сборах отсутствует правовая норма, раскрывающая понятие добросовестности участников налоговых правоотношений. Однако в налоговой сфере действует презумпция добросовестности налогоплательщика (плательщика сборов). Данная презумпция прямо не установлена в НК РФ, однако вытекает из положений п. 7 ст. 3 НК РФ. Указанная оценочная категория в полной мере является результатом судебного правотворчества. При этом основную роль в определении содержания понятия «добросовестность налогоплательщика» и в установлении критериев такой добросовестности сыграли КС РФ и ВАС РФ. С момента появления постановления ВАС РФ № 53 не стихают дискуссии о признаках необоснованности налоговой выгоды, а также о трактовке

⁴ Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

⁵ СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». Официальный сайт Конституционного Суда РФ: <http://www.ksrf.ru>.

⁷ СЗ РФ. 2004. № 48. Ст. 4838.

⁸ Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Вестник ВАС РФ. 2006. № 12. С. 30–36.

терминов «осмотрительность» и «осторожность» применительно к деятельности налогоплательщиков и соответственно о его добросовестности. Актуальность обсуждаемых вопросов для налогоплательщиков исключительно высока, поскольку речь идет о том, каким образом им следует строить взаимоотношения со своими контрагентами, чтобы не получить от налоговых органов претензий об отсутствии осмотрительности и осторожности и уличении их в недобросовестности. В результате принятия Пленумом постановления ВАС РФ № 53 доначисление налоговыми органами налогов (НДС, налога на прибыль организаций) со ссылкой на недобросовестность налогоплательщиков, получение налоговой выгоды получило широкое распространение. Следует отметить тот факт, что постановление ВАС РФ № 53 в части налоговой выгоды является единичным. На практике критерий добросовестности налогоплательщика используется и при применении норм части второй НК РФ, определяющих процедуру возврата из бюджета сумм НДС, подлежащих вычету и превышающих сумму налога, уплачиваемую данным налогоплательщиком. Согласно определениям КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абз. 1 п. 4 ст. 176 НК РФ⁹ и от 25 июля 2001 г. № 138-О возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета возможно при условии, что налогоплательщик действовал добросовестно. Как указал Пленум в постановлении ВАС РФ № 53, судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Обращаясь к налоговому законодательству, следует определить презумпцию следующим образом: в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ)¹⁰. В то же время в законодательстве о налогах и сборах отсутствует не только понятие «добросовестность», но и процедурные аспекты опровержения налоговыми органами презумпции добросовестности налогоплательщика, а также последствия такого опровержения. Действие презумпции добросовестности налогоплательщика в сфере налоговых отношений основывается на правиле п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика.

В настоящее время роль презумпций как одного из механизмов правотворчества существенно возросла. Это связано с реформацией правового регулирования практически во всех сферах общественных отношений, а также с появлением принципиально новых областей правового регулирования. В частности, презумпции появились в финансовом законодательстве – в той сфере правотворчества, которая практически не использовала презумпции как специальный прием правового регулирования. Д.М. Щекин отмечает, «что одна из главных причин использования юридических презумпций в налоговом праве – стремление законодателя максимально точно определить платежеспособность налогоплательщика. Другая причина состоит в стремлении законодателя компенсировать трудности познания и доказывания, осуществляемых в ходе налогового контроля»¹¹. Концепция добросовестности налогоплательщика построена на признании факта соблюдения налогоплательщиком в большинстве случаев норм налогового законодательства. Она является частью общеправовой презумпции добропорядочности (добросовестности) гражданина. Данная концепция не могла быть выражена в законодательстве в качестве одного из принципов законодательства о налогах и сборах, поскольку практика нередко бы его опровергала. В связи с этим идеальной формой для выражения в НК РФ концепции добросовестности налогоплательщика явилась форма презумпции.

В силу п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в этом Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено данным Кодексом.

Презумпцию разумности действий и добросовестности поведения закрепляет п. 3 ст. 10 ГК РФ: «В случаях, когда закон ставит защиту гражданских прав в зависимость от того, осуществлялись ли эти права разумно и добросовестно, разумность действий и добросовестность участников гражданских правоотношений предполагается». Использование в налоговых отношениях категории «добросовестность»

⁹ СПС КонсультантПлюс.

¹⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 № 441 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод п. 2 ст. 20, п. 2 и 3 ст. 40 НК РФ». ВКС РФ. 2004. № 3.

¹¹ Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 12.

неизбежно подталкивает к большему заимствованию понятий гражданского права, к внедрению в налоговую практику «обычно применяемых требований», например к уплате долга, представлению доказательств, толкованию договора (ст. 431 ГК РФ).

Определение содержания понятия «добросовестность» имеет оценочный характер и конкретизируется и индивидуализируется в процессе применения судом норм закона. Имеется прямая связь между признанием налогоплательщика недобросовестным и правовыми последствиями в виде установления обязанностей налогоплательщика по уплате налогов. Правовой потенциал презумпции как одного из приемов финансово-правового регулирования обусловлен наличием у нее свойства предположительности. Опровержение презумпции в каких-то конкретных ситуациях с участием налогоплательщика демонстрирует ее не универсальный, а предположительный характер¹². Налогоплательщик, признанный недобросовестным, теряет гарантии, предоставляемые законодательством о налогах и сборах: право на признание обязанности по уплате налога исполненной, на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость и так далее. Права лица, злоупотребившего правом, защите не подлежат. Именно такой вывод содержится в определении КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О и нормах гражданского законодательства (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ; ст. 10 ГК РФ). Следовательно, процессуальное значение презумпции заключается в распределении бремени доказывания между участниками отношений¹³. Правовая презумпция предоставляет юридические права, налагает обязанности и устанавливает обязательное правило суждения при наличии определенных обстоятельств (основание презумпции)¹⁴. С установлением недобросовестности связаны правовые последствия – доказывание недобросовестности. Вместе с тем опровержение презумпции добросовестности (в отличие от презумпции невиновности) не является исключительной прерогативой суда. Поэтому утверждение об исключительно судебном порядке опровержения презумпции добросовестности ошибочно¹⁵. Основания для такого утверждения предоставляет ст. 45 НК РФ, закрепляющая случаи, в которых установлены запреты взыскания налога в бесспорном порядке: изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика. В иных случаях подобный запрет не действует. ВАС РФ признал правомерным взыскание налоговыми органами в бесспорном порядке налога, дончисленного по результатам контроля над правильностью применения цен по сделкам¹⁶. То есть опровержение презумпции соответствия цены сделки уровню рыночных цен осуществляется налоговым органом. Возможность опровержения добросовестности и последствия установления недобросовестности предоставляют налоговым органам значительные полномочия по определению размера налоговых обязательств. Условие применения гарантий налогоплательщикам не может быть поставлено в зависимость от выполнения ими обязанностей, не предусмотренных законодательством¹⁷. Но в последнее время стала укрепляться тенденция широкого понимания недобросовестности, включающая ответственность налогоплательщика за третьих лиц: банк, исполняющий поручения на уплату налога, поставщиков, уплачивающих налог на добавленную стоимость. В частности, встречаются следующие формулировки: «недостаточная степень осмотрительности налогоплательщика при выборе банка для перечисления налоговых платежей», «внешним признаком недобросовестного поведения при уплате налога на добавленную стоимость может служить причинно-следственная зависимость между бездействием поставщика, не уплатившего налог в бюджет, и требованиями налогоплательщика о возмещении из бюджета средств НДС» и тому подобное. Вместе с тем отказ от категории добросовестности налогоплательщика, вызвавшей многочисленные нарекания и споры, несомненно, можно расценить как новый подход в рассмотрении данной категории налоговых споров. Представляется, что суду не удалось полностью уйти от оценочных категорий ввиду следующего. Одним из первых в науке определение оценочных понятий дал Я.М. Брайнин, указывая, что это понятия, «не конкретизированные законодателем и уточняемые при применении уголовного закона»¹⁸. Как под-

¹² Карасева М.В. Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Журнал российского права. 2002. № 9. С. 71–80.

¹³ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2001 г. № 9408/00. ВАС РФ. 2002. № 1.

¹⁴ Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 29.

¹⁵ Ахмедов Д.А., Загиров Ф.В. Добросовестность как одно из условий для применения налоговых льгот. Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 1. С. 26.

¹⁶ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации». ВВАС РФ. 2003. № 5.

¹⁷ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абз. 1 п. 4 ст. 176 НК РФ». СПС Гарант.

¹⁸ Брайнин Я.М. Уголовный закон и его применение. М.: Юрид. лит., 1967. С. 63.

черкивает Я.М. Брагинин, «включение в диспозиции уголовных законов оценочных признаков в большинстве случаев неизбежно и необходимо». Схожую мысль высказывал В.Н. Кудрявцев: «Существование оценочных понятий в законе неизбежно»¹⁹. Однако использование оценочных понятий – это вынужденная мера, поскольку, как отмечает С.И. Вильнянский, оценочные понятия «придают нормам права эластичный характер». Достаточно полно вопрос толкования норм права, содержащих оценочные понятия, был раскрыт в диссертационной работе Т.В. Кашаниной²⁰.

Таким образом, использование оценочных понятий и категорий в налоговом законодательстве становится неизбежным, необходимым. Что, безусловно, относится к добросовестности налогоплательщика. Следствием такой неопределенности, незакрепленности соответствующих дефиниций в налоговом законодательстве стало появление Федерального закона от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»²¹, а также введение «концепции запрета злоупотребления налогоплательщиком правом» как нового правоприменительного подхода. Нельзя не заметить, что Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» введены новые аспекты в части доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. На первый взгляд, это напоминает так называемую презумпцию добросовестности налогоплательщиков с установленными в законе пределами осуществления ими прав по исчислению налоговой базы и сумм налогов, сборов или страховых взносов. Новая норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем не учета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и тому подобного. Анализ ст. 54.1 НК РФ позволяет говорить о целесообразности введения в научный оборот категории налоговой оптимизации и установления ее критериев, тем не менее перспективным видится корректировка действующего законодательства – ст. 54.1 НК РФ.

Подводя итог, необходимо отметить тот факт, что появление оценочных понятий и категорий в налоговом праве не способствует уменьшению налоговых споров, поскольку вопросы и методы защиты прав и интересов налогоплательщиков (иных субъектов налоговых правоотношений) в суде по-прежнему остаются актуальными, несмотря на наличие презумпции невиновности и презумпции добросовестности налогоплательщика.

Аннотация

В статье рассматриваются теоретические разработки действующего налогового законодательства в части правового регулирования презумпции добросовестности налогоплательщика. Авторы рассматривают актуальные проблемы защиты добросовестного налогоплательщика и средства противодействия злоупотреблению правом в сфере налогообложения. Обоснован вывод о целесообразности введения в научный оборот категории налоговой оптимизации и установления ее критериев. Перспективным видится корректировка действующего законодательства – ст. 54.1 НК РФ.

Summary

The article discusses the theoretical development of the current tax legislation in terms of legal regulation of the presumption of good faith of the taxpayer. The authors consider the current problems of protecting a bona fide taxpayer and means of countering abuse of law in the field of taxation. The conclusion is substantiated the expediency of introducing into the scientific turnover the categories of tax optimization and the establishment of its criteria. The correction of the current legislation is seen as promising – Art. 54.1 of the Tax Code..

¹⁹ Кудрявцев В.Н. Теоретические основы квалификации преступлений. М.: Госюриздат, 1963. С. 138.

²⁰ Кашанина Т.В. Оценочные понятия в советском праве: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1974. С. 15.

²¹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон РФ от 18 июля 2017 № 163-ФЗ. СЗ РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

Использованная литература:

1. Федеральный закон от 30 декабря 2012 № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1,2,3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации». СЗ РФ. 2012. № 53. Ч. 1. Ст. 7627.
2. Новицкий И.Б. Принцип доброй совести в проекте обязательственного права. Вестник гражданского права. 2006. № 1.
3. Вердиян Г.В. Добросовестность как общий принцип права. М.: Юркомпани, 2013.
4. Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»». СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.
5. СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3410.
6. Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации». Официальный сайт Конституционного Суда РФ. URL: <http://www.ksrf.ru>.
7. СЗ РФ. 2004. № 48. Ст. 4838.
8. Постановление от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
9. СПС КонсультантПлюс.
10. Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод п. 2 ст. 20, п. 2 и 3 ст. 40 НК РФ». ВКС РФ. 2004. № 3.
11. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001.
12. Карасева М.В. Презумпции и фикции в части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Журнал российского права. 2002. № 9.
13. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2001 г. № 9408/00. ВАС РФ. 2002. № 1.
14. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001.
15. Ахмедов Д.А., Загиров Ф.В. Добросовестность как одно из условий для применения налоговых льгот. Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 1.
16. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации». ВВАС РФ. 2003. № 5.
17. Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абз. 1 п. 4 ст. 176 НК РФ. СПС Гарант.
18. Брайнин Я.М. Уголовный закон и его применение. М.: Юрид. лит., 1967.
19. Кудрявцев В.Н. Теоретические основы квалификации преступлений. М.: Госюриздат, 1963.
20. Кашанина Т.В. Оценочные понятия в советском праве: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1974.
21. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон РФ от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ. СЗ РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

Evgeniya Vasilyeva,

*Associate Professor at the Department
of Administrative and Financial Law North Caucasus Branch
of the Russian State University of Justice Krasnodar*

Victoria Savchenko,

*Graduate Student North Caucasus Branch
of the Russian State University of Justice Krasnodar*