

УДК 34

Концепция должной осмотрительности в германском и российском праве

Сергеев Сергей Витальевич

Магистрант,

Московский государственный юридический университет

им. О.Е. Кутафина (МГЮА),

123995, Российская Федерация, Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9;

e-mail: 9472525@rambler.ru

Аннотация

Статья посвящена проблемам, возникающим при противодействии получению налогоплательщиками необоснованного вычета по НДС при взаимоотношениях с недобросовестными поставщиками, не исполняющими свои налоговые обязанности. Косвенный характер НДС позволяет покупателю товаров, работ или услуг принимать к вычету предъявленный ему продавцом налог и уменьшать свою налоговую базу. В то же время заявление покупателем вычета входящего НДС при взаимоотношениях с недобросовестным продавцом, который не уплатил причитающийся налог в бюджет, несмотря на формальное соблюдение законодательных требований, находится в противоречии с целями и задачами налогового законодательства, так как может повлечь получение налогоплательщиком-покупателем необоснованной налоговой выгоды. В данной статье автором исследуется российский и германский опыт применения концепции должной осмотрительности покупателя при выборе контрагента, которая используется для оценки правомерности получения налогоплательщиками вычета по НДС.

Для цитирования в научных исследованиях

Сергеев С.В. Концепция должной осмотрительности в германском и российском праве // Вопросы российского и международного права. 2017. Том 7. № 2А. С. 111-122.

Ключевые слова

Налогообложение, должная осмотрительность, злоупотребление правом, избежание налогов, судебное правотворчество.

Введение

В целях противодействия необоснованному заявлению вычета входящего НДС недобросовестными налогоплательщиками налоговые органы пытаются ограничить получение налоговой выгоды при осуществлении облагаемых НДС операций [Фатхутдинов, 2011]. Данное ограничение осуществляется путем взыскания недоимки не с продавца по причине распространенных случаев отсутствия у него достаточных активов, а также информации о контролирующих лицах, а с покупателя товаров, работ или услуг, получающему право уменьшить свою налоговую базу. Вместе с тем налогоплательщик, заявляющий налоговый вычет по приобретенным товарам или услугам, не всегда может быть осведомлен о неуплате налогов его контрагентом, то есть ответственность за действия недобросовестного продавца может вменяться налогоплательщику налоговыми органами вне зависимости от его вины [Попов, Тришина, 2013, 72].

В связи с практикой формального отказа налоговыми органами в вычете входящего НДС покупателю при неуплате налога его контрагентом Европейский суд по правам человека в деле «Булвес против Болгарии» от 22.01.2009 № 3991/03 указал, что *«налогоплательщик не наделен полномочиями по контролю за исполнением его поставщиком обязанности по представлению в налоговые органы отчетности и уплате налогов в бюджет государства и, следовательно, находится в неблагоприятном положении. Выполнив со своей стороны все требования закона, он не может быть уверен в возможности реализовать свое право на вычет «входного» НДС, уплаченного поставщику, поскольку признание за ним такого права зависит от оценки налоговыми органами того, своевременно ли отчитался контрагент налогоплательщика* [Европейский Суд по правам человека..., www].

Данная позиция нашла отражение в текущей законодательной и правоприменительной практике многих стран, в соответствии с которой покупатель не должен отвечать за действия продавца, если данные стороны не взаимозависимы и не аффилированы, так как покупатель не может влиять на действия или бездействие поставщика [Шубин, Гренова, 2009, 27]. Злоупотребление правом покупателем, влекущее отказ в вычете входящего НДС, происходит только в случае, если он намеренно использует право в разрезе с его назначением. Таким образом, для решения вопроса о злоупотреблении налогоплательщиком правом на получение налогового вычета налоговые органы должны выяснить наличие умысла либо осведомленности покупателя о неуплате налога в бюджет продавцом [Остроумов, 2012, 44]. Далее в настоящей статье описывается реализация данного подхода в практике России и Германии.

Российская доктрина должной осмотрительности при выборе контрагента

Российское налоговое законодательство допускает уменьшение налогоплательщиком суммы уплачиваемого им НДС на сумму налоговых вычетов при одновременном соблюдении следующих условий ст. 171 НК РФ:

– приобретенные товары (работы, услуги) предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС;

– товары (работы, услуги) приняты к учету при наличии соответствующих первичных документов;

– имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика.

НК РФ не закрепляет дополнительных механизмов для правомерности принятия входящего НДС к вычету. Понятие должной осмотрительности при выборе контрагента отсутствует в российском налоговом законодательстве. Однако ввиду наличия схем уклонения от уплаты НДС данный законодательный пробел был устранен в практике Высшего арбитражного суда РФ, который ввел данное понятие в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Основываясь на положениях данного Постановления, суды при разрешении споров, связанных с неуплатой НДС, должны исходить из того, что неуплата налогов контрагентом конкретного налогоплательщика сама по себе не может быть основанием для отказа налогоплательщику в подтверждении вычета по НДС или обоснованности уменьшения налогооблагаемой прибыли на понесенные расходы. Однако это не дает покупателям права утверждать, что они не могут нести никакой ответственности за нарушения их контрагента в налоговой сфере. Так, принятие к вычету входящего НДС будет признано необоснованным, если:

– деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей;

– налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Данная позиция получила развитие в практике арбитражных судов по конкретным делам. Например, в одном из дел судом было определено, что при выборе контрагента оцениваются не только условия сделки и коммерческая привлекательность, но также деловая репутация, платежеспособность контрагента и риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, оборудования, персонала) [Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 19.04.2010]. В других решениях суды указывали на то, право на вычет не поставлено в зависимость от результатов хозяйственной деятельности поставщиков товара при осуществлении налогоплательщиком реальной хозяйственной деятельности [Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09; Постановление Президиума

Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.06.2010 № 17684/09].

Помимо арбитражных судов, концепция должной осмотрительности при выборе контрагента также неоднократно была предметом рассмотрения Конституционного суда РФ, который, развивая данную концепцию, сформировал следующие выводы:

– суды не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм и в случае сомнения в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств [Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Навального Алексея Анатольевича...];

– установленный порядок возмещения НДС направлен на реализацию, а не на ограничение прав налогоплательщиков, и должен применяться при учете фактических обстоятельств каждого конкретного дела [Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Центр информационных технологий»...];

– на основании ст. 57 Конституции РФ налогоплательщик не может нести ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Понятие «добросовестные налогоплательщики» не может быть истолковано как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством [Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Экспорт-Сервис»...].

Основываясь на судебной практике, контролирующие органы в многочисленных письмах и разъяснениях дают рекомендации о том, как налогоплательщику следует оценивать свои риски, и определяют ориентиры для проявления должной осмотрительности и осторожности для проверки добросовестности контрагентов. В частности, Федеральная налоговая служба России в Письме от 16.03.2015 № ЕД-4-2/4124 рекомендует на этапе выбора поставщиков осуществлять проверку их юридического статуса и деловой репутации, проявляя тем самым должную осмотрительность. Кроме того, ФНС России разработала рекомендуемый список признаков для определения недобросовестных поставщиков, к которым относятся, в частности [О внесении изменений...]:

- отсутствие контактов с поставщиком;
- неподтвержденность полномочий его руководства или представителя;
- отсутствие информации о его местонахождении и государственной регистрации;
- нахождение контрагента по адресу массовой регистрации.

То есть концепция должной осмотрительности при выборе контрагента развивается не только на уровне практики арбитражных и Конституционного судов, но и на уровне официальных разъяснений контролирующих органов.

Противодействие уклонению от уплаты НДС в германском праве

Механизм против уклонения от уплаты НДС с привлечением недобросовестных поставщиков получил законодательное закрепление в германской правовой системе. Так как Германия является членом Европейского союза (ЕС), в данной статье германские положения, связанные с проявлением должной осмотрительности при выборе контрагента, будут рассмотрены через призму права ЕС. В связи с наличием на уровне ЕС оптимизационных схем, связанных с уклонением от уплаты НДС, в целях борьбы с такими схемами в законодательстве ЕС было разработано правило солидарной обязанности (joint liability rule), которое закреплено в Шестой директиве ЕС [Sixth Council Directive 77/388/EEC..., [www](#)].

Данное правило гласит, что если налогоплательщик, вступающий в договорные связи с потенциальным поставщиком, либо знал, либо должен был осознавать, что данное лицо не исчислит и не уплатит налог, то такой налогоплательщик в силу злоупотребления правом несет риски потери права на вычет НДС. То есть сам факт неуплаты НДС продавцом не является основанием для отказа покупателю в вычете входного НДС и не может свидетельствовать о злоупотреблении правом. Лишь осведомленность покупателя о неуплате налога продавцом может служить основанием отказа в вычете НДС.

В целях дальнейшего совершенствования законодательных мер по борьбе со злоупотреблениями при уплате НДС Европейская комиссия в 2015 году выпустила доклад, предусматривающий ряд рекомендаций, направленных на противодействие получению необоснованного вычета по НДС, таких как:

- создание единой европейской статистической системы в отношении облагаемых НДС операций;
- улучшенное взаимодействие налоговых и таможенных органов;
- устранение слабых мест европейской казны;
- внесение изменений в механизм уплаты налога налоговым агентом;
- улучшение и ускорение информационного взаимодействия как между Комиссией и государствами, так и между отдельными органами европейских государств.

15.08.2001 германский законодатель, следуя правилу солидарной обязанности, закрепленному в Шестой директиве ЕС, принял Закон «О мерах по борьбе с уклонением от уплаты НДС и иных налогов» [Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen..., [www](#)], предусматривающий введение отдельной статьи 25d) в Закон о НДС, содержащую механизм получения налогового вычета при недобросовестных действиях контрагента, а также внесение следующих изменений в НК ФРГ и законы, посвященные отдельным видам налогов [Rechtsanwalt in Siegen gesucht?..., [www](#)]:

- ускорение обмена информацией между государственными органами об осуществлении налогоплательщиком определенных видов деятельности;

– обеспечение уплаты НДС гарантиями, что не влечет потерю ликвидности организаций во время проверки их должной осмотрительности;

– введение как административной, так и уголовной ответственности за неуплату или неполную уплату НДС вследствие неоявления должной осмотрительности и злоупотребления правом;

– введение отдельных процессуальных положений, предусматривающих специальный контроль налогоплательщиков в связи с осуществлением операций, являющихся предметом НДС. В частности, предусматривается допуск должностных лиц налоговых органов на территорию налогоплательщика с истребованием необходимых документов, а также возможностью инициирования выездной налоговой проверки в обычном порядке при наличии признаков неуплаты НДС вследствие злоупотребления правом;

– усовершенствование обмена информацией с иностранными налоговыми органами.

Германский Закон «О налоге на добавленную стоимость» в настоящее время содержит отдельную статью 25d), посвященную потенциальному отказу в вычете НДС покупателю при приобретении товаров у недобросовестного контрагента. Данная статья устанавливает, что налогоплательщик несет ответственность за неуплату налогом поставщиком, которой не уплатил налог или лишил себя возможности уплатить данный налог, если налогоплательщик знал или должен был знать о данной неуплате, проявляя должную осмотрительность обычного предпринимателя.

О знании или необходимости знания о неуплате налога может свидетельствовать, в частности, установление налогоплательщиком или его продавцом цены ниже рыночного уровня. Данная презумпция, однако, не применяется, если налогоплательщиком будет обосновано применение данной цены в его предпринимательской деятельности.

Указанные нормы находят применение в судебной практике, которая затрагивает «карусельные схемы», широко распространенные в Германии. «Карусельная схема» подразумевает реализацию товара в цепочке взаимосвязанных фирм, часть из которых расположена в иных странах ЕС, в результате чего стоимость товара значительно увеличивается. При этом в цепочку фирмы внедряются фирмы-однодневки, которые не платят НДС, но выставляют счет-фактуру покупателю, что позволяет последнему требовать вычет входящего НДС.

Однако иногда в качестве покупателей товаров, реализуемых в рамках «карусельных схем», выступают добросовестные налогоплательщики, которым налоговые органы отказывают в принятии к вычету НДС на основании того, что налогоплательщики вступили в отношения с фирмами-однодневками [Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell, www].

Германские суды, основываясь на решениях Европейского суда по правам человека [BFH..., www], выносят решения, в соответствии с которыми добросовестные налогоплательщики, которые не знали и не могли знать о факте недобросовестности поставщика, не могут быть лишены права на вычет входящего НДС. При этом право на вычет может быть реализовано только в том случае, если покупатель принял все зависящие от него меры по установлению факта отсутствия налоговых нарушений со стороны продавца [там же].

Кроме того, суды приходят к выводу, что вычет по НДС может быть принят даже в том случае, когда продавец не являлся юридическим собственником вещи и намеревался противоправно продать товар еще раз другому покупателю, то есть поставка имеет место вне зависимости от противоправного замысла продавца. Налоговые же органы отмечают, что в каждом конкретном случае необходима проверка того, знал ли покупатель или должен был знать о недобросовестном исполнении налоговых обязанностей продавцом.

Заключение

Инструменты против злоупотребления правом на вычет при вступлении в отношения с недобросовестным контрагентом, не исполняющим свои налоговые обязательства, сформулированы в российском и германском правопорядках похожим образом и предполагают сохранение за добросовестным налогоплательщиком, принявшим все возможные меры для установления исполнения налоговой обязанности его контрагентом, права на получение налогового вычета даже в случае неуплаты НДС данным контрагентом. В России данные инструменты были сформированы судебной практикой, в то время как в Германии они получили законодательное закрепление вследствие имплементации положений права ЕС.

В то же время особенностью германского закона является презумпция о знании или необходимости знания налогоплательщика о неуплате налога его контрагентом при нахождении цены сделки ниже рыночного уровня или отклонении от цен того же налогоплательщика за реализуемые им товары. Кроме того, германским законом закрепляется солидарная ответственность налогоплательщиков, которые знали или должны были знать о неисполнении их контрагентом своих налоговых обязанностей. По нашему мнению, отсутствие прямого закрепления критериев злоупотребления при вступлении в отношения с недобросовестным поставщиком в российской практике может способствовать отсутствию единообразия при рассмотрении налоговых дел, связанных с применением концепции должной осмотрительности.

Библиография

1. Европейский Суд по правам человека (Пятая секция). Дело «Булвес» АД против Болгарии (жалоба № 3991/03). Решение Суда от 22.01.2009. URL: <http://www.echr.ru/documents/doc/12065909/12065909-001.htm>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федер. закон Рос. Федерации № 146-ФЗ от 31.07.1998; принят Гос. Думой Федер. Собрания Рос. Федерации 16.07.1998; одобрен Советом Федерации Федер. Собрания Рос. Федерации 17.07.1998 // СПС «Гарант».

3. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Центр информационных технологий» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного суда Российской Федерации от 25.01.2007 № 83-О-О // СПС «Гарант».
4. 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: Определение Конституционного суда РФ от 16.10.2003 № 329-О // СПС «Гарант».
5. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Навального Алексея Анатольевича на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 145, частью четвертой статьи 148 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, частью 5 статьи 30 Федерального закона «О полиции» и статьей 7 Федерального закона «О персональных данных»: Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2011 // СПС «Гарант».
6. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Российская газета. 06.08.1998. № 148-149.
7. О внесении изменений в приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок»: Приказ ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467 // СПС «Гарант».
8. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 19.04.2010 № ВАС-3940/10 // СПС «Гарант».
9. Остроумов Н.В. К вопросу о практической составляющей категории должной осмотрительности налогоплательщиком при выборе контрагента // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2012. № 2. С. 43-46.
10. Попов В.В., Тришина Е.Г. О проблематике применения понятия «добросовестность» при защите налогоплательщиками своих прав // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2013. № 2 (20). С. 72-79.
11. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09 // СПС «Гарант».
12. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09 // СПС «Гарант».
13. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.06.2010 № 17684/09 // СПС «Гарант».
14. Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2011. № 6. С. 20-33.
15. Шубин Д.А., Гренова М.Г. Борьба государства с фирмами-однодневками нарушает права добросовестных налогоплательщиков // Ваш налоговый адвокат. 2009. № 5. С. 26-37.

16. Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell. URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/rechtsteuern/internationaler-betrug-ahnungslos-im-umsatzsteuerkarussell-14555.html>
17. BFH, 19.04.2007 – VR 48/04. URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.04.2007&Aktenzeichen=V%20R%2048/04>.
18. EuGH, 06.07.2006 – C-439/04 und C-440/04. URL: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Text=C-439/04>
19. Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVbG. URL: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBL&start=//*%255B@attr_id=%2527bgbl101s3922.pdf%2527%255D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl101s3922.pdf%27%5D__1478636102357
20. Rechtsanwalt in Siegen gesucht? Rechtsanwälte Kotz aus Kreuztal! URL: <http://www.ra-kotz.de/umsatzsteuermissbrauch.htm> <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>
21. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.

Concept of due care in Russian and German law

Sergei V. Sergeev

Master,

Kutafin Moscow State Law University (MSAL),

123995, 9 Sadovaya-Kudrinskaya st., Moscow, Russian Federation;

e-mail: 9472525@rambler.ru

Abstract

The present article looks into the matters arising from combating unjustified VAT deduction received by taxpayers when contracting with dishonest suppliers violating the tax legislation. The indirect nature of VAT allows a buyer to deduct input VAT on the purchased goods or services. However, making use of input VAT deducting by the taxpayer contracting with dishonest suppliers might result in unjustified tax benefit, which contradicts the underlying principles of tax law. The author analyzes Russian and German approaches in applying a concept of due care for the purposes of combating tax avoidance. Instruments against the

abuse of the right to deduct when entering into relations with an unfair counterpart who does not fulfill their tax obligations are formulated in the Russian and German law in a similar way. In Russia these instruments were formed by judicial practice, while in Germany they were legislated as a result of the implementation of EU law provisions. At the same time, the peculiarity of the German law is the presumption about the knowledge or necessity of the taxpayer's knowledge of non-payment of tax by his counterpart when the transaction price is below the market level or deviating from the prices of the same taxpayer for the goods sold by him. The author thinks that the absence of direct fixation of the criteria for abuse when entering into relations with an unfair supplier in Russian practice may contribute to the lack of uniformity in the examination of tax cases related to the application of the due diligence concept.

For citation

Sergeev S.V. (2017) Kontseptsiya dolzhnoi osmotritel'nosti v germanskom i rossiiskom prave [Concept of due care in Russian and German law]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 7 (2A), pp. 111-122.

Keywords

Taxation, due care, abuse of law, tax avoidance, judicial law making.

References

1. *Ahnungslos im Umsatzsteuerkarussell*. Available at: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/internationaler-betrug-ahnungslos-im-umsatzsteuerkarussell-14555.html> [Accessed 27/01/17].
2. *BFH, 19.04.2007 – VR 48/04*. Available at: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.04.2007&Aktenzeichen=V%20R%2048/04> [Accessed 17/01/17].
3. *EuGH, 06.07.2006 – C-439/04 und C-440/04*. Available at: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Text=C-439/04> [Accessed 19/01/17].
4. *Evropeiskii Sud po pravam cheloveka (Pyataya sektsiya). Delo "Bulves" AD protiv Bolgarii (zhaloba № 3991/03). Reshenie Suda ot 22.01.2009* [European Court of Human Rights (Fifth Section). The case of BulvesAD against Bulgaria (complaint No. 3991/03). Decision of the Court of January 22, 2009]. Available at: <http://www.echr.ru/documents/doc/12065909/12065909-001.htm> [Accessed 24/01/17].
5. Fatkhutdinov R.S. (2011) Sudebnaya doktrina dolzhnoi osmotritel'nosti v nalogovykh otnosheniyakh [The judicial doctrine of due care in tax relations]. *Vestnik Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation], 6, pp. 20-33.

6. *Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG*. Available at: http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&start=//%255B@attr_id=%2527bgbl1101s3922.pdf%2527%255D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl1101s3922.pdf%27%5D__1478636102357 [Accessed 29/01/17].
7. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya): Feder. zakon Ros. Federatsii № 146-FZ ot 31.07.1998: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobraniya Ros. Federatsii 16.07.1998; odobren Sovetom Federatsii Feder. Sobraniya Ros. Federatsii 17.07.1998* [The Tax Code of the Russian Federation (Part 1): the Federal Law of the Russian Federation No. 146-FZ of July 31, 1998]. *SPS "Garant"*.
8. *Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby grazhdanina Naval'nogo Alekseya Anatol'evicha na narushenie ego konstitutsionnykh prav chast'yu vtoroi stat'i 145, chast'yu chetvertoi stat'i 148 Ugolovno-protsessual'nogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, chast'yu 5 stat'i 30 Federal'nogo zakona "O politsii" i stat'ei 7 Federal'nogo zakona "O personal'nykh dannykh": Opredelenie Konstitutsionnogo suda RF ot 29.09.2011* [On refusal to accept the complaint of Aleksei A. Naval'nyi for violation of his constitutional rights by part 2 of Art. 145, part 4 of Art. 148 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation, Part 5 of Art. 30 of the Federal Law "On Police" and Art. 7 of the Federal Law "On personal data": The definition of the Constitutional Court of the Russian Federation of September 29, 2011]. *SPS "Garant"*.
9. *Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby obshchestva s ogranichennoi otvetstvennost'yu "Eksport-Servis" na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod polozheniyami abzatsa pervogo punkta 4 stat'i 176 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: Opredelenie Konstitutsionnogo suda RF ot 16.10.2003 № 329-O* [About refusal in acceptance for consideration of the complaint of the limited liability company "Export Service" for the violation of constitutional rights and freedoms by the provisions of the paragraph 4 (1) of Art. 176 of the Tax Code of the Russian Federation: Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 329-O of October 16, 2003]. *SPS "Garant"*.
10. *Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby obshchestva s ogranichennoi otvetstvennost'yu "Tsentr informatsionnykh tekhnologii" na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod punktom 1 stat'i 176 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: Opredelenie Konstitutsionnogo suda Rossiiskoi Federatsii ot 25.01.2007 № 83-O-O* [About refusal in acceptance for consideration of the complaint of a society with limited liability "Center of information technologies" on infringement of the constitutional rights and freedom by Art. 176 (1) of the Tax Code of the Russian Federation: Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 83-O-O of January 25, 2007]. *SPS "Garant"*.
11. *Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoi vygody: Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 № 53* [On the assessment of the reasonableness of receipt by the taxpayer of the tax benefit by arbitration courts: Res-

- olution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006]. *Rossiiskaya gazeta* [Russian Newspaper], 06th August, 148-149.
12. Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 19.04.2010 № VAS-3940/10 [Definition of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. VAS-3940/10 of April 19, 2010]. *SPS "Garant"*.
 13. Ostroumov N.V. (2012) K voprosu o prakticheskoi sostavlyayushchei kategorii dolzhnoi osmotritel'nosti nalogoplatel'shchikom pri vybore kontragenta [On the issue of the practical component of the due care category by the taxpayer when choosing a counterparty]. *Biznes v zakone. Ekonomiko-yuridicheskii zhurnal* [Business in law. Economic and legal journal], 2, pp. 43-46.
 14. O vnesenii izmenenii v prikaz FNS Rossii ot 30.05.2007 № MM-3-06/333 "Ob utverzhdenii kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok": Prikaz FNS Rossii ot 14.10.2008 № MM-3-2/467 [On amendments to Order No. MM-3-06/333 of the Federal Tax Service of Russia of May 30, 2007 "On Approval of the Concept of the Planning of Field Tax Inspections": Order No. MM-3-2/467 of the Federal Tax Service of Russia of October 14, 2008]. *SPS "Garant"*.
 15. Popov V.V., Trishina E.G. (2013) O problematike primeneniya ponyatiya "dobrosovestnost'" pri zashchite nalogobyazannymi sub'ektami svoikh prav [On the problem of the application of the concept of "conscientiousness" when protecting the rights of taxable subjects]. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki* [Bulletin of Perm University. Juridical sciences], 2 (20), pp. 72-79.
 16. Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 20.04.2010 № 18162/09 [Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 18162/09 of April 20, 2010]. *SPS "Garant"*.
 17. Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 25.05.2010 № 15658/09 [Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 15658/09 of May 25, 2010]. *SPS "Garant"*.
 18. Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda Rossiiskoi Federatsii ot 08.06.2010 № 17684/09 [Decree of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 17684/09 of June 8, 2010]. *SPS "Garant"*.
 19. *Rechtsanwalt in Siegen gesucht? Rechtsanwälte Kotz aus Kreuztal!* Available at: <http://www.ra-kotz.de/umsatzsteuermissbrauch.htm> <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML> [Accessed 21/01/17].
 20. Shubin D.A., Grenova M.G. (2009) Bor'ba gosudarstva s firmami-odnodnevnikami narushaet prava dobrosovestnykh nalogoplatel'shchikov [The struggle of the state with one-day firms violates the rights of bona fide taxpayers]. *Vash nalogovyi advokat* [Your tax lawyer], 5, pp. 26-37.
 21. *Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment.* Available at: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML> [Accessed 22/01/17].