

УДК 336

DOI: 10.34670/AR.2020.92.12.007

Тенденции развития законодательства в сфере оценки обоснованности налоговой выгоды

Куприева Анастасия Васильевна

Аспирант,
отдел финансового, бюджетного и налогового законодательства,
Институт законодательства и сравнительного правоведения
при Правительстве Российской Федерации,
117218, Российская Федерация, Москва, ул. Большая Черемушкинская, 34;
e-mail: kuprieva@mail.ru

Аннотация

В статье предпринимается попытка проанализировать особенности развития и применения концепции необоснованной налоговой выгоды, а также развития судебной доктрины реальности хозяйственных операций в рамках указанной концепции. Автором освещены особенности развития судебной доктрины реальности, особенности законодательного ее закрепления, а также изменения законодательства, связанные с вступлением в силу ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации. Указывается на то, что тенденция формирования налогового законодательства на основе судебной практики и прецедентных решений остается актуальной, а налоговое законодательство в части определения критериев необоснованной налоговой выгоды, как и прежде, требует дальнейшего законодательного развития.

Для цитирования в научных исследованиях

Куприева А.В. Тенденции развития законодательства в сфере оценки обоснованности налоговой выгоды // Вопросы российского и международного права. 2019. Том 9. № 12А. С. 61-69. DOI: 10.34670/AR.2020.92.12.007

Ключевые слова

Необоснованная налоговая выгода, реальность финансово-хозяйственных операций, фактическая подконтрольность, законодательство, развитие законодательства.

Введение

Концепция необоснованной налоговой выгоды с учетом времени и развития приобретает особую актуальность, особенно в период дефицита бюджета и введения санкций против Российской Федерации. Поскольку основной целью налогообложения является своевременное и полное пополнение бюджета, особенно важно поступление налогов в бюджет в полном объеме. Однако в силу определенной диспозитивности в налоговых правоотношениях (налогоплательщик вправе избирать для себя налоговый режим, учитывать индивидуальные особенности ведения деятельности в учетной политике), как показывает практика, налогоплательщик не всегда правомерно использует определенные формы и юридические конструкции, которые в итоге являются лишь формальным соответствием требованиям закона, но, в сущности, направлены исключительно на уменьшение налоговой нагрузки. В условиях противодействия таким незаконным способам уменьшения налоговой обязанности в Российской Федерации сложилась концепция необоснованной налоговой выгоды, которая динамично развивается.

Концепция необоснованной налоговой выгоды формировалась в Российской Федерации последние 11 лет, основываясь на Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (далее – Постановление № 53). В течение этого времени накопился огромный массив судебных решений, сформировались основные судебные доктрины – деловая цель, действительный экономический смысл, приоритет существа над формой и иные. Однако особо значимой является доктрина реальности, поскольку она является первостепенной по отношению к другим. Например, в случае установления нереальности исполнения обязательств по договору установление деловой цели заключения договора с определенным контрагентом теряет смысл, как и подтверждение проявления должной осмотрительности при выборе контрагента.

Основная часть

Реальность финансово-хозяйственных операций имеет значение как для исчисления налога на прибыль, так и при принятии НДС к вычету. Так, в соответствии с п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172, п. 1 ст. 252, ст. 313 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль организаций и применения вычетов по НДС является действительное (реальное) совершение хозяйственных операций, в связи с которыми налогоплательщик учитывает расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций и применяет налоговые вычеты по НДС. В случае установления отсутствия реальности налогоплательщику откажут в признании затрат в целях исчисления налога на прибыль, поскольку признают их необоснованными, а также откажут в принятии вычета НДС по таким расходам. Однако НК РФ разграничивает правила принятия вычета НДС и учета расходов в целях исчисления налога на прибыль.

Так, законодательство о налогах и сборах не связывает принятие к вычету сумм НДС с учетом расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций, поскольку правила принятия вычета по НДС отличаются от принятия к учету расходов, которые учитываются при исчислении налога на прибыль организации. По общему правилу, расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены, тогда как условием принятия вычетов по НДС является соблюдение следующих условий:

- 1) налогоплательщик должен быть плательщиком НДС и не применять специальные режимы налогообложения, освобождающие от уплаты НДС;
- 2) товары (работы, услуги) должны быть предназначены для деятельности, облагаемой НДС;
- 3) товары (работы, услуги) должны быть приняты к бухгалтерскому учету (должны быть оформлены соответствующие первичные документы);
- 4) необходимо получить от контрагента соответствующие документы с выделенным НДС (счет-фактура или УПДН).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что экономическая обоснованность расходов на приобретение товаров (работ, услуг) при исчислении налога на прибыль не имеет правового значения при принятии НДС к вычету¹, поскольку право на налоговые вычеты не поставлено в зависимость от учета расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Однако при доказывании получения необоснованной налоговой выгоды в случае установления контролирующими органами отсутствия реальности финансово-хозяйственных операций налогоплательщику будет отказано как в принятии расходов в целях исчисления налога на прибыль, так и в принятии соответствующих сумм НДС к вычету, поскольку первичные документы будут признаны «формальными», так как не отражают реальные взаимоотношения, и контролирующие органы укажут на «создание формального документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды».

Есть и иная позиция, которая защищает права налогоплательщика в случае наличия ошибок в первичных документах, на основании которых налогоплательщик вправе принять НДС к вычету. Например, в случае наличия опечаток² в первичных документах или в случае подписания таких первичных документов неуполномоченными лицами при наличии реальности³ исполнения обязательств по договору налогоплательщик вправе принять НДС к вычету.

Следовательно, особо важное значение законодательство и судебная практика уделяют именно реальности исполнения обязательств по договору, совершения операций. Под реальностью исполнения понимается факт совершения операции в действительности, а не формально созданный документооборот. При этом судебная практика в части установления реальности совершенных операций не связывает реальность операции с выполнением обязательств по договору именно лицом, указанным в таком договоре.

Как отмечают некоторые ученые, «в условиях нестабильности национального и глобального контекстов нормативные модели финансового регулирования могут отставать от потребностей меняющейся реальности, что усилит роль подзаконного правового регулирования и судов» [Хабриева, Тихомиров, 2015, 160].

Автор полагает необходимым отметить прецедентные решения, связанные с необоснованной налоговой выгодой, а также в отношении вопроса реальности выполнения финансово-хозяйственных операций. Как указала О.Н. Коростелкина, «прецедент может стать первым образцом разрешения определенного дела, и тогда деятельность судов по рассмотрению аналогичных дел будет базироваться на его основе, т. е. прецедент порождает судебную

¹ См., например, Решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 июня 2015 г. по делу № А10-6158/2014 и Решение Арбитражного суда Орловской области от 12 февраля 2015 г. по делу № А48-4708/2014.

² См., например, Постановление ФАС Московского округа от 14 сентября 2011 г. № А40-123143/10-116-503.

³ См., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12 апреля 2016 г. № Ф05-3604/2016 по делу № А40-115171/2015.

практику» [Коростелкина, 2005, 174].

Особо значимыми прецедентными делами, связанными с необоснованной налоговой выгодой, а в особенности по отношению к доктрине реальности, являются дела ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций» и АО «Центррегионуголь».

Так, в постановлении по делу № 2341/12 (ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций») суд указал, что ненадлежащее оформление понесенных расходов при подтверждении факта их несения не свидетельствует об отсутствии оснований для их учета при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации.

Указанные правовые подходы в рамках концепции необоснованной налоговой выгоды поддержал Верховный суд РФ. Так, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам от 29 ноября 2016 г. № 305-КГ16-10399 по делу № А40-71125/2015 (АО «Центррегионуголь») Верховный суд РФ сформулировал подход, согласно которому противоречия в доказательствах не могут быть основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если имеет место реальность финансово-хозяйственных операций (товар поставлен).

Но не всегда налогоплательщик вправе заявить вычет по НДС, если доказана реальность. Так, в случае, когда контрагент по договору (сделке) не уплатил НДС в бюджет, налогоплательщику могут отказать в праве на вычет по НДС. Судебная практика сформулировала позицию, согласно которой налогоплательщику будет отказано в праве заявить вычет по НДС по сделке с контрагентом, который не уплатил налог в бюджет, если налогоплательщик знал (не мог не знать) о нарушениях налогового законодательства своего контрагента. В данном случае принципиальным фактором является установление аффилированности и фактической подконтрольности контрагента и налогоплательщика, ввиду чего налогоплательщик не мог не знать о нарушениях законодательства. Если фактическая подконтрольность не установлена, контролирующие органы проверяют проявление должной осмотрительности. В случае непроявления такой осмотрительности, налогоплательщику также откажут в праве принятия НДС к вычету. При этом проявление должной осмотрительности все больше перенимает принципы западных корпоративных устоев, согласно которым в организации имеются утвержденные руководителем положения, в которых закреплены методология проведения проверки контрагента и ответственные лица (должности).

При доказывании реальности финансово-хозяйственных операций значительным обстоятельством, подтверждающим реальность, являются последующая реализация товара, изготовление товара из поставленного сырья или материалов.⁴ При этом важным обстоятельством является выполнение работ (оказание услуг) с учетом места, времени, объемов, расстояний, времени года. Например, если поставка товара осуществляется из Хабаровского края в Москву грузовым транспортом, то осуществление такой поставки в течение суток физически невозможно. Документы, подтверждающие такую поставку, будут признаны «фиктивными», не отражающими реальной экономической деятельности.

Помимо указанного, доктрина реальности находит свое отражение в установлении реальности существования непосредственно самой организации и реальности фактических взаимоотношений. В данном случае контролирующие органы исследуют нахождение контрагента по адресу регистрации, наличие финансовых затрат на ведение обычной

⁴ См., например, Определение Верховного суда РФ от 3 февраля 2015 г. № 309-КГ14-2191.

хозяйственной деятельности (например, аренда офиса), наличие персонала, транспорта, основных средств. Также контролирующим органам важно установить наличие фактических взаимоотношений налогоплательщика и контрагента.

Как уже было сказано ранее, Постановление № 53, играющее основную роль в регулировании отношений, связанных с противодействием налоговым злоупотреблениям, перестало отвечать потребностям времени, поскольку оно было принято более 10 лет назад в совершенно иных социально-экономических реалиях, недостаточно четко определяет пределы полномочий налоговых органов и не относится к законодательным актам, хотя и содержит нормы права. В целом сложилась ситуация, которую можно охарактеризовать как кризис доктрины налоговой выгоды. Так, доктрина налоговой выгоды стала использоваться в целях налогового контроля цен, хотя не предназначалась и не может предназначаться для такого контроля. Суды вновь обращаются к термину «недобросовестность налогоплательщика» для обоснования своих решений [Щекин, 2016]. В условиях отсутствия надзорной деятельности высшего судебного органа наблюдается стихийное существование доктрины налоговой выгоды в виде многочисленных разнонаправленных судебных решений. Масштаб цифр (более 127 тыс. судебных решений по делам о налоговой выгоде за 10 лет [Тютин, www]) свидетельствует не только об объеме судебной работы по этой категории дел, но и о наличии системной проблемы, а также о значительной сфере особых общественных отношений, практически не урегулированных на уровне закона. Отсутствие должного нормативного регулирования в сфере противодействия налоговым злоупотреблениям приводит к правовой неопределенности, что препятствует здоровой конкуренции, развитию экономики, формированию благоприятного инвестиционного климата и в конечном итоге повышению налоговых поступлений в бюджет. Исходя из п. 3 ст. 3 НК РФ, закрепляющего принцип экономического основания налога, следует, что действительный размер налогового обязательства должен соответствовать установленной законом доле полученной налогоплательщиком экономической выгоды (добавленной стоимости, прибыли, чистого дохода, природной ренты). Выдвигается все больше инициатив о необходимости законодательного закрепления положений Постановления № 53 и в целом концепции необоснованной налоговой выгоды. Так, Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ была введена в действие ст. 54.1 НК РФ, в которой уделяется особое внимание реальности финансово-хозяйственных операций.

Бесспорно, ст. 54.1 НК РФ стала первым шагом в законодательном закреплении концепции необоснованной налоговой выгоды. К указанной статье Федеральная налоговая служба подготовила письма, которые являются обязательными при установлении необоснованности получения налоговой выгоды. Стоит отметить, что ст. 54.1 НК РФ применяется при рассмотрении дел об оспаривании решений налоговых органов по налоговым проверкам, решения о назначении которых вынесены налоговыми органами с 19 августа 2017 г.⁵

Так, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить

⁵ См., например, Письмо ФНС России от 27 ноября 2017 г. № СА-4-7/23972@, Определение Верховного Суда РФ от 20 апреля 2018 г. № 305-КГ18-3754 по делу № А40-5877/2017, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 ноября 2017 г. по делу № А60-49834/2016, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16 ноября 2017 г. по делу № А40-235036/2016, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 октября 2017 г. по делу № А676-2131/2017 и Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16 ноября 2017 г. по делу № А56-3105/2017.

налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога в случае, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При этом законодателем установлены два правила, которые используются для признания налоговой выгоды необоснованной:

- основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- обязательство по сделке (операции) исполнено не лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) не лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону (ст. 54.1 НК РФ).

Первое правило предполагает доказывание умысла (доктрина деловой цели) при получении налоговой выгоды, второе правило является, по сути, законодательным закреплением судебной доктрины реальности, где необходимо опровергнуть не только реальное исполнение сделки, но и реальность взаимодействия с лицом, указанным в договоре. Таким образом, исходя из буквального толкования указанной нормы, судебная доктрина реальности будет предполагать не только реальное исполнение обязательств по сделке, но и исполнение таких обязательств именно контрагентом по такой сделке. Автор предполагает, что спорным обстоятельством в данном случае будет являться бремя доказывания исполнения обязательств определенным лицом. Так, по общему правилу, бремя доказывания в спорах об установлении необоснованности налоговой выгоды ложится на налоговый орган, однако судебная практика не всегда исходит из указанного правила. В ряде случаев (в отношении НДС) обязанность по доказыванию правомерности учета в составе расходов затрат применения налоговых вычетов законодателем возложена на налогоплательщика⁶. Также, ввиду установления реальности выполнения обязательств по сделке именно контрагентом, указанным в такой сделке, неясным остается вопрос о необходимости установления определенного лица (достаточно ли будет контролирующим органам установить невозможность исполнения обязательств стороной по сделке ввиду отсутствия штата, необходимых основных средств и иных факторов и указать на исполнение «иными неустановленными лицами»). В данном случае усматривается нарушение соответствия выводов установленным фактам, поскольку наличие необходимых ресурсов еще не гарантирует выполнение обязательств стороной по сделке.

Указанную правовую неопределенность придется разрешать судам. Как отмечают некоторые ученые, «непредсказуемость судебной практики в налоговой сфере способна не только подорвать стабильность хозяйственной деятельности, но и может оказывать серьезное негативное воздействие на бюджет» [Хабриева, Лазарев, 2017, www].

Как указывает В.В. Лазарев, «нельзя дать толкование нормы применительно (исключительно) только к одному случаю, хотя бы оно и давалось в связи с рассмотрением конкретного дела, конкретных обстоятельств» [Лазарев, 2012]. Однако, как полагает автор, невозможность толкования нормы права применительно (исключительно) только к одному случаю, в свою очередь, не должна приводить к невозможности толкования нормы права в целом, поскольку это приводит к правовой неопределенности или в целом к установлению

⁶ См., например, Постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 30 марта 2018 г. № 04АП-6769/2017 по делу № А78-11042/2016.

формальной нормы, которая не применима на практике. При этом необходимо отметить позицию А.С. Титова, согласно которой «не бывает необоснованных налоговых выгод иначе как в составе правонарушения, которое должно быть формально предусмотрено законом» [Титов, 2017].

Заключение

Тенденция формирования налогового законодательства на основе судебной практики и прецедентных решений остается актуальной, а налоговое законодательство в части определения критериев необоснованной налоговой выгоды, как и прежде, требует дальнейшего законодательного развития.

Библиография

1. Коростелкина О.Н. Судебная практика и судебный прецедент в системе источников российского права: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. 192 с.
2. Лазарев В.В. Нормативная природа судебного прецедента // Журнал российского права. 2012. № 4. С. 92-99.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон Рос. Федерации от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19.07.2000: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 26.07.2000. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон Рос. Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16.07.1998: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17.07.1998. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/#dst0
5. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 18.07.2017 № 163-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 07.07.2017: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 12.07.2017. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/
6. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/
7. Титов А.С. Налоговый риск налогоплательщика по НДС и налогу на имущество: проблемы правоприменения // Финансовое право. 2017. № 11. С. 28-31.
8. Гютин Д.В. Налоговое право. URL: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/
9. Хабриева Т.Я., Лазарев В.В. (ред.) Судебная практика в современной правовой системе России. М.: Инфра-М, 2017. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18481#008396280980508863>
10. Хабриева Т.Я., Тихомиров Ю.А. (отв. ред.) Научные концепции развития российского законодательства. М., 2015. 544 с.
11. Щекин Д.М. О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10. С. 28-34.

Trends in the development of legislation in the field of assessing the validity of tax benefits

Anastasiya V. Kuprieva

Postgraduate,

Department of financial, budget and tax legislation,

Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation,

117218, 34 Bolshaya Chermushkinskaya st., Moscow, Russian Federation;

e-mail: kuprieva@mail.ru

Abstract

The article aims to carry out an analysis of the features of the development and use of the concept “unjustified tax benefit” in the legislation of the Russian Federation, as well as the development of the judicial doctrine of reality of economic operations in the context of the specified concept. It deals with the features of the development of the judicial doctrine of reality, some aspects of its legislative consolidation, and changes in the legislation that are connected with Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. The author of the article makes an attempt to study the legislation in this sphere, including the Tax Code of the Russian Federation, Federal Law of the Russian Federation No. 163-FZ of July 18, 2017 “On amending Part 1 of the Tax Code of the Russian Federation”, Resolution of the Plenum of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006 “On assessing the validity of receiving tax benefits by a taxpayer by commercial courts”. The article points out that the trend for forming tax legislation on the basis of judicial practice and precedents remains relevant, and tax legislation in terms of determining criteria for unjustified tax benefits, requires further legislative development.

For citation

Kuprieva A.V. (2019) Tendentsii razvitiya zakonodatel'stva v sfere otsenki obosnovannosti nalogovoi vygody [Trends in the development of legislation in the field of assessing the validity of tax benefits]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 9 (12A), pp. 61-69. DOI: 10.34670/AR.2020.92.12.007

Keywords

Unjustified tax benefit, reality of financial and economic operations, actual controllability, legislation, development of legislation.

References

1. Khabrieva T.Ya., Lazarev V.V. (eds.) (2017) *Sudebnaya praktika v sovremennoi pravovoi sisteme Rossii* [Judicial practice in the modern legal system of Russia]. Moscow: Infra-M Publ. Available at: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CMB&n=18481#008396280980508863> [Accessed 20/12/19].
2. Khabrieva T.Ya., Tikhomirov Yu.A. (eds.) (2015) *Nauchnye kontseptsii razvitiya rossiiskogo zakonodatel'stva* [Scientific conceptions of the development of Russian legislation]. Moscow.
3. Korostelkina O.N. (2005) *Sudebnaya praktika i sudebnyi pretsedent v sisteme istochnikov rossiiskogo prava. Doct. Diss.* [Judicial practice and judicial precedents in the system of the sources of Russian law. Doct. Diss.] Moscow.
4. Lazarev V.V. (2012) Normativnaya priroda sudebnogo pretsedenta [The normative nature of judicial precedents]. *Zhurnal rossiiskogo prava* [Journal of Russian law], 4, pp. 92-99.
5. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya): feder. zakon Ros. Federatsii ot 31.07.1998 № 146-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 16.07.1998: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 17.07.1998* [Tax Code of the Russian Federation (Part 1): Federal Law of the Russian Federation No. 146-FZ of July 31, 1998]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/#dst0 [Accessed 20/12/19].
6. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' vtoraya): feder. zakon Ros. Federatsii ot 05.08.2000 № 117-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 19.07.2000: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 26.07.2000* [Tax Code of the Russian Federation (Part 2): Federal Law of the Russian Federation No. 117-FZ of August 5, 2000]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ [Accessed 20/12/19].
7. *O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: feder. zakon Ros. Federatsii ot 18.07.2017 № 163-FZ: prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 07.07.2017: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 12.07.2017* [On amending Part 1 of the Tax Code of the Russian Federation: Federal Law of the Russian Federation No. 163-FZ of July 18, 2017]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ [Accessed 20/12/19].
8. *Ob otsenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shchikom nalogovoi vygody: postanovlenie Plenuma VAS RF ot 12.10.2006 № 53* [On assessing the validity of receiving tax benefits by a taxpayer by commercial

-
- courts: Resolution of the Plenum of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation No. 53 of October 12, 2006]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ [Accessed 20/12/19].
9. Shchekin D.M. (2016) O krizise pravosudiya po nalogovym sporam [On the crisis of justice in tax disputes]. *Zakon* [Law], 10, pp. 28-34.
 10. Titov A.S. (2017) Nalogovyi risk nalogoplatel'shchika po NDS i nalogu na imushchestvo: problemy pravoprimereniya [The tax risk of a taxpayer for VAT and property tax: the problems of law enforcement]. *Finansovoe pravo* [Financial law], 11, pp. 28-31.
 11. Tyutin D.V. *Nalogovoe pravo* [Tax law]. Available at: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/ [Accessed 20/12/19].