

УДК 336.2:347.73  
DOI 10.52452/19931778\_2022\_1\_97

## «ПСИХОЛОГИЧЕСКИЕ» ОСНОВАНИЯ НАЛОГА И НЕ ТОЛЬКО: НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПИСЬМА ФНС РОССИИ ПРО СТАТЬЮ 54.1 НК РФ

© 2022 г.

*Ж.Г. Попкова*

Приволжский филиал Российского государственного университета правосудия, Н. Новгород  
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

zhropkova@rambler.ru

*Поступила в редакцию 30.12.2021*

С нетипичной точки зрения рассматриваются вопросы оснований налога с учетом того, что пункт 3 статьи 3 НК РФ, устанавливающий его экономическое основание, уже фактически нивелирован некоторыми аспектами судебной практики высших судебных органов и разъяснений ФНС России. Сделан вывод о том, что сейчас актуальны, по существу, «психологические» и «процессуальные» основания налога, далекие от экономики. При этом сходная проблематика ранее имела место, например, в практике ЕСПЧ.

*Ключевые слова:* налог, предмет налога, объект налога, экономическое основание налога, необоснованная налоговая выгода, разъяснения ФНС России, судебная практика.

Относительно недавно обнародованное Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» немедленно стало объектом пристального внимания специалистов в сфере налогообложения. Это не удивительно, поскольку данное письмо имеет существенный объем, в отличие от комментируемой в нем статьи 54.1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), введенной с 19 августа 2017 года.

Налоговедами подробно анализируются положения письма, связанные с налоговой реконструкцией, с должной осмотрительностью, с «техническими компаниями» и т.д. [1–3; 4, с. 16; 5; 6; 7, с. 15].

Но тем не менее представляется интересным проанализировать иные, неявные аспекты проблем, очередной раз получивших свое отражение в рассматриваемом письме, а также и в иных, предшествовавших разъяснениях как судебных, так и других высших органов власти.

Изначально можно отметить пункт 3 статьи 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Данное положение многократно воспроизведено и проанализировано в учебной и в научной литературе [8, с. 108–173; 9, с. 25–28; 10, с. 26–29; 11, с. 111–124; 12, с. 28–34]; как правило, оно обозначается как принцип (требование) экономического основания (обоснованности) налога. Имеет место позиция о том, что именно предмет налога – явление материального мира является экономическим основанием налога. Предмет налога предопределяет возможности налогоплательщика к уплате налога [13].

Из ряда актов Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ) [14] следует, что налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны.

Здесь же следует отметить, что и вопрос о том, что собой представляет экономическое основание налога, в настоящее время не является в полной мере разрешенным, хотя имеют место некоторые относительно единообразные концепции. Так, И.А. Хавановой [15] приведены различные подходы, имеющиеся в научной литературе, относительно экономического основания налога. В частности, под ним предлагается понимать предмет налога – явление материального мира; высказывается мысль о том, что объект налогообложения – это экономическое основание налога, отраженное в правовой форме; также приводятся доводы относительно того, что экономическое основание налога – добавленная стоимость, прибыль, чистый доход, природная рента, выгода от использования социально обеспеченных трудовых ресурсов или иная экономическая выгода, полученная налогоплательщиком.

Тем не менее в каких-либо исследованиях сложно усмотреть идеи о том, что налог должен иметь еще какие-либо основания, кроме экономического. Однако следует полагать, что некоторые разъяснения высших органов власти позволяют, по меньшей мере, видеть и такие основания отечественных налогов, как знание (не-

знание) налогоплательщика о неких фактах. Имеется в виду то, что от данного обстоятельства, напрямую никак не связанного с экономикой, вполне может зависеть размер налога, подлежащего уплате налогоплательщиком.

В связи с этим можно отметить позицию, в соответствии с которой концепция «добросовестности налогоплательщика» была фактически создана КС РФ и длительное время оказывала существенное влияние на практику разрешения налоговых споров. Исходя из Определения КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О, под недобросовестным налогоплательщиком следует понимать такого налогоплательщика, который с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создает схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств. Как правило, установление в суде недобросовестности налогоплательщика означало лишение последнего права на признание его исполнившим обязанность по уплате налога (Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О), что могло иметь место при имитации им уплаты налога через неплатежеспособный банк; либо права на использование налоговых льгот и вычетов (Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О), что соответствовало применению налогоплательщиком так называемых «налоговых схем» [13]. Как полагают ряд авторов, категория «недобросовестность налогоплательщика» была введена в оборот именно Определением КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О [16, с. 19; 17, с. 240; 18, с. 92].

По замечанию С.Л. Будылина, суть доктрины недобросовестного налогоплательщика сводится к тому, что налогоплательщики делятся на два класса – добросовестные и недобросовестные. К первым нормы налогового права применимы в полном объеме, ко вторым – с изъятиями, что позволяет суду отказать им в удовлетворении даже формально законных требований [19].

Однако можно напомнить, что Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О, а также и разъясняемое им Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П касались учета добросовестности налогоплательщика при уплате налога через так называемые «проблемные» банки и, соответственно, при решении вопроса о том, следует ли считать конкретного налогоплательщика уплатившим налог. Иными словами, вопрос не касался того, в каком именно размере должен быть уплачен налог по итогам хозяйственной (экономической) деятельности налогоплательщика. Но знание (незнание) некоторых фактов налогоплательщиком с точки зрения концепции добросовестности влияет на ре-

шение вопроса о признании обязанности по уплате налога исполненной. Так, в Определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981 разъяснено, что в силу вытекающего из части 3 статьи 17 Конституции РФ запрета злоупотребления правом никто не вправе извлекать преимущество (выгоду) из своего недобросовестного поведения. Общеправовой принцип добросовестного поведения определяет пределы осуществления своих субъективных прав налогоплательщиками. Таким образом, выдача распоряжения банку о списании денежных средств со счета клиента для уплаты налогов не создает правовых последствий, предусмотренных подпунктом 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ, если к моменту предъявления соответствующего платежного поручения плательщик знал (не мог не знать) о неспособности кредитного учреждения обеспечить перечисление налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Тем не менее учет некоего знания (незнания) налогоплательщика о проблемах конкретного банка, как представляется, вполне допустим при решении вопроса о признании налога уплаченным, поскольку банки в настоящее время являются неизбежным этапом в процедуре уплаты налога, а также достаточно жестко контролируются (должны контролироваться) государством, вследствие чего передача денежных средств в уплату налогов банку по факту близка к передаче денежных средств самому государству. Соответственно, знание (незнание) налогоплательщика о проблемах квазигосударственной организации, применительно к уплате налога, разумно учитывать при решении рассматриваемого вопроса.

Что же касается идеи КС РФ, изложенной им Определением от 16 октября 2003 г. № 329-О и сводящейся к тому, что добросовестность налогоплательщика может учитываться при использовании им налоговых льгот и вычетов (то есть при исчислении суммы налога), то, как представляется, данный вопрос является дискуссионным именно с точки зрения экономического основания налога. Если размер налога зависит от того, знал либо не знал налогоплательщик о некоторых фактах, то основание налога становится не столько экономическим, сколько, в определенной мере, «психологическим». В частности, получается, что некоторый, знающий об имеющих юридическое значение фактах плательщик обязан уплачивать налог в сумме, отличной от обязательств плательщика, не знающего о таких фактах. Экономическое основание налога здесь фактически уходит на «второй план», что, на первый взгляд, выглядит достаточно странно.

Но, по сути, именно этот подход уже после формирования КС РФ концепции «добросовестности налогоплательщика» впоследствии был воспроизведен, например, в пункте 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»: налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что 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.

Соответственно, и здесь существенное значение было придано не столько фактам, имеющим экономическое значение (объекту налога, являющемуся следствием экономической деятельности плательщика), сколько знанию (незнанию) налогоплательщика о нарушениях, допущенных контрагентом. Можно, разумеется, отметить то, что знание (незнание) налогоплательщика о неких фактах влияет на его права на льготы (вычеты, расходы, освобождения и т.д.), а не на объект налога, но, как представляется, экономическое, а не какое-либо иное основание должно быть у каждого элемента налога, влияющего на его итоговую сумму, поскольку только в этом случае экономическое основание будет у налога в целом, исчисляемого с учетом объекта, базы, льгот (вычетов, расходов, освобождений и т.д.).

Теперь же в вышеназванном Письме ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ в том числе указано (пункт 5), что налоговым органам необходимо устанавливать как факт неисполнения обязательства надлежащим лицом, так и обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик преследовал цель неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо знал или должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, и об исполнении обязательства иным лицом. Вывод о таком знании может следовать из осведомленности налогоплательщика о лице, которое фактически производило исполнение, например, в силу факта проведения переговоров и согласования условий обязательства, обеспечения его исполнения, гарантий на случай ненадлежащего исполнения непосредственно между налогоплательщиком и таким лицом. В пункте 13 письма отмечается, что при применении подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 Кодекса правовое значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоя-

тельства, характеризующие деятельность контрагента и свидетельствующие о невозможности исполнения им обязательств, но и то, должны ли данные обстоятельства были быть ясны налогоплательщику при совершении конкретной сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

Соответственно, представляется вполне обоснованным вопрос о том, а могут ли у налога быть не только экономическое, но и иные основания (в т.ч. условно – «психологическое», сводящееся к знанию (незнанию) налогоплательщика о некоторых имеющих юридическое значение фактах). Следует полагать, что разъяснения высших отечественных органов власти, в том числе судебных, позволяют ответить на данный вопрос утвердительно.

Так, в Определении ВС РФ от 19 мая 2021 г. № 309-ЭС20-23981 применительно к расходам по налогу на прибыль организаций сделаны еще более далеко идущие выводы. По мнению Суда, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций. В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны – раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса сведения и документы, позволяющие устано-

вить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

Соответственно, теперь высший судебный орган отмечает не только «психологические» основания налога (известность налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию), но и «процессуальные» основания налога (право на вычет расходов может быть реализовано налогоплательщиком, раскрывшим сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение). Таким образом, размер налогового бремени зависит еще и от процессуальных действий налогоплательщика, которые сами по себе экономического основания иметь не могут. Разумеется, данная неоднозначная позиция ВС РФ немедленно стала объектом исследования и определенной критики специалистов [20; 21].

Но не следует полагать, что подобный подход вообще не прослеживался в предшествующей судебной практике и (или) отсутствует в иных юрисдикциях.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 разъяснено, что в случае когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований части 1 статьи 65 АПК РФ возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам. В Определении ВС РФ от 9 февраля 2017 г. № 306-КГ16-13324 (протитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2017), утв. Президиумом ВС РФ 26 апреля 2017 г.) отмечается, что установленные на стадии таможенного контроля обстоятельства, касающиеся взаимосвязанности сторон контракта, признаков искажения стоимости сделки с ввозимыми товарами под влиянием взаимосвязанности, не были мотивированно оспорены обществом, которое отказалось от представления таможенному органу каких-либо дополнительных документов и сведений.

Как следует из известного Постановления ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии», в праве на вычет сумм НДС может быть отказано лишь в делах с признаками «карусельного мошенничества» с названным налогом в случаях, когда на основании объективных фактов установлено, что товар поставлялся лицу (налогоплательщику), который знал или должен был знать о том, что, приобретая

его, он участвует в сделке, связанной с обманным уклонением от уплаты налога на добавленную стоимость [22]. Д. Ларо отмечает, что в США бремя доказывания переходит к налоговой службе, если будет установлено, что налогоплательщик надлежащим образом ведет налоговую отчетность и сотрудничает с налоговым органом в течение всей налоговой проверки [23, с. 307].

Таким образом, представляется, что обобщенный вопрос о том, должен ли налог иметь исключительно экономическое основание, не является в достаточной степени разрешенным и требует дополнительных исследований.

#### Список литературы

1. ФНС пересмотрела подход к доначислениям из-за ухода от налогов. URL: <https://www.rbc.ru/economics/11/03/2021/6049efc49a79479fbc03acc0> (дата обращения: 27.06.2021)
2. Действия без экономического смысла приведут к доначислению налогов. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2021/03/15/861561-deistviya-ekonomicheskogo> (дата обращения: 27.06.2021).
3. Артюх А.А. Новый налоговый завет, или Вся статья 54.1 НК РФ в одном письме ФНС: инструкция по применению. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/12/novyy\\_nalogovyy\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odn\\_om\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/03/12/novyy_nalogovyy_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odn_om_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) (дата обращения: 27.06.2021).
4. Злоупотребление правами налогоплательщика: грядет перезагрузка? (комментарии экспертов) // Закон. 2021. № 4. С. 16–25.
5. Савсерис С.В. Конспектное изложение Письма ФНС РФ о применении ст. 54.1 НК РФ. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/11/konspektnoe\\_izlozhenie\\_pisma\\_fns\\_rf\\_o\\_primenenii\\_st\\_541\\_nk\\_rf](https://zakon.ru/blog/2021/03/11/konspektnoe_izlozhenie_pisma_fns_rf_o_primenenii_st_541_nk_rf) (дата обращения: 27.06.2021).
6. Стенькин А.И. Как Письмо ФНС по ст. 54.1 НК РФ может повлиять на уголовные налоговые дела. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/15/kak\\_pismo\\_fns\\_po\\_st\\_541\\_nk\\_rf\\_mozhet\\_povliyat\\_na\\_ugolovnye\\_nalogove\\_vye\\_dela](https://zakon.ru/blog/2021/03/15/kak_pismo_fns_po_st_541_nk_rf_mozhet_povliyat_na_ugolovnye_nalogove_vye_dela) (дата обращения: 27.06.2021).
7. Щекин Д.М. У налогоплательщика должно быть право вето в отношении решений, принимаемых алгоритмом // Закон. 2021. № 4. С. 8–15.
8. Гаджиев Г.А. Легитимация идей «Права и экономики» (новые познавательные структуры для гражданского права) // Вестник гражданского права. 2017. № 6. С. 108–173.
9. Зарипов В.М. О необходимости междисциплинарных исследований в налоговой сфере // Финансовое право. 2014. № 8. С. 25–28.
10. Пилипенко А.А. Экономическая обоснованность фискальных платежей: научное понимание и прикладное значение // Финансовое право. 2020. № 10. С. 26–29.
11. Хаванова И.А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111–124.
12. Щекин Д.М. О кризисе правосудия по налоговым спорам // Закон. 2016. № 10. С. 28–34.

13. Тютин Д.В. Налоговое право. М., 2020 // СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант» (дата обращения: 27.06.2021).
14. Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П, от 23 декабря 2009 г. № 20-П, от 1 марта 2012 г. № 6-П.
15. Хаванова И.А. Экономическое основание налога, или *Homo economicus* в налоговом праве? // *Налоговед.* 2013 № 9. С. 30–37.
16. Зарипов В.М., Селиванов А.С., Фадеев Д.Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М., 2016.
17. Актуальные проблемы финансового права: Учебник / Под ред. А.Д. Селюкова, И.А. Цинделиани. М., 2019.
18. Васильева Е.Г. Налоговая выгода: Монография. М., 2015.
19. Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика // *Современное право.* 2008. № 5. СПС «КонсультантПлюс», СПС «Гарант» (дата обращения: 27.06.2021).
20. Зарипов В.М. Виноват – плати налоги? URL: [https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat\\_-\\_plati\\_nalogi](https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi) (дата обращения: 09.08.2021).
21. Антонов Д.Г. Виноват – плати налоги! URL: [https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat\\_-\\_plati\\_nalogi\\_90891](https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi_90891) (дата обращения: 09.08.2021).
22. Правовые позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: избранные постановления за 2009 год с комментариями / Под ред. А.А. Иванова. М., 2012 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.06.2021).
23. Интервью с Д. Ларо, судьей Налогового суда США, профессором // *Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Междунар. научно-практ. конф. 21–22 ноября 2008 г.* / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2009.

**«PSYCHOLOGICAL» GROUNDS OF THE TAX AND NOT ONLY:  
SOME ASPECTS OF THE LETTER OF THE FEDERAL TAX SERVICE OF RUSSIA ABOUT ARTICLE 54.1  
OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION**

*Yu.G. Popkova*

The article, from an atypical point of view, examines the issues of the tax grounds, taking into account the fact that paragraph 3 of Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation, which establishes its economic basis, has already been actually leveled by some aspects of the judicial practice of the highest judicial bodies and explanations of the Federal Tax Service of Russia. It is concluded that the "psychological" and "procedural" grounds of the tax, which are far from the economy, are currently relevant. At the same time, a similar problem has previously occurred, for example, in the practice of the ECHR.

*Keywords:* tax, subject of tax, object of tax, economic basis of tax, unjustified tax benefit, explanations of the Federal Tax Service of Russia, judicial practice.

*References*

1. The Federal Tax Service has revised its approach to additional charges due to tax evasion. URL: <https://www.rbc.ru/economics/11/03/2021/6049efc49a79479fbе03acc0> (Date of access: 27.06.2021).
2. Actions without economic sense lead to additional taxes. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2021/03/15/861561-deistviya-ekonomicheskogo> (Date of access: 27.06.2021).
3. Artyukh A.A. The New Tax Covenant, or the whole Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation in one letter of the Federal Tax Service: information on application. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/12/novyj\\_nalogovyj\\_zavet\\_ili\\_vsya\\_statya\\_541\\_nk\\_rf\\_v\\_odnom\\_pisme\\_fns\\_instrukciya\\_po\\_primeneniyu](https://zakon.ru/blog/2021/03/12/novyj_nalogovyj_zavet_ili_vsya_statya_541_nk_rf_v_odnom_pisme_fns_instrukciya_po_primeneniyu) (Date of access: 27.06.2021).
4. Abuse of taxpayer rights: is a reboot coming? (expert comments) // *Law.* 2021. № 4. P. 16–25.
5. Savseris S.V. Summary of the Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation on the application of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/11/konspektnoe\\_izlozhenie\\_pisma\\_fns\\_rf\\_o\\_primenenii\\_st\\_541\\_nk\\_rf](https://zakon.ru/blog/2021/03/11/konspektnoe_izlozhenie_pisma_fns_rf_o_primenenii_st_541_nk_rf) (Date of access: 27.06.2021).
6. Stenkin A.I. How the Letter of the Federal Tax Service under Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation can affect criminal tax cases. URL: [https://zakon.ru/blog/2021/03/15/kak\\_pismo\\_fns\\_po\\_st\\_541\\_nk\\_rf\\_mozhet\\_povliyat\\_na\\_ugolovnye\\_nalogovye\\_dela](https://zakon.ru/blog/2021/03/15/kak_pismo_fns_po_st_541_nk_rf_mozhet_povliyat_na_ugolovnye_nalogovye_dela) (Date of access: 27.06.2021).
7. Shchekin D.M. The taxpayer should have the right to veto decisions made by the algorithm // *Law.* 2021. № 4. P. 8–15.
8. Gadzhiev G.A. Legitimization of the ideas of «Law and economics» (new cognitive structures for civil law) // *Bulletin of Civil Law.* 2017. № 6. P. 108–173.
9. Zarirov V.M. On the need for interdisciplinary research in the tax sphere // *Financial law.* 2014. № 8. P. 25–28.
10. Pilipenko A.A. Economic validity of fiscal payments: scientific understanding and applied significance // *Financial Law.* 2020. № 10. P. 26–29.
11. Khavanova I.A. On the theory of economic analysis in tax law (conceptual foundations) // *Journal of Russian Law.* 2015. № 5. P. 111–124.
12. Shchekin D.M. About the crisis of justice in tax disputes, *Law.* 2016. № 10. P. 28–34.
13. Tyutin D.V. Tax law. М., 2020 // *LRS «Consultant», LRS «Garant»* (Date of access: 27.06.2021).
14. The resolution of the constitutional court of 13 March 2008, № 5-П, from December 23, 2009, № 20-П, dated March 1, 2012, № 6-П.
15. Khavanova I.A. The economic basis of tax, or *Homo economicus* in tax law? // *Tax specialist.* 2013. № 9. P. 30–37.

16. Zarirov V.M., Selivanov A.S., Fadeev D.E. Tax benefit: Codification and reset. M., 2016.
17. Actual problems of financial law: Textbook / Edited by A.D. Selyukov, I.A. Tsindeliani. M., 2019.
18. Vasilyeva E.G. Tax benefit: Monograph. M., 2015.
19. Budylin S.L. Limits of international tax optimization and risks of the Russian taxpayer // Modern law. 2008. № 5. LRS «ConsultantPlus», LRS «Garant» (Date of access: 27.06.2021).
20. Zarirov V.M. Guilty – pay taxes? URL: [https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat\\_-\\_plati\\_nalogi](https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi) (Date of access: 09.08.2021).
21. Antonov D.G. Is to blame – pay taxes! URL: [https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat\\_-\\_plati\\_nalogi\\_90891](https://zakon.ru/blog/2021/07/22/vinovat_-_plati_nalogi_90891) (Date of access: 09.08.2021).
22. Legal positions of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation: selected rulings for 2009 with comments / Edited by A.A. Ivanov. M., 2012 // LRS «ConsultantPlus» (Date of access: 27.06.2021).
23. Interview with D. Laro, judge of the Tax Court of the United States, Professor // Tax disputes: the experience of Russia and other countries: materials of II international scientific and practical conference. 21–22 November 2008 / Ed. by S.G. Pepelyaev. M.: Statut, 2009.