Налоговая выгода при переходе и применении специальных налоговых режимов

Аннотация. Статья посвящена актуальной проблеме анализа признаков обоснованности налоговой выгоды при планировании предпринимательской деятельности налогоплательщиков в целях возможности перехода и применения специальных налоговых режимов, дающих налогоплательщикам значительные преимущества в снижении размера налогового бремени и освобождении от уплаты основных налогов в рамках общей системы налогообложения. Исследование вопросов необоснованности налоговой выгоды при переходе и применении налогоплательщиками спецрежимов показывает, что выбор форм предпринимательской деятельности и налоговое планирование должны осуществляться налогоплательщиком в условиях его реального экономического участия в гражданском обороте при наиболее благоприятных для него налоговых последствиях.

Ключевые слова: необоснованная налоговая выгода, специальный налоговый режим, общий режим налогообложения, система налогов и сборов, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, патентная система налогообложения.

DOI: 10.17803/1994-1471.2019.98.1.080-087

Специальный налоговый режим как изначально установленный законодателем в качестве налогового режима льготного характера для налогоплательщиков предполагает при реальном ведении предпринимательской деятельности получение законной налоговой экономии при уплате налогов не только в связи со снижением налогового бремени, но и с упрощением ведения налоговой отчетности или полного освобождения от ведения таковой, а также со снижением административных издержек налогоплательщиков при взаимодействии с налоговыми органами.

Как указал в своих актах Конституционный Суд РФ, правила Налогового кодекса РФ пред-

усматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования. При этом Налоговый кодекс РФ определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование при соблюдении законодательных ограничений. Налоговое законодательство не исключает в налоговых правоотношениях действия принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики (примене-

© Ногина О. А., 2019

* Ногина Оксана Аркадьевна, доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры административного и финансового права юридического факультета Санкт-Петербургского государственного университета oksana_nogina1@mail.ru
199397, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. Капитанская, д. 4, кв. 437

ния налоговых льгот или отказа от них, применения специальных налоговых режимов и т.п.), которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями¹.

Признавая законное право налогоплательщика на получение налоговой выгоды, Конституционный Суд РФ в то же время отмечает, что правоприменительная практика с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом². Признание налоговой выгоды необоснованной при переходе и применении специальных налоговых режимов предполагает доначисление сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет в рамках общей системы налогообложения, что для малых предприятий и индивидуальных предпринимателей может привести к существенным имущественным потерям вплоть до признания их банкротами. Именно поэтому вопрос о правомерном применении специального режима становится для налогоплательщика особо значимым.

Ввиду того что применение специальных налоговых режимов дает налогоплательщику значительные преимущества в размере налогового бремени и освобождении от уплаты основных налогов в рамках общей системы налогообложения (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество и налог на доходы физических лиц), он должен так выстраивать свою предпринимательскую деятельность, чтобы у налоговых органов не

возникало сомнений в обоснованности получения им налоговой выгоды при применении специальных налоговых режимов.

Европейский Суд по правам человека и Конституционный Суд РФ отмечали, что при установлении необходимости вмешательства государственных органов, включая вмешательство для обеспечения уплаты налогов, необходимо соблюдение «справедливого баланса» между требованиями общественных интересов и требованиями защиты основных прав человека. Общественные интересы состоят, в частности, в поддержании финансовой стабильности системы обложения налогом; ключевыми элементами поддержания такой стабильности следует признать полное и своевременное исполнение всеми лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков, обязанностей по представлению отчетности и уплате налога и в конечном счете — предотвращение любых видов обманных злоупотреблений указанной системой. В связи с этим суды признали, что попытки злоупотребления системой налогообложения должны пресекаться и что для национального законодательства может быть разумным предусмотреть требование особой осмотрительности лиц, зарегистрированных в качестве плательщиков налога, с целью предотвращения таких злоупотреблений³.

В то же время в судебной практике последнего времени имеется точка зрения и о возможности судебной защиты правомерных ожиданий добросовестного предпринимателя⁴. Как неоднократно отмечал Конституционный Суд, применение ранее установленных условий реализации прав и свобод должно осуществляться на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства⁵. Налогоплательщик вправе полагать, что, если на-

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П.

² Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12 ; определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О.

³ Постановление Европейского Суда по правам человека от 22 сентября 2009 г. по делу «“Булвес АД” (Bulves AD) против Болгарии» ; определение КС РФ от 04.07.2017 № 1440-О.

⁴ Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457.

⁵ Определения Конституционного Суда РФ от 03.03.2015 № 417-О, от 02.04.2015 № 583-О.

логовый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов⁶. То есть если налогоплательщик имел разумные ожидания на получение налоговых преимуществ и налоговый орган в ходе камеральных или выездных налоговых проверок или иных мероприятий налогового контроля не предъявлял претензий к налогоплательщику об изменении налогового режима, то налогоплательщик вправе полагать, что его действия законны, а получаемая им налоговая выгода обоснованна.

Все возникающие на практике ситуации, так или иначе связанные с необоснованностью получения налогоплательщиком налоговой выгоды, можно разделить на две категории:

- 1) получение налоговой выгоды в связи с переходом на применение специального налогового режима;
- 2) получение налоговой выгоды в рамках применения специального налогового режима.

1. ПОЛУЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В СВЯЗИ С ПЕРЕХОДОМ НА ПРИМЕНЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА

Появление в гражданском обороте групп взаимозависимых юридических лиц и предпринимателей привело в сфере налогообложения к появлению проблем перехода на специальные налоговые режимы в условиях искусственно создаваемой юридическими и физическими лицами ситуации «дробления бизнеса». По мнению, сложившемуся в судебной практике, искусственное дробление бизнеса путем создания группы взаимозависимых организаций и индивидуальных предпринимателей не имеет целью получение предпринимательских выгод, а может быть направлено при определенных условиях исключительно на получение необоснованной

налоговой выгоды, выразившейся в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость за счет использования налогоплательщиками, входящими в единую группу, специальных налоговых режимов. При обнаружении такой схемы ухода от уплаты налогов налоговые органы производят доначисление налогоплательщику сумм недоимок в том размере налоговых платежей, в каком лицо должно было бы их уплатить, если бы аффилированные с ним налогоплательщики не принимали участия в предпринимательской деятельности, включив в налоговую базу по ним стоимость товаров (работ, услуг), реализованных контрагентами налогоплательщика, и привлекают лиц к налоговой ответственности за неуплату налогов в требуемом размере.

Однако в условиях гражданского оборота бывает трудно отличить ситуацию искусственного дробления бизнеса от реальных предпринимательских ситуаций. В связи с этим ФНС РФ обобщила практику по таким делам и выявила основные признаки искусственного дробления⁷, свидетельствующие, в частности:

- 1) о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности: дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения вместо применения одним юридическим лицом общей системы налогообложения; прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т.п.); формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей; использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т.п.), банков, в которых откры-

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О.

⁷ Письмо Минфина РФ, ФНС РФ от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@.

ваются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т.п.; единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск и работу с поставщиками и покупателями, юридическое сопровождение, логистику и т.д.;

- 2) о формальном характере деятельности участников схемы (отсутствие у подконтрольных лиц принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых и других видов ресурсов);
- 3) об идентичности осуществляемого вида деятельности разделенными организациями и др.

В указанном обзоре ФНС РФ отмечает, что сформулированные в судебных актах правовые позиции позволяют утверждать, что для обоснования вывода о применении налогоплательщиком схемы дробления бизнеса налоговому органу необходимо располагать доказательствами, которые в совокупности и взаимосвязи будут однозначно свидетельствовать о совершении проверяемым налогоплательщиком совместно с подконтрольными ему лицами виновных, умышленных согласованных действий, направленных не столько на разделение бизнеса самого по себе, что признается легальной оптимизацией предпринимательской деятельности, сколько на получение в результате применения такой схемы необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения соответствующей налоговой обязанности или уклонения от ее исполнения.

В результате установления необоснованности применения налогоплательщиком налоговой выгоды при переходе на специальные налоговые режимы наиболее сложным последствием является реконструкция тех налоговых обязательств, которые должна была исполнить организация или предприниматель — организатор схемы дробления бизнеса. По результатам налогового контроля налоговому органу необходимо будет доначислить налоги по общей системе налогообложения, в частности налог на прибыль организаций, НДС и налог на имущество, исключительно в том порядке, в котором он должен исчисляться по правилам Налогового

кодекса. Налоговый орган при доначислении налогов по общей системе налогообложения не может изменять по своему усмотрению порядок формирования объекта и базы по налогу, исходя из тех сведений, которые он имеет, и должен руководствоваться правилами исчисления конкретного налога, установленными соответствующей главой второй части Налогового кодекса. То есть если доначисляется, например, налог на прибыль, то необходимо при формировании налоговой базы учитывать не только доходы, которые были получены в период применения спецрежима, но и расходы, которые были понесены в этот период. Кроме того, налоговому органу придется привести надлежащее обоснование применения той или иной налоговой ставки, учесть налоговые льготы, право на применение налоговых вычетов и др.

Зачастую налоговым органам в связи с ведением налогоплательщиком налогового учета в упрощенном порядке или в связи с отсутствием бухгалтерского и налогового учета становится сложно восстановить в точности размер и структуру действительных налоговых обязательств налогоплательщика в рамках общей системы налогообложения и доначислить налоги по общей системе. При этом налоговый орган обязан предпринять все меры, направленные на подтверждение правомерности расчета действительных налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика, а именно получить от него и его контрагентов документы, подтверждающие размер доходов и расходов, банковские выписки, а также сведения об иных аналогичных налогоплательщиках.

Если способ ведения налогоплательщиком налогового и бухгалтерского учета не позволяет налоговому органу на основе этих данных установить действительные налоговые обязанности налогоплательщика в рамках общей системы налогообложения либо в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов или признания этих документов ненадлежащими, размер налогов по общей системе может быть доначислен налоговым органом с использованием расчетного метода на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Применение расчетного метода налоговым органом тем не менее имеет неко-

торые особенности, в частности налогоплательщику не могут быть предоставлены налоговые вычеты по НДС, поскольку положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила приобретения налогоплательщиком права на указанные вычеты (в частности, наличие счетов-фактур и пр.)⁸.

2. ПОЛУЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В РАМКАХ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА

Налогоплательщики, правомерно перешедшие на специальные налоговые режимы и применяющие их на протяжении длительного времени, также могут столкнуться с требованиями налоговых органов о признании необоснованности налоговой выгоды в случаях совершения ими гражданско-правовых сделок, которые, по мнению налоговых органов, не соответствуют реальным предпринимательским интересам и экономическому содержанию деятельности налогоплательщика, единственной целью которых является:

- 1) сохранение права на применение специального налогового режима путем соблюдения условий его применения;
- 2) выход из применения специального налогового режима на общую систему налогообложения до окончания налогового периода с тем, чтобы получить преимущества в рамках общей системы налогообложения (в частности, право на возмещение НДС);
- 3) воспользоваться исключениями в регулировании спецрежима, когда, например, НДС в рамках договора простого товарищества возмещается в порядке общей системы налогообложения с сохранением права на применение спецрежима.

Однако при оценке целеполагания той или иной гражданско-правовой сделки необходимо помнить о том, что возможность достижения

того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной⁹. Кроме того, гражданско-правовая форма распределения денежных средств или передачи имущества выбирается самим налогоплательщиком и является его правом, которое неоднократно подтверждалось актами Конституционного Суда. В частности, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно — оптимального вида налогового платежа¹⁰. Кроме того, правила Налогового кодекса предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования¹¹.

Одним из наиболее существенных условий для сохранения спецрежима является установление в Налоговом кодексе *предельного значения выручки от реализации товаров (работ, услуг)*, которую может получить налогоплательщик в течение отчетного и налогового периода¹². В связи с этим распространены ситуации передачи налогоплательщиками имущества в уставный капитал вновь созданного юридического лица с последующей продажей доли или обычная продажа доли участия лица вместо заключения договора купли-продажи имущества, которые позволяют налогоплательщику не превышать порог выручки, установленный для применения спецрежима, и таким образом сохранять право на его дальнейшее при-

⁸ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. П. 8.

⁹ Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 53. П. 4.

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П.

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П.

¹² Для УСН — не более 150 млн руб, для ПСН — не более 60 млн руб.

менение. Как правило, доказывая необоснованность налоговой выгоды, налоговые органы при рассмотрении таких дел указывают на то, что налогоплательщик был участником новой компании непродолжительное время, что он не имел инвестиционных и иных деловых целей, не рассчитывал на получение дивидендов от вложения имущества в учрежденную компанию, а новоучрежденная компания с момента учреждения и до момента реализации доли не вела финансово-хозяйственную деятельность¹³.

Другими примерами непревышения предельного размера выручки и тем самым сохранения режима является распределение общего размера выручки между разными лицами или распределение полученной налогоплательщиком выручки между разными налоговыми периодами. Налоговые органы в подобных ситуациях заявляют о создании налогоплательщиком и иной взаимозависимой с налогоплательщиком организацией схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды (минимизации налогообложения), путем передачи контрагенту (комиссионеру) на реализацию продукции с зачислением части выручки в пределах установленных в НК РФ в одном календарном году, а остаток выручки — уже в следующем налоговом периоде. Такая схема позволяла налогоплательщику не превышать предельные размеры дохода, дающего право на применение УСН в конкретном налоговом периоде¹⁴. В подобных ситуациях, если налоговому органу удастся доказать искусственность предпринимательской схемы налогоплательщика, в качестве имущественных последствий для него происходит доначисление налогов по общей системе налогообложения, пеней и штрафов.

Однако не всегда налогоплательщику оказывается экономически выгодным продолжение

применения специального налогового режима, а, наоборот, *необходимо перейти на общий режим налогообложения* для получения преимуществ, как правило, связанных с возмещением НДС. В то же время правила применения спецрежима допускают добровольное изменение режима налогообложения только по окончании налогового периода, что обусловлено объективной связью между налоговым периодом, объектом налогообложения и налоговой базой, которая, как следствие экономической деятельности налогоплательщика, формируется в течение всего налогового периода непрерывно, что по общему правилу исключает возможность изменения налогового режима в течение налогового периода¹⁵. Именно поэтому налогоплательщики, стремящиеся прекратить применение спецрежима до окончания налогового периода, начинают намеренно нарушать условия применения спецрежимов, чтобы обосновать переход на общий режим налогообложения. Как правило, для этих целей налогоплательщики искусственно создают филиал или представительство, наличие которых прекращает применение УСН и ЕНВД; увеличивают сверх 25 % долю участия в своем капитале иной организации; прекращают регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя и возобновляют ее в течение одного и того же календарного года, заключают договоры простого товарищества или доверительного управления и т.п.

В указанных выше ситуациях налоговые органы выдвигают следующие аргументы в обоснование создания налогоплательщиком схемы для обхода законодательных установлений и получения налоговой выгоды искусственными методами, лишенными предпринимательского смысла: отсутствие реальной деятельности филиала, выраженной в том, что филиал не имел

¹³ Постановление ФАС Московского округа от 28.11.2013 по делу № А40-103429/12 (ООО «Аэроприбор-Восток»); определение Верховного Суда РФ от 19.11.2015 № 305-КГ14-6681 (ООО «Истринское дорожное ремонтно-строительное управление»); определение Верховного Суда РФ от 3.11.2015 № 305-КГ15-13840 (ООО «АМК-Фарма»); определение ВАС РФ от 18.10.2010 № ВАС-13686/10.

¹⁴ Определение Верховного Суда РФ от 29.12.2017 № 307-КГ17-19744; постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31.08.2017 по делу № А26-7624/2016; постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2015 № Ф03-4073/2015 по делу № А04-6709/2014.

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 № 1459-О.

расчетного счета, самостоятельного баланса, работников и лиц, привлеченных по договорам гражданско-правового характера, не вел отдельный бухгалтерский и налоговый учет, декларации не подавал, первичные документы руководителем филиала не подписывались, в устав налогоплательщика сведения о создании филиала не вносились¹⁶. Если налогоплательщик заключает договор простого товарищества или доверительного управления, чтобы прекратить применение спецрежима или в условиях его применения возместить НДС в силу имеющихся в Налоговом кодексе исключений, то, как правило, налоговым органом доказывается отсутствие у сторон такого договора условий и намерений в его заключении с целью порождения правовых последствий; отсутствие фактического исполнения данного договора; направленность действий налогоплательщика на создание условий для получения налоговой выгоды.

При рассмотрении дел, связанных с превышением доли участия в уставном капитале налогоплательщика-организации, важным моментом является указание судов на то, что факт регистрации соответствующих изменений в учредительных документах имеет правовое значение для правоотношений между обществом и третьими лицами, в том числе налоговым органом, и именно с этого момента наступают соответствующие правовые последствия для общества в данных правоотношениях, что позволяет правильно определить отчетный и налоговый период перехода лица на общую систему налогообложения¹⁷.

Заметим, что вышеуказанные условия применения спецрежима, такие как создание филиала или увеличение доли участия, недоступны для индивидуального предпринимателя. Поэтому предприниматели прибегают, например, к регистрации прекращения своей предпринимательской деятельности и повторного ее осуществления в середине налогового периода. Если подобного рода действия преследуют цель заменить объект налогообложения в обход положений п. 2 ст. 346.14 Налогового кодекса без действительного намерения прекращения осуществления такой деятельности, то указанное обстоятельство свидетельствует о недобросовестном поведении налогоплательщика и о правомерности доначисления ему единого налога так, как если бы он продолжал применять спецрежим¹⁸.

При установлении фактов необоснованности налоговой выгоды с целью досрочного выхода на общую систему налогообложения налоговые органы отказывают в применении вычетов по НДС, доначисляют единый налог в рамках применяемого спецрежима, пени и штрафы.

Таким образом, исследование вопросов необоснованности налоговой выгоды при переходе и применении налогоплательщиками спецрежимов показывает, что выбор форм предпринимательской деятельности и налоговое планирование должны осуществляться налогоплательщиком в условиях его реального экономического участия в гражданском обороте при наиболее благоприятных для него налоговых последствиях.

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.10.2017 № Ф02-5029/2017 по делу № А10-5382/2016 ; постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2016 № Ф07-2814/2016 по делу № А13-2362/2014.

¹⁷ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 03.10.2016 № Ф03-4447/2016 по делу № А80-56/2016.

¹⁸ Определение Верховного Суда РФ от 30.06.2015 № 301-КГ15-6512 ; определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 № 1459-О.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Налоговое право России. Особенная часть / отв. ред. Н. А. Шевелева. — М. : Юрист, 2004. — 670 с.
2. Налоговое право. Особенная часть : учебник для вузов / С. Г. Пепеляев, П. А. Попов, А. А. Косов [и др.] ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Просвещение, 2017.
3. *Рахматуллина О. В.* Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование : монография. — Оренбург : ИПК «Университет», 2014. — 140 с.
4. *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс». — 2017.

Материал поступил в редакцию 9 марта 2018 г.

TAX BENEFIT IN TRANSITION TO AND APPLICATION OF SPECIAL TAX REGIMES

NOGINA Oksana Arkadevna, Doctor of Law, Associate Professor, Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the Law Faculty of St. Petersburg State University
oksana_nogina1@mail.ru
199397, Russia, St. Petersburg, ul. Kapitanskaya, d. 4, kv. 437

Abstract. *The article is devoted to the problem of analysis of factors substantiating reasonableness of providing tax benefits for business activities of taxpayers in order to enable transition and application of special tax regimes that give taxpayers significant advantages reducing the size of the tax burden and exempting from payment of basic taxes within the framework of the general taxation system. The study of the issues of unreasonableness of giving tax benefits in the transition and application of special regimes by taxpayers shows that forms of business organization and tax planning should be chosen by the taxpayer in terms of his or her real economic participation in civil transactions with the most favorable tax implications for taxpayers.*

Keywords: *unjustified tax benefit, special tax regime, general taxation regime, system of taxes and fees, simplified tax system, single tax on imputed income, patent system of taxation.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Nalogovoe pravo Rossii. Osobennaya chast' / otv. red. N. A. Sheveleva. — M. : Yurist", 2004. — 670 s.
2. Nalogovoe pravo. Osobennaya chast' : uchebnik dlya vuzov / S. G. Pepelyaev, P. A. Popov, A. A. Kosov [i dr.] ; pod red. S. G. Pepelyaeva. — M. : Prosveshchenie, 2017.
3. *Rakhmatullina O. V.* Uproshchennaya sistema nalogooblozheniya: finansovo-pravovoe regulirovanie : monografiya. — Orenburg : IPK «Universitet», 2014. — 140 s.
4. *Tyutin D. V.* Nalogovoe pravo : kurs lektsiy // SPS «Konsul'tantPlyus». — 2017.