

Российская доктрина Коэна: проблемы исчисления расходов и вычетов в отсутствие надлежащих документов

Аннотация. Приводятся сведения о зарубежной судебной доктрине Коэна (Cohan rule), которая происходит из судебного дела 1930 г. с участием Джорджа Коэна, бродвейского театрального менеджера и продюсера. Данная доктрина, актуальная в налоговом праве США и в настоящее время, не исключает применения налогоплательщиком приблизительной суммы расходов при исчислении подоходных налогов в случае отсутствия документов о расходах. Сделан вывод о том, что в отечественном нормативном регулировании имеет место сходный подход, в том числе фиксированный вычет по ст. 221 НК РФ для индивидуальных предпринимателей. Предлагается ввести сходное нормативное регулирование применительно к налогу на прибыль организаций.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговая выгода, подоходные налоги, расходы, вычеты, оценка, налоги, документы, доходы.

DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.048-054

В настоящее время относительно распространена ситуация, когда налогоплательщик (коммерческая организация, индивидуальный предприниматель) приобретает у некоторого поставщика для использования в своей предпринимательской деятельности товары (работы, услуги, сырье) и, соответственно, применяет в связи с данным приобретением вычеты по НДС и учитывает расходы по налогу на прибыль организаций (или прочим подоходным налогам). В рамках налогового контроля налоговый орган приходит к выводу о том, что поставщик, указанный в представленных к проверке документах, в действительности указанные товары (работы, услуги, сырье) не поставлял и оплату за них не получал. При этом само по себе получение контролируемым нало-

гоплательщиком товаров (работ, услуг, сырья) под сомнение не ставится, но налоговый орган считает, что налогоплательщик не имеет права на ранее примененные им вычеты по НДС и на расходы по налогу на прибыль организаций. Тем самым НДС при реализации подобных товаров фактически становится налогом с продаж, а налог на прибыль организаций — налогом на выручку (на валовый доход). Важность проблемы неявно признается и В. Д. Зорькиным: для таких заявителей, как организации, наиболее насущными являются вопросы уплаты налога на прибыль и НДС. Как правило, это касается элементов, от которых зависит объем налоговых обязательств: затраты по налогу на прибыль, вычеты по НДС, пониженные налоговые ставки¹.

¹ Зорькин В. Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика : монография. М., 2017. С. 280.

© Попкова Ж. Г., 2019

* Попкова Жанна Георгиевна, старший преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин Российского государственного университета правосудия (Приволжский филиал РГУП) zhporokova@rambler.ru
603022, Россия, г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, д. 17а

Описанная ситуация лишения налогоплательщиков права на учет расходов и вычетов противоречит, в частности, п. 3 ст. 3 НК РФ: налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Как отражение данного требования, в соответствии с пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов; отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения; ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Однако на практике зачастую превалирует именно указанный подход налоговых органов, который фактически поддерживается судами. Это косвенно подтверждается в определении КС РФ от 26 ноября 2018 г. № 3044-О². В основном данный судебный акт представляет интерес тем, что им фактически исключено самостоятельное обжалование в КС РФ постановлений

пленумов ВС РФ и ВАС РФ как актов толкования закона. Данная позиция КС РФ подвергается определенной критике³. Но, разумеется, это не означает, что не может быть проверена конституционность норм законодательства в смысле, приданном им судебной практикой, в том числе и основанной на постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53⁴.

Однако акты арбитражных судов и ВС РФ, которые стали основанием для обращения заявителя в КС РФ (по делу № А27-19064/2015: акционерное общество «Институт по проектированию предприятий горнорудной промышленности «Сибгипроруда»» против инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области, об оспаривании решения по результатам выездной налоговой проверки с доначислениями НДС и налога на прибыль организаций) были основаны именно на постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53; в них рассматривалась ситуация неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты.

В «отказном» определении ВС РФ от 10 мая 2017 г. № 304-КГ17-3993⁵ отмечается, что основанием для вынесения налоговым органом оспариваемого решения послужили выводы инспекции о неправомерном отнесении заявителем затрат к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, а также о необоснованном применении налоговых вычетов по НДС по хозяйственным операциям с обществами с ограниченной ответственностью «СибирьМегаТрейд» и «Империял-НК» (выполнение про-

² Определение Конституционного Суда РФ от 26.11.2018 № 3044-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Институт по проектированию предприятий горнорудной промышленности «Сибгипроруда» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 6 Федерального конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской Федерации», статей 71, 170, 271, 289 и 291.8 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статей 110 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации, постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»» // Документ опубликован не был.

³ *Зарипов В. М.* Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов? // URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_postanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (дата обращения: 06.01.2019).

⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

⁵ Определение Верховного Суда РФ от 10.05.2017 № 304-КГ17-3993 по делу № А27-19064/2015 // Документ опубликован не был.

ектных работ по договорам подряда). При этом судья ВС РФ, поддерживая позицию ИФНС и арбитражных судов, отметил, что арбитражные суды исходили из доказанности налоговым органом обстоятельств того, что у общества отсутствовали реальные хозяйственные отношения с вышеназванными контрагентами, которым в действительности спорные работы не выполнялись. Таким образом, у заявителя отсутствовали права на вычеты по НДС; а также, поскольку суды не установили факта несения обществом соответствующих (по величине и по периоду) расходов, отсутствовали права на расходы по налогу на прибыль организаций.

Таким образом, следует полагать, что в настоящее время в ситуации реальности самой поставки товаров (работ, услуг, сырья), но неизвестности реального поставщика и реального получателя оплаты арбитражные суды в большинстве случаев поддерживают именно полное лишение налогоплательщика соответствующих вычетов (расходов) по данной поставке, мотивируя свой подход постановлением Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

В связи с этим интересно мнение Судьи Матшера к Постановлению ЕСПЧ от 25 февраля 1993 г. по делу «Функе против Франции»: в соответствии с налоговым законодательством (в области собственно налогообложения, таможи, контроля за валютными операциями) на лицо, не предъявившее требуемых деклараций или подтверждающих документов в сроки, установленные законом (или администрацией), налагается возрастающий «разумный» штраф либо его финансовые обязательства перед налоговыми органами оцениваются (также «разумно») соответствующими органами. Сам по себе данный факт не противоречит ни требованиям

справедливого разбирательства, ни презумпции невиновности (в том смысле, что никто не обязан свидетельствовать против самого себя). Здесь интересна трактовка того, что значит «разумная» оценка финансовых обязательств налогоплательщика соответствующими органами? Если такая оценка должна в итоге дать тот же результат, что и расчет налогов при должном ведении учета и наличии документов о расходах, то тогда, очевидно, никакого смысла в ведении учета и в наличии документов нет.

Не менее примечательно мнение Д. Ларо⁶, который отмечал, что зачастую налогоплательщики не могут представить документальные доказательства в подтверждение торговых или коммерческих расходов (например, счета, оплаченные чеки или выписки с банковских счетов), но могут доказать, что они все-таки понесли некоторые торговые или коммерческие расходы. В таком случае в соответствии с доктриной Коэна суды могут разрешить вычет приблизительной суммы расходов, если это не запрещено какими-либо конкретными законодательными нормами⁷. При этом, поскольку в США не установлен НДС (хотя предусмотрены акцизы и налог с продаж), Д. Ларо, очевидно, приводил сведения о расходах по подоходным налогам.

Таким образом, рассматриваемая отечественная ситуация реальности самой поставки товаров (работ, услуг, сырья), но неизвестности действительного поставщика и действительного получателя оплаты может быть изучена с точки зрения зарубежной доктрины Коэна, которая не исключает применения приблизительной суммы расходов при исчислении подоходных налогов.

В русскоязычных источниках сведений об этой доктрине немного⁸. Зарубежные источники⁹ проясняют, что доктрина (правило) Коэна (Cohan

⁶ Судья налогового суда США, неоднократно участвовавший в научных конференциях по налоговому праву в России.

⁷ Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. 2012. № 6. С. 79.

⁸ Брукс Д. Бизнес-приключения. 12 классических историй Уолл-стрит. СПб., 2015. Глава «Федеральный подоходный налог. История и странности». С. 149—154.

⁹ The Cohan Rule // URL: <https://www.taxinglessons.com/the-cohan-rule/>; URL: <https://www.murrayrobertscpa.com/articles/the-cohan-rule>; URL: <http://www.kayatax.com/cohen-rule/>; URL: https://www.law.cornell.edu/wex/cohan_rule; Estimates and the Cohan Rule // URL: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2009/oct/estimatesandthecohanrule.html>; Cohan Rule Law and Legal Definition // URL: <https://definitions.uslegal.com/c/cohan-rule/>; What is the Cohan Rule? // URL: <https://www.successtaxrelief.com/blog/irs-audit/what-is-the-cohan-rule/> (дата обращения: 13.01.2019).

rule) происходит из судебного дела 1930 г. с участием Джорджа Козна¹⁰, американского певца, композитора, продюсера и театрально-менеджера (George M. Cohan, Petitioner, vs. Commissioner of Internal Revenue¹¹). У Дж. Козна не было подтверждения расходов, которые он указал в налоговых декларациях 1920 и 1921 гг.; налоговая служба полностью отказала в учете расходов. Американский суд в целом согласился с тем, что если расходы действительно понесены, то они должны быть учтены при исчислении налога. Соответственно, Козн выиграл судебный процесс против Службы внутренних доходов, что позволило ему вычесть для целей федерального подоходного налога расходы на поездки и развлечения, хотя он не мог с уверенностью их документировать. Но особый интерес представляет то, что сумма расходов, которые в настоящее время могут быть разрешены американским судом к учету при исчислении налога, как правило, меньше, чем сумма реально понесенных расходов (не более минимально возможной для подобных расходов). Доктрина Козна оставалась в фактически неизменном виде несколько десятилетий, однако сейчас она вообще не применяется к расходам некоторых видов. В частности, сегодня Дж. Козн, скорее всего, получил бы отрицательный судебный результат, поскольку понесенные им расходы в соответствии с действующей с 1962 г. редакцией Кодекса внутренних доходов США подлежат исключительно документальному обоснованию.

Судебная доктрина, выработанная более 90 лет назад, и в наши дни продолжает применяться американскими судами — с учетом современных реалий и нормативных корректировок. Представляется, что ее исследование в науке российского налогового права является перспективным направлением, но, очевидно, оно не может быть должным образом осуществлено в рамках одной статьи.

Особый интерес представляет то, что данная доктрина в США применяется к ситуациям, весь-

ма сходным с отечественными, отличающимися относительной массовостью. При этом одной из очевидных особенностей доктрины Козна является то, что она делает надлежащее ведение учета расходов плательщиком экономически выгодным, так как отсутствие документов на расходы (или ненадлежащие документы на расходы) если и дает возможность учета расходов при исчислении налога, то, как правило, в меньшей сумме, чем при их надлежащем учете.

В российском законодательстве существуют некоторые аналоги доктрины Козна, в том числе фиксированный профессиональный вычет для индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 221 НК РФ): если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. И хотя 20 % от общей суммы доходов в настоящее время выглядят крайне скромно, данная норма работает в том же ключе, как и американская доктрина Козна. Во всяком случае, в силу презюмируемой возмездности гражданских правоотношений (в том числе п. 3 ст. 423 ГК РФ), приобретение товаров (работ, услуг, сырья), в отсутствие иных сведений, должно признаваться возмездным, осуществленным по рыночным ценам.

Вышеупомянутое положение пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ также частично направлено на разрешение ситуаций, связанных с отсутствием (недостоверностью) документов, подтверждающих расходы. В то же время, как представляется, данная норма предполагает совершенно иную «философию»: в частности, она не исключает полное предоставление налогоплательщику расходов в условиях недостоверности соответствующих документов или даже в их отсутствие. В частности, как полагают специалисты¹², в актуальном некоторое время назад постановлении Прези-

¹⁰ URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Кохан,_Джордж ; https://en.wikipedia.org/wiki/George_M._Cohan (дата обращения: 06.01.2019).

¹¹ URL: <http://pegasus.cc.ucf.edu/~bandy/cohan.htm> ; Cohan v. Commissioner // URL: <https://www.ravellaw.com/opinions/9bc4a387123d61ae425e0f418be8b53e> (дата обращения: 06.01.2019).

¹² Сосновский С. А., Григорьев В. В., Кононов В. И. Определение величины расходов расчетным путем (методом): соотношение подходов по налогу на прибыль и НДФЛ // Налоговед. 2017. № 9. С. 65.

диума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12¹³ (правовая позиция которого, как представляется, уже преодолена на уровне арбитражной практики и положениями ст. 54.1 НК РФ), имеются признаки применения судом пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Высказывалось мнение, что предложенное в постановлении Президиума ВАС РФ № 2341/12 решение проблемы привело к безнаказанному злоупотреблению по налогу на прибыль с использованием «фирм-однодневок»¹⁴.

При этом можно напомнить, что в силу универсального положения п. 4 ст. 1 ГК РФ никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения. Аналогичным образом в определении ВС РФ от 26 сентября 2017 г. № 305-КГ17-6981¹⁵ (процитировано в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 5¹⁶) разъяснено, что в силу вытекающего из ч. 3 ст. 17 Конституции РФ запрета злоупотребления правом никто не вправе извлекать преимущество (выгоду) из своего недобросовестного поведения. Общеправовой принцип добросовестного поведения определяет пределы осуществления субъективных прав налогоплательщиками.

Соответственно, идея о том, что налогоплательщик, не ведущий должный налоговый учет и представляющий к проверке недостоверные документы, вправе рассчитывать на те же налоговые обязательства, что и налогоплательщик, надлежащим образом исполняющий указанные обязанности, не может быть поддержана, поскольку она предполагает извлечение преимущества из недобросовестного поведения. Рассмотренный выше мировой опыт не предполагает, что ненадлежащее ведение учета может пресекаться исключительно штрафными мерами.

Кроме того, следует полагать, что пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ содержит в себе ряд внутренних противоречий, вследствие чего он не стал полноценным инструментом защиты прав налогоплательщиков¹⁷. В частности, ни из НК РФ, ни из практики применения указанной выше нормы прямо не следует, в каком именно налоговом периоде налогоплательщик вправе учесть расходы, документы на которые у него отсутствуют (или являются недостоверными). По отношению к вычетам по НДС пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ уже давно «заблокирован» на уровне судебной практики (в том числе п. 8 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57), при этом обоснование «блокировки» достаточно неоднозначно. В итоге следует полагать, что в настоящее время применение пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ и в отношении подоходных налогов на практике существенно ограничено, с обоснованием как посредством постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, так и ст. 54.1 НК РФ.

На этом фоне представляется перспективным развитие идей, заложенных в п. 1 ст. 221 НК РФ (возможно, с учетом зарубежных наработок в рамках доктрины Коэна). В частности, возможно закрепление сходных норм в налоге на прибыль организаций, с условием увеличения стандартного 20 %-го вычета до более-менее разумных в настоящее время значений, например до 60 %. Подобные предложения уже высказывались в литературе¹⁸, но их актуальность, как представляется, по вышеизложенным причинам возросла.

Одновременно можно отметить, что многие налогоплательщики, скорее всего, данные предложения не поддержат, а предпочтут «возрождение» практики, основанной на постановлении Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г.

¹³ Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 11.

¹⁴ *Зарипов В. М., Селиванов А. С., Фадеев Д. Е.* Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. М. : ТПП, 2016. С. 22.

¹⁵ Определение Верховного Суда РФ от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981 по делу № А41-12803/2016 // Документ опубликован не был.

¹⁶ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 5 (2017) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 27.12.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2018. № 12.

¹⁷ *Попкова Ж. Г.* Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия // Вестник арбитражной практики. 2018. № 5. С. 62—72.

¹⁸ *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2017 (дата обращения: 06.01.2019).

№ 2341/12, поскольку получение полной суммы расходов в условиях отсутствия (недоверности) документов очевидно более выгодно, чем получение их части на основании п. 1 ст. 221 НК РФ или его аналога. В то же время существующая ситуация, следует полагать, выгодна налоговым органам, поскольку практика применения налогового законодательства в отношении массовой ситуации неизвестности реального поставщика товаров (работ, услуг, сырья) и неизвестности реального получателя оплаты

фактически позволяет полностью лишать налогоплательщика вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль организации (НДФЛ и подобным налогам). Предлагаемое же развитие идей, заложенных в п. 1 ст. 221 НК РФ, в определенной мере позволит признать серьезность и массовость ситуации, а также выработать некий консенсус относительно суммы расходов, подлежащих учету в описанных условиях, а также сделать надлежащее ведение учета плательщиком экономически выгодным.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Брукс Д. Бизнес-приключения. 12 классических историй Уолл-стрит. — СПб. : Азбука-Бизнес, Азбука-Аттикус, 2015. — 544 с.
2. Зарипов В. М. Можно ли оспаривать постановления пленумов высших судов? // URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_postanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (дата обращения: 06.01.2019).
3. Зарипов В. М., Селиванов А. С., Фадеев Д. Е. Налоговая выгода: кодификация и перезагрузка. — М. : ТПП, 2016. — 68 с.
4. Зорькин В. Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика : монография. — М. : Норма, 2017. — 591 с.
5. Ларо Д. Актуальные налоговые споры в США // Налоговед. — 2012. — № 6. — С. 70—79.
6. Попкова Ж. Г. Статья 54.1 НК РФ, налоговая выгода и расчетный метод определения суммы налога: проблемы взаимодействия // Вестник арбитражной практики. — 2018. — № 5. — С. 62—72.
7. Сосновский С. А., Григорьев В. В., Кононов В. И. Определение величины расходов расчетным путем (методом): соотношение подходов по налогу на прибыль и НДФЛ // Налоговед. — 2017. — № 9. — С. 62—71.
8. Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2017 (дата обращения: 06.01.2019).
9. Cohan Rule Law and Legal Definition // URL: <https://definitions.uslegal.com/c/cohan-rule/> (дата обращения: 13.01.2019).
10. Cohan Rule // URL: <http://www.kayatax.com/cohen-rule/> (дата обращения: 13.01.2019).
11. Estimates and the Cohan Rule // URL: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2009/oct/estimatesandthecohanrule.html> (дата обращения: 13.01.2019).
12. The Cohan Rule // URL: <https://www.murrayrobertscpa.com/articles/the-cohan-rule> (дата обращения: 13.01.2019).
13. The Cohan Rule // URL: <https://www.taxinglessons.com/the-cohan-rule/> (дата обращения: 13.01.2019).
14. What is the Cohan Rule? // URL: <https://www.successtaxrelief.com/blog/irs-audit/what-is-the-cohan-rule/> (дата обращения: 13.01.2019).

Материал поступил в редакцию 28 ноября 2018 г.

THE RUSSIAN COHEN DOCTRINE: PROBLEMS IN CALCULATING COSTS AND DEDUCTIONS IN THE ABSENCE OF PROPER DOCUMENTATION

ПОПКОВА Zhanna Georgievna, Senior Lecturer of the Department of State Law Disciplines
of the Russian State University of Justice (Volga Branch of the RSUP)
zhpopkova@rambler.ru
603022, Russia, Nizhny Novgorod, pr. Gagarina, 17a

Abstract. *The article provides information about a foreign judicial doctrine (the Cohen Rule) that originated in the court case of 1930 with the participation of George Cohen, Broadway Theater manager and producer. The doctrine under consideration that is still valid in the US tax law does not exclude the application of the approximate amount of taxpayer's expenses when calculating income taxes in the absence of documents verifying expenses. It is concluded that the domestic regulatory framework applies a similar approach that envisages a fixed deduction for individual entrepreneurs under Article 221 of the Tax Code. It is proposed to introduce a similar regulatory framework for corporate income tax.*

Keywords: *tax regulation, tax benefit, income taxes, expenses, deductions, assessment, taxes, documents, income.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Bruks D. Biznes-priklyucheniya. 12 klassicheskikh istorij Uoll-strit. — SPb. : Azbuka-Biznes, Azbuka-Attikus, 2015. — 544 s.
2. Zaripov V. M. Mozhno li osparivat' postanovleniya plenumov vysshih sudov? // URL: https://zakon.ru/blog/2019/01/03/mozhno_li_osparivat_postanovleniya_plenumov_vysshih_sudov_76587 (data obrashcheniya: 06.01.2019).
3. Zaripov V. M., Selivanov A. S., Fadeev D. E. Nalogovaya vygoda: kodifikatsiya i perezagruzka. — M. : TPP, 2016. — 68 s.
4. Zor'kin V. D. Konstitucionnyj Sud Rossii: doktrina i praktika : monografiya. — M. : Norma, 2017. — 591 s.
5. Laro D. Aktual'nye nalogovye spory v SShA // Nalogoved. — 2012. — № 6. — S. 70—79.
6. Popkova Zh. G. Stat'ya 54.1 NK RF, nalogovaya vygoda i raschetnyj metod opredeleniya summy naloga: problemy vzaimodejstviya // Vestnik arbitrazhnoj praktiki. — 2018. — № 5. — S. 62—72.
7. Sosnovskij S. A., Grigor'ev V. V., Kononov V. I. Opredelenie velichiny raskhodov raschetnym putem (metodom): sootnoshenie podhodov po nalogu na pribyl' i NDFL // Nalogoved. — 2017. — № 9. — S. 62—71.
8. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo : kurs lekcij // SPS «Konsul'tantPlyus», 2017 (data obrashcheniya: 06.01.2019).