

УДК 34(075.8)

**СУБСИДИАРНОЕ ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ГК РФ В ВОПРОСАХ ВОЗВРАТА
(ЗАЧЕТА) ИЗЛИШНЕ УПЛАЧЕННЫХ (ВЗЫСКАННЫХ) НАЛОГОВ**

© 2015 г.

Д.В. Тютин, Ж.Г. Попкова

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

dt-nn@rambler.ru

Поступила в редакцию 10.10.2015

Исследуется вопрос об исчислении сроков на подачу заявления в налоговый орган и (или) в суд о возврате излишне уплаченных (взысканных) налогов и возможности использования положений о применении сроков исковой давности, установленных гражданским законодательством, с учетом правоприменительной практики.

Ключевые слова: возврат (зачет) излишне уплаченных (взысканных) налогов, исковая давность, срок подачи заявления в налоговый орган (в суд), исчисление сроков для обращения в суд.

В п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что при проверке соблюдения налогоплательщиком срока на обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных сумм налога, пеней, штрафа судам необходимо учитывать, что пунктом 7 ст. 78 НК РФ определены продолжительность и порядок исчисления срока для подачи соответствующего заявления в налоговый орган. В то же время применительно к п. 3 ст. 79 НК РФ с иском в суд налогоплательщик вправе обратиться в течение трех лет считая со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат указанных сумм.

Соответственно, трехлетний срок на обращение в суд, с точки зрения Пленума, исчисляется с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на своевременный зачет или возврат (а не с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты (взыскания) налога). Вопрос же о том, что это за момент времени, является дискуссионным, поскольку, например, для излишне уплаченного налога как зачет, так и возврат осуществляется с обязательным досудебным обращением в налоговый орган (п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). Приведенное в п. 79 постановления Пленума ВАС РФ разъяснение может произвести и такое впечатление, что срок на обращение в суд, упрощенно говоря, может составлять до 6 лет с момента излишней уплаты налога (3 года – на подачу заявления в налоговый орган, 3 года – на обращение в

суд после получения отказа налогового органа). Интересно то, что именно такой, по существу, подход (исчислять трехлетний срок на обращение в суд с момента получения отказа налогового органа) предлагается в ряде разъяснений [1, 2].

Однако представляется, что такое толкование из п. 79 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 и иной практики высших судебных органов не следует; срок на возврат (зачет) излишне уплаченного налога составляет, в общем случае, 3 года с момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты (взыскания) налога. Обосновать данный довод можно следующим.

Исходя из Определения КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О, можно сделать вывод, что трехлетний срок на обращение в суд, следующий из ст. 78 и 79 НК РФ, фактически является отражением срока исковой давности в НК РФ. Суд в данном определении указал, что норма ст. 78 НК РФ направлена не на ущемление прав налогоплательщика, который ошибся в расчете суммы налогового платежа по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового закона или добросовестного заблуждения, а напротив, позволяет ему в течение трех лет со дня уплаты налога предъявить налоговому органу обоснованные и потому подлежащие безусловному удовлетворению требования, не обращаясь к судебной защите своих законных интересов. В то же время данная норма не препятствует гражданину в случае пропуска указанного срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности – со дня,

когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (п. 1 ст. 200 ГК РФ).

Интересно и то, что достаточно давно, в п. 2 письма ВАС РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства» также был сделан вывод о том, что к требованиям о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами, применяется общий срок исковой давности, установленный гражданским законодательством.

Данный подход вполне объясним, с учетом того, что налогоплательщик, излишне уплативший налог (налогоплательщик, с которого был излишне взыскан налог), вообще говоря, не находится в публичных отношениях с государством. Пункт 14 ст. 78 и п. 9 ст. 79 НК РФ устанавливают единые в рамках этих статей режимы для излишне уплаченных (взысканных) налогов, авансовых платежей, сборов, пеней, штрафов. На этом основании можно утверждать, что излишне уплаченные (взысканные) платежи в действительности не являются ни налогами, ни сборами, ни авансовыми платежами, ни пенями, ни штрафами. Излишне уплаченная (взысканная) сумма просто находится в бюджете без правовых оснований, поэтому не важно, под видом чего именно (налога, авансового платежа, сбора, пени, штрафа) она поступила в бюджет. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 декабря 2013 г. № 12790/13 применен термин «уплата в качестве налога излишней суммы».

Изложенное позволяет утверждать, что институт возврата излишне уплаченного (взысканного) налога урегулирован гл. 12 НК РФ, но к налогообложению имеет опосредованное отношение. Указанный институт близок к гражданскому праву, что подтверждается вышеуказанным Определением КС РФ от 21 июня 2001 г. № 173-О, в котором предписано применять срок исковой давности. Другой пример: в Определении от 2 октября 2003 г. № 317-О по отношению к излишне уплаченной сумме косвенного налога – акциза, применительно к ее возврату налогоплательщику в рассмотренной судом ситуации, КС РФ применил термин «неосновательное обогащение», который, вообще говоря, является гражданско-правовым (гл. 60 ГК РФ). Позиция о том, что в случае излишней уплаты налога имеет место неосновательное обогащение публичного субъекта, поддерживается, например, Н.А. Шевелевой [3]. Кроме того, ст. 2 НК РФ содержит закрытый перечень общественных отношений, регулируемых зако-

нодательством о налогах и сборах, но отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога в него не входят. Примечательно то, что, например, А. Бланкенагель, приводя сведения о немецкой правовой доктрине, сообщает, что независимо от регулирования законодателя на базе общих принципов административного права, подтвержденных судебной практикой, действует право на возврат необоснованно уплаченных государству денег. Оно служит публично-правовым эквивалентом требования неосновательного обогащения в гражданском праве [4]. По мнению Е.В. Килинкаровой, имущественное положение налогоплательщика может быть восстановлено в рамках механизмов как финансового, так и гражданского права. Вместе с тем в России исторически сложились именно публично-правовые механизмы восстановления имущественного положения налогоплательщика при излишней уплате или излишнем взыскании налоговых платежей [5].

При этом, в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Однако данная норма изначально вызывает сомнения, хотя бы в том, что налоговые правоотношения в большинстве своем вовсе и не основаны на административном или ином властном подчинении одной стороны другой. Как полагает, например, С.В. Запольский, без существенных оговорок подчинение – неверный алгоритм взаимоотношений в области финансов. И не только потому, что налогоплательщик не подчинен налоговому органу, но и вследствие того, что финансовые правоотношения, как отношения имущественные, предполагают некую весьма значительную автономию воли, самостоятельность, а подчинение как раз этого не допускает [6].

Соответственно, п. 3 ст. 2 ГК РФ не может предопределять решение вопроса о характере правоотношений, складывающихся между лицом, излишне уплатившим налог, и публично-правовым образованием. Кроме того, непосредственно в ГК РФ есть существенное число норм публично-правового характера (государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, лицензирование...); вследствие чего наличие в НК РФ положений, регламентирующих частноправовые, по существу, общественные отношения по возврату излишне уплаченных (взысканных) налогов, не является чем-то экстраординарным. В этой свя-

зи следует упомянуть и справедливое замечание С.В. Запольского и Е.В. Мигачевой о том, что некорректно размежевание публичного и частного права путем отраслевого деления, отнесения к публичному праву одних отраслей в целом, а к частному праву – других, и также в целом [7]. Как полагал М.М. Агарков, мы не представляем себе разграничения различных отраслей советского права наподобие шахматной доски с резко очерченными и не знающими переходов из одной клеточки в другую границами. Единство советского права находит, между прочим, свое выражение в том, что между отдельными его отраслями имеются не только точки соприкосновения, но и точки пересечения, которые не могут без ущерба для дела быть оторваны ни от одной, ни от другой отрасли [8].

Также следует отметить, что в постановлении ЕСПЧ от 16 апреля 2002 г. по делу «Данжвиль» против Франции» разъяснено, что сумма налога, подлежащая возврату со стороны властей заявителю в связи с неправомерно уплаченными суммами НДС, по сути, представляет собой имущественное право и, таким образом, может считаться «имуществом» в значении статьи 1 Протокола № 1 к Конвенции. Право на возмещение из бюджета косвенного налога рассценивается ЕСПЧ сходным образом: в постановлении ЕСПЧ от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии» сделан вывод, что заявитель может ссылаться на нарушение статьи 1 Протокола № 1 только в случаях, когда оспариваемые решения затрагивают его «собственность» в смысле указанной статьи. «Собственность» может включать как «существующую собственность», так и активы, включая требования, в отношении которых заявитель может утверждать, что у него имеются, по крайней мере, «правомерные ожидания» осуществления своего имущественного права.

Данный вывод определенным образом подтверждается и в отечественном законодательстве. Если бы излишне уплаченный (взысканный) налог (или косвенный налог «к возмещению») не являлся имуществом налогоплательщика, принадлежащим ему на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления), то соответствующую сумму невозможно было бы направить в погашение недоимки (задолженности). При этом в силу ст. 8 НК РФ налог должен уплачиваться из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику (а не государству), а ст. 78, 79, 176, 176.1, 203 и 203.1 НК РФ предусматривают возможность погашения недоимки (задолженности) за счет излишне уплаченных (взысканных) сумм или косвенного налога «к возмеще-

нию». В Определении КС РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П отмечается, что в случае допущения налогоплательщиком переплаты некоей суммы налога в текущем налоговом периоде на данную сумму распространяются все конституционные гарантии права собственности, поскольку ее уплата в таком случае произведена при отсутствии законного на то основания.

На основании данных позиций, решение некоторых вопросов, связанных с возвратом излишне уплаченного (взысканного) налога, возможно осуществлять с субсидиарным применением соответствующих норм гражданского права, если конкретный вопрос не урегулирован (не достаточно урегулирован) непосредственно в налоговом праве. Так, НК РФ вообще не регулирует вопросов наследственного правопреемства физических лиц в отношении излишне уплаченного (взысканного) налога, хотя применительно к реорганизуемым юридическим лицам в п. 10 ст. 50 НК РФ предусмотрены специальные нормы. Однако это не означает, что право на возврат налога прекращается со смертью физического лица. Излишне уплаченный (взысканный) налог следует рассматривать как имущество наследодателя, находящееся у публично-правового образования. Соответственно, наследники имеют полное право на получение данного имущества в порядке разд. V ГК РФ.

Кроме того, изложенный подход позволяет использовать нормы права, а также правовые позиции высших судебных органов, «в чистом виде» посвященные сроку исковой давности, к некоторым вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного налога.

Например, весьма интересна современная формулировка п. 3 ст. 202 ГК РФ: если стороны прибегли к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (процедура медиации, посредничество, административная процедура и т.п.), течение срока исковой давности приостанавливается на срок, установленный законом для проведения такой процедуры, а при отсутствии такого срока – на шесть месяцев со дня начала соответствующей процедуры.

Данная норма ГК РФ может быть соотнесена с п. 7 ст. 78 НК РФ (заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы), а также с обязательным досудебным порядком требования о зачете (возврате) излишне уплаченного налога (п. 33 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). С этой точки зрения, налогоплательщик, реализовавший данное право по административной процедуре с соблюдением трех-

летнего срока и получивший отказ налогового органа, вправе исходить из того, что на период данной процедуры течение срока исковой давности приостанавливалось. К сожалению, в п. 16 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» обязательная административная процедура возврата (зачета) излишне уплаченного налога, как приостанавливающая течение срока исковой давности, прямо не упомянута.

Одновременно указанные доводы означают, что применительно к п. 7 ст. 78 НК РФ и к п. 3 ст. 79 НК РФ установлен единый трехлетний срок для судебной защиты права на возврат (зачет) излишне уплаченного (взысканного) налога, исчисляемый (с учетом норм ГК РФ) от момента, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты (взыскания) налога. *Scire et scire debere aequiparantur in jure* – знать и предполагаться знающим – это с точки зрения права одно и то же [9].

В плане начала исчисления трехлетнего срока на судебный возврат (зачет) излишне уплаченного налога следует учесть, что в подавляющем большинстве случаев налогоплательщик, самостоятельно исчисляя (п. 1 ст. 52 НК РФ) и уплачивая налог в излишней сумме, должен знать о факте излишней уплаты непосредственно в момент уплаты [10]. Данный подход в определенной степени подтверждается в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 февраля 2009 г. № 12882/08. Суд указал, что моментом, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты налога, не может считаться момент совершения им действий по корректировке своего налогового обязательства и представлению уточненной налоговой декларации. Вопрос определения времени, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать об излишней уплате налога, надлежит разрешать с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств, в частности установить причину, по которой налогоплательщик допустил переплату налога; наличие у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода, а также другие обстоятельства, которые могут быть признаны судом в качестве недостаточных для признания непропущенным срока на возврат налога. Бремя доказывания этих обстоятельств в силу ст. 65 АПК РФ возлагается на налогоплательщика. Развитие указанного подхода осуществлено в Постановлении

Президиума ВАС РФ от 26 июля 2011 г. № 18180/10. По мнению Суда, довод предприятия о том, что ошибочная уплата налога обусловлена недостаточной компетентностью его персонала, не может рассматриваться в качестве законного основания для исчисления срока давности не с момента уплаты налога, то есть когда о факте его переплаты предприятие должно было знать, а с момента, когда ему об этом стало известно.

Есть основания полагать, что этот подход корреспондирует нормам подп. 3 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 52 НК РФ: налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ. Соответственно, на налогоплательщика в общем случае возлагается обязанность по первичному учету своих налоговых обязательств, а следовательно, и по учету возможных переплат.

Исходя из Постановления Президиума ВАС РФ от 28 июня 2011 г. № 17750/10, юридические основания для возврата переплаты по итогам финансово-хозяйственной деятельности наступают с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган. Указанный подход впоследствии был подтвержден в Определении ВС РФ от 3 сентября 2015 г. по делу № 306-КГ15-6527.

При этом по большинству налоговых споров, рассматриваемых в арбитражных судах, налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) обязываются в НК РФ самостоятельно исчислять и декларировать налоги, а сроки уплаты налогов обычно установлены после даты представления налоговой декларации либо в ту же дату (редкое исключение – НДС, хотя сложно представить, что налогоплательщик уплачивает до представления налоговой декларации «неисчисленный» налог).

Соответственно, в общем случае, право на возврат (зачет) излишне уплаченного налога может быть реализовано в течение трех лет:

1) с даты представления налоговой декларации за соответствующий налоговый период, но не позднее срока, установленного для ее представления в налоговый орган – если налог излишне уплачен до этой даты;

2) с даты уплаты налога в излишней сумме, если данное действие произведено после даты представления налоговой декларации за соответ-

ствующий налоговый период (срока, установленного для ее представления в налоговый орган).

Данный подход, по меньшей мере, корреспондирует с четырехлетним сроком хранения документов (подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ) и с четырехлетней глубиной выездной налоговой проверки (п. 4 ст. 89 НК РФ, постановления Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04, от 11 октября 2005 г. № 5308/05).

Еще один аспект субсидиарного применения норм ГК РФ в вопросах возврата (зачета) излишне уплаченных (взысканных) налогов. В п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43 «О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности» отмечается, что течение исковой давности по требованиям юридического лица начинается со дня, когда лицо, обладающее правом самостоятельно или совместно с иными лицами действовать от имени юридического лица, узнало или должно было узнать о нарушении права юридического лица и о том, кто является надлежащим ответчиком (п. 1 ст. 200 ГК РФ). Изменение состава органов юридического лица не влияет на определение начала течения срока исковой давности. По смыслу ст. 61–63 ГК РФ при предъявлении иска ликвидационной комиссией (ликвидатором) от имени ликвидируемого юридического лица к третьим лицам, имеющим задолженность перед организацией, в интересах которой предъявляется иск, срок исковой давности следует исчислять с того момента, когда о нарушенном праве стало известно обладателю этого права, а не ликвидационной комиссии (ликвидатору).

Соответственно, довод вновь назначенного (избранного) руководителя о том, что он узнал о факте излишней уплаты (взыскания) налога возглавляемого им юридического лица лишь со времени своего назначения (избрания) либо проведения аудита или иной проверки, не может служить основанием для изменения начального момента течения срока на возврат излишне уплаченного (взысканного) налога. Тот же вывод можно сделать и в отношении ликвидационной комиссии, арбитражного управляющего и т.д. Конечно, данное утверждение может иметь следующие из фиктивной природы юридических лиц и приведенных разъяснений ВС РФ исключения (хотя и крайне редкие на практике). Так, теоретически возможно существование юридических лиц вообще без законных (уполномоченных) представителей (например – директор, он же единственный работник, умер, а новый директор еще не назначен).

Кроме того, в п. 12 Постановления Пленумов ВС РФ, ВАС РФ от 28 февраля 1995 г. № 2/1 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснено, что срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином-предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска. Сходное разъяснение сделано в п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 29 сентября 2015 г. № 43: в соответствии со ст. 205 ГК РФ в исключительных случаях суд может признать уважительной причину пропуска срока исковой давности по обстоятельствам, связанным с личностью истца – физического лица, если последним заявлено такое ходатайство и им представлены необходимые доказательства. По смыслу указанной нормы, а также п. 3 ст. 23 ГК РФ, срок исковой давности, пропущенный юридическим лицом, а также гражданином – индивидуальным предпринимателем по требованиям, связанным с осуществлением им предпринимательской деятельности, не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Таким образом, по большинству споров, рассматриваемых в арбитражных судах (с участием юридических лиц, а также граждан-предпринимателей), срок исковой давности, в т.ч. по вопросам возврата (зачета) излишне уплаченного (взысканного) налога (в варианте п. 7 ст. 78 НК РФ и п. 3 ст. 79 НК РФ), не подлежит восстановлению независимо от причин его пропуска.

Список литературы

1. Консультация эксперта Лыпарь Р.П., юридическая компания «Резолекс», 2013, документ 131585 // СПС «КонсультантПлюс».
2. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по зачету и возврату налогов (пеней, штрафов). Пункт 2.1. Подготовлен специалистами АО «КонсультантПлюс», документ 42 // СПС «КонсультантПлюс».
3. Интервью с Шевелевой Н.А., деканом юридического факультета СПбГУ // Закон. 2011. № 5. С. 13.
4. Бланкенагель А. О двух постановлениях Конституционного Суда РФ // Налоговед. 2015. № 2. С. 17.
5. Килинкарлова Е.В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налоговых платежей. М., 2010. С. 38.
6. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: Монография. М., 2008. С. 75.
7. Запольский С.В., Мигачева Е.В. Публичное и частное в правовом регулировании финансовых отношений // Налоги и финансовое право. 2012. № 6. С. 170.
8. Агарков М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву. М., 1940. С. 109.

9. Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 344.

10. Рекомендации Научно-консультативного совета при ФАС Волго-Вятского округа «О практике приме-

нения налогового законодательства» (по итогам заседания 14 октября 2010 г.) // Экономические споры: проблемы теории и практики. 2010. № 4 // СПС «Гарант», СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.

SUBSIDIARY APPLICATION OF THE CIVIL CODE NORMS IN MATTERS OF REFUND (CREDIT) OF EXCESS TAXES PAID (COLLECTED)

D.V. Tyutin, Zh.G. Popkova

We consider the calculation of the period for submitting the application to the tax authority and/or to the court on the refund of excess taxes paid (collected) and the possibility of applying the provisions on the application of the statute of limitations established by civil legislation, taking into account law enforcement practices.

Keywords: refund of excess taxes paid (collected), limitation of action, period for submission of the application to the tax authority (the court), calculation of time limits for the suit.

References

1. Konsul'taciya ehksperta Lypar' R.P., yuridicheskaya kompaniya «Rezoleks», 2013, dokument 131585 // СПС «Кonsul'tantPlyus».

2. Putevoditel' po nalogam. Prakticheskoe posobie po zachetu i vozvratu nalogov (penej, shtrafov). Punkt 2.1. Podgotovlen specialistami AO «Konsul'tantPlyus», dokument 42 // СПС «Konsul'tantPlyus».

3. Interv'yu s Shevelevoj N.A., dekanom yuridicheskogo fakul'teta SPbGU // Zakon. 2011. № 5. S. 13.

4. Blankenagel' A. O dvuh postanovleniyah Konstitucionnogo Suda RF // Nalogoved. 2015. № 2. S. 17.

5. Kilinkarova E.V. Zachet i vozvrat izlishne uplachenных i izlishne vзысканных nalogovyh platezhej. M., 2010. S. 38.

6. Zapol'skij S.V. Diskussionnye voprosy teorii finansovogo prava: Monografiya. M., 2008. S. 75.

7. Zapol'skij S.V., Migacheva E.V. Publichnoe i chastnoe v pravovom regulirovanii finansovyh otnoshenij // Nalogi i finansovoe pravo. 2012. № 6. S. 170.

8. Agarkov M.M. Obyazatel'stvo po sovetскому grazhdanskomu pravu. M., 1940. S. 109.

9. Latinskie yuridicheskie izrecheniya / Sost. prof. E.I. Temnov. M., 2003. S. 344.

10. Rekomendacii Nauchno-konsul'tativnogo soveta pri FAS Volgo-Vyatskogo okruga «O praktike primeneniya nalogovogo zakonodatel'stva» (po itogam zasedaniya 14 oktyabrya 2010 g.) // Ehkonomicheskie spory: problemy teorii i praktiki. 2010. № 4 // СПС «Garant», СПС «Konsul'tantPlyus». URL: <http://www.fasvvo.arbitr.ru>.