

*Нефедова Ольга Аркадьевна,
магистрант*

*ФГАОУ ВО «Северный (Арктический) федеральный
университет имени М.В. Ломоносова»*

*Научный руководитель: Матвиенко Ирина Ивановна,
к.э.н., доцент кафедры финансового права и правоповедения*

*ФГАОУ ВО «Северный (Арктический) федеральный
университет имени М.В. Ломоносова»*

МЕХАНИЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

***Аннотация.** В статье исследуется понятие и механизм правового регулирования налоговой реконструкции с целью ее применения как способа защиты прав налогоплательщика. Рассмотрены актуальные правовые разъяснения Федеральной налоговой службы России, выводы и правовая позиция арбитражных судов по вопросам применения положений статьи 54.1 Налогового кодекса РФ.*

***Ключевые слова:** налогоплательщик, налоговый орган, налоговая реконструкция, действительные налоговые обязательства, арбитражный суд, расчетный метод.*

***Annotation.** The article explores the concept and mechanism of legal regulation of tax reconstruction in order to apply it as a way to protect the rights of the taxpayer. The current legal explanations of the Federal Tax Service of Russia, conclusions and the legal position of arbitration courts on the application of the provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation are considered.*

***Keywords:** taxpayer, tax authority, tax reconstruction, valid tax liabilities, arbitration court, settlement method.*

В действующем законодательстве Российской Федерации понятие «налоговая реконструкция» в настоящее время отсутствует, при этом правоприменительная практика толкования судами нормативных положений Налогового кодекса с учетом конституционных принципов позволяет определить существо данного понятия.

Налоговая реконструкция заключается в определении объема прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из реального и подлинного экономического содержания соответствующей хозяйственной операции, что предполагает доначисление суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом и не допускал нарушений, в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.07.2023г. №305–ЭС23–4066 [1], Определения Конституционного Суда РФ от 26.03.2020 №544–О [2], от 04.07.2017 №1440–О [3]). Причем впервые правовая позиция основ концепции налоговой реконструкции была изложена еще в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [4], в которой Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ обозначил необходимые разъяснения для обеспечения единообразной арбитражной практики.

Термин «налоговая реконструкция» достаточно часто фигурирует в судебной практике и научных публикациях после появления Постановления Пленума ВАС РФ №53. Вместе с тем, как отмечает в своем научном труде А.А. Копина, далеко не всегда новые термины, используемые в профессиональном сообществе, в дальнейшем находят свое закрепление в законодательстве и науке [5].

Метод осуществления налоговой реконструкции – расчетный метод, являющийся правовой нормой, предусмотренной пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ [6]. Применяя расчетный метод, налоговая инспекция определяет

сумму налогов, подлежащих уплате, на основании имеющейся в распоряжении у нее информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Причем в случае использования расчетного метода должны определяться не только доходы, но и расходы налогоплательщика, как указано в п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [7].

В целом, до введения в 2017 году в действие статьи 54.1. НК РФ, регулирующим инструментом оценки действий налогоплательщика в части возможного злоупотребления своим правом в установленном порядке практики налогового администрирования являлось Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006г. №53.

На рассмотрение в Государственную Думу РФ в качестве законодательной инициативы Проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ» [8] был внесен еще в мае 2014 года. Однако на рассмотрение проекта потребовалось гораздо больше времени, чем было запланировано изначально, в связи с чем только по прошествии трех лет Федеральным законом от 18.07.2017г. №163–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в части первой Налогового Кодекса РФ появилась статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», определяющая действия налогоплательщика, которые могут быть признаны злоупотреблением, а также условия для учета расходов и налоговых вычетов, признаваемых по операциям, совершенным в процессе хозяйственной деятельности.

В письме ФНС России от 31.10.2017г. №ЕД–4–9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» отмечено, что «статья 54.1 НК РФ не является

кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006г. №53 <...> а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами...» [9].

Представители налоговых органов, комментируя ввод указанной статьи в действие, также делали акцент на отсутствие в положениях статьи 54.1 НК РФ создания какой-либо дополнительной необоснованной нагрузки на налогоплательщиков, отказа в реализации ими прав на получение налоговых вычетов и уменьшение расходов, а наоборот – принятие данной нормы направлено исключительно на обеспечение защиты прав тех налогоплательщиков, которые исполняют надлежащим образом обязанности, предусмотренные НК РФ [10].

Первоначально с принятием статьи 54.1 НК РФ позицию налоговых органов можно было обозначить следующим образом: при обнаружении в произведенных налогоплательщиком хозяйственных операциях хотя бы одного из двух обстоятельств, указанных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ (обязательство по сделке не исполнено надлежащим лицом и цель совершения сделки не предполагает полную уплату налогов), в праве на учет расходов и заявления вычета по НДС такому налогоплательщику должно быть отказано в полном объеме.

В октябре 2022 года ФНС России Письмом от 10.10.2022г. №БВ-4-7/13450@ [11] доводит до территориальных налоговых органов позиции арбитражных судов и Верховного Суда РФ относительно применения статьи 54.1 НК РФ. Пунктом 1 указанного Письма определено, что применение расчетного метода возможно в том случае, когда нарушение налогового законодательства, допущенное налогоплательщиком, сводится к отсутствию документального подтверждения совершенной хозяйственной операции, нарушению правил учета. Данное обстоятельство возможно, когда факт уклонения от уплаты налогов налогоплательщиком отсутствует, но при этом

не была проявлена должная, или коммерческая, осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.

После вступления 19.08.2017 г. ст. 54.1 НК РФ в силу и до настоящего времени ФНС России выпущено несколько писем, в которых выражена позиция налогового органа относительно применения налоговой реконструкции с точки зрения нового правового регулирования.

Наиболее важные и актуальные на сегодняшний день правовые разъяснения содержатся в следующих письмах ФНС России:

– Письмом от 10.03.2021г. №БВ–4–7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» ФНС России дает рекомендации для использования при доказывании и юридической квалификации обстоятельств, выявленных при проведении мероприятий налогового контроля, а также в целях обоснования позиций налоговых органов при рассмотрении судебных споров [12];

– Письмо ФНС России от 10.10.2022г. №БВ–4–7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» выпущено с целью единообразного применения статьи 54.1 НК РФ по взаимоотношениям с «техническими» компаниями при доначислениях налогов;

– Письмо ФНС России от 14.10.2022г. №БВ–4–7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога» содержит единый порядок методологического подхода налоговых органов для определения действительных налоговых обязательств в случае выявления схем дробления бизнеса [13].

Проведение налоговой реконструкции в соответствии с положениями статьи 54.1 НК РФ является возможным, согласно разъяснениям, представленным в перечисленных письмах ФНС России, если доказана необоснованная налоговая выгода, образовавшаяся в результате:

1) Создания формального документооборота с «технической компанией» (определение данного понятия содержит п. 4 Письма ФНС России от 10.03.2021г. №БВ–4–7/3060@ – «технической» признается компания, не ведущая реальную экономическую деятельность, не исполняющая налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от имени такой компании) при условии, что реальный исполнитель сделки известен.

В данном случае налогоплательщик должен представить налоговому органу финансово–хозяйственную документацию реального исполнителя сделки (п. 2 Письма ФНС России от 10.10.2022г. №БВ–4–7/13450@; п.10, п. 17.1 Письма ФНС России от 10.03.2021г. №БВ–4–7/3060@). Налоговая инспекция производит доначисление налогов таким образом, как если бы хозяйственные договоры были напрямую заключены налогоплательщиком с реальным исполнителем сделки (п. 8 Письма ФНС России от 10.10.2022 № БВ–4–7/13450@). Если по результатам проведенных сотрудниками налоговых органов мероприятий выяснится, что договор был исполнен собственными силами налогоплательщика, то спорные расходы по налогу на прибыль и заявляемые вычеты по НДС могут быть учтены по подтвержденным налогоплательщиком затратам на приобретение необходимых для этого материально–производственных ресурсов (п. 3 Письма ФНС России от 10.10.2022г. №БВ–4–7/13450@).

2) Раскрытия схемы по дроблению бизнеса.

Если будет установлен факт искусственного дробления бизнеса, то в таком случае налоговый орган проведет налоговую реконструкцию так, как будто налогоплательщик не допускал нарушений – то есть учтет не только доходы, распределенные между несколькими лицами с целью прикрытия деятельности основного хозяйствующего субъекта, но также и налоги, которые были уплачены с этих доходов (п. 6 Письма ФНС России от

21.02.2023г. №БВ–4–7/2101 [14], п.1 Письма ФНС России от 14.10.2022г. №БВ–4–7/13774@).

3) Правовой переквалификации сделки – при получении в результате искажения правовой квалификации сделки необоснованной налоговой выгоды, налоговая реконструкция будет проведена исходя из экономического содержания прикрываемой сделки (п. 22 Письма ФНС России от 10.03.2021г. №БВ–4–7/3060@).

Применение налоговой реконструкции с начала действия статьи 54.1 НК РФ все чаще становится предметом судебных споров с налоговыми органами, причем сложившаяся судебная практика показывает неполное соответствие определения действительных налоговых обязательств законодательно установленному порядку.

Так, в Определении ВС РФ №309–ЭС20–23981 от 19.05.2021г. по делу А76–46624/2019 [15] содержится следующий вывод: при направленных на уменьшение налоговой обязанности действиях налогоплательщика, (например, при организации формального документооборота с участием «технических» компаний) применение расчетного способа определения налоговой обязанности возможно в случае признания налогоплательщиком умышленности своих действий, а также раскрытия информации, необходимой для расчета налоговым органом размера действительного налогового обязательства.

ООО «Фирма «Мэри» (далее – Общество) обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, выявленного по результатам проведенной выездной налоговой проверки, на основании которой Обществу доначислены налоги (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость), пени и штраф.

В удовлетворении заявленного требования судом первой инстанции Обществу было отказано. Судом указано: деяния налогоплательщика правомерно квалифицированы налоговым органом со ссылкой на п. 3 ст. 122 НК РФ, как совершенные с умыслом, при наличии которого доводы о проявлении должной (коммерческой) осмотрительности при выборе контрагента не могут быть приняты во внимание. Суд апелляционной инстанции оставил данное решение без изменения.

В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 23.10.2020г. №Ф09–5758/20 судом обозначены причины отказа в удовлетворении требований Общества в части – реальность спорных договоров не подтверждена, контрагенты не имеют необходимых ресурсов для осуществления хозяйственной деятельности. При удовлетворении требования Общества в части суд указал на то, что фактическое несение Обществом расходов не опровергнуто.

Определением Верховного Суда РФ от 12.04.2021г. №309–ЭС20–23981 дело №А76–46624/2019 передано в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ для пересмотра в кассационном порядке. Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации данное постановление отменено в части удовлетворения заявленных требований, решение первой и апелляционной инстанций по делу оставлены в силе.

Однако в последнее время ситуация имеет тенденцию к изменению в пользу налогоплательщика по сравнению с трехлетним периодом после принятия статьи 54.1 НК РФ, о чем свидетельствует судебный налоговый спор по делу №А10–133/2020.

В Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выявленного по результатам выездной налоговой проверки, обратилось ООО «НБС-Групп»

(далее – Общество). Общество оспаривало доначисленные налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, пени и штраф.

В результате рассмотрения материалов дела №А10–133/2020 Арбитражным судом Республики Бурятия вынесено отказное Решение от 01.02.2021г.

Общество с вынесенным Решением суда первой инстанции не согласилось, обжаловав его в Четвертом Арбитражном апелляционном суде. Однако суд апелляционной инстанции, а затем и Арбитражный суд Восточно–Сибирского округа отказали Обществу в удовлетворении заявленных требований.

В кассационной жалобе, поданной Обществом в Верховный Суд РФ, Общество просит отменить принятые по делу судебные акты, считая их незаконными и необоснованными. Определением Верховного Суда РФ от 28.02.2022г. №302–ЭС21–22323 дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ, в результате рассмотрения которой обозначена следующая правовая позиция: довод заявителя о том, что Обществом в рамках судебного разбирательства по делу раскрыт реальный контрагент, заслуживает особого внимания.

Определением Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2022г. №302–ЭС21–22323 по делу №А10–133/2020 решение налогового органа отменено, дело направлено в первую инстанцию на новое рассмотрение (в части). Отмечено, что судами не был учтен тот факт, что не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства, притом что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект [16].

В октябре 2022 года ФНС России направлено для использования в работе Письмо от 24.10.2022г. №7–8–04/0005@ «Обзор правовых позиций,

отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2022 года по вопросам налогообложения» [17]. Пункт 7 указанного Письма содержит разъяснение относительно Определения от 12.04.2022г. №302–ЭС21–22323.

Следует отметить, что в результате нового рассмотрения материалов дела №А10–133/2020 Арбитражный суд Республики Бурятия признал решение налогового органа недействительным в части, а Четвертый арбитражный апелляционный суд определил отсутствие оснований для отмены или изменения нового решения суда первой инстанции.

Безусловно необходимо обратить внимание и на следующую правовую позицию по вопросу применения налоговой реконструкции, сложившуюся в 2022 году и актуальную в настоящее время. В том случае, если налоговым органом будет установлено искусственное дробление бизнеса, то при налоговой реконструкции будут учтены не только доходы, которые были распределены между несколькими налогоплательщиками для прикрытия деятельного основного хозяйствующего субъекта, но и налоги, уплаченные с таких доходов (п. 6 Письма ФНС России от 21.02.2023г. №БВ–4–7/2101, п. 6 Письма ФНС России от 30.12.2022г. №БВ–4–7/17924@ [18], Определение ВС РФ от 21.07.2022г. №301–ЭС22–4481, п. 1 Письма ФНС России от 14.10.2022г. №БВ–4–7/13774@).

Определением ВС РФ от 21.07.2022г. №301–ЭС22–4481 [19] Верховным Судом РФ по результатам исследования материалов дела №А29–2698/2020 сделан вывод: суммы налогов, уплаченные участниками группы в отношении дохода от искусственно разделенной деятельности, должны учитываться при определении размера налоговой обязанности по общей системе налогообложения налогоплательщика – организатора. Иначе не обеспечивается последовательность и полнота переквалификации совершенных налогоплательщиком операций, правильность определения их

последствий. Доначисление налогов без учета уплаченных сумм приобретает характер дополнительной санкции и является предпосылкой для возврата из бюджета сумм налогов, уплаченных другими участниками группы, при этом причиненный бюджету ущерб может оказаться не возмещен в полном объеме.

Таким образом, правовой механизм расчета действительных налоговых обязательств (налоговой реконструкции) в настоящее время требует дальнейшего научного осмысления, приведения в соответствие практики правоприменения основам его правового регулирования. Необходим детальный анализ материалов нарабатываемой арбитражной практики по рассматриваемым в статье вопросам с целью выработки правовой позиции при различных обстоятельствах применения налоговой реконструкции и расчета действительных налоговых обязательств.

Список источников:

1 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2023 № 305–ЭС23–4066 по делу № А40–21941/2022 [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

2 Определение Конституционного Суда РФ от 26.03.2020 № 544–О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Заводоуковский маслозавод" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 122, статьей 169, пунктом 1 статьи 171, пунктом 1 статьи 172, статьей 247, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 1 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

3 Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440–О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247 – 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

4 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 10.10.2023) – Загл. с экрана.

5 Копина, А.А. Налоговая реконструкция [Текст] / А.А. Копина // Финансовое право. – 2022. – № 4. – С. 23 – 28.

6 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон : от 31.07.1998, № 146–ФЗ (действ. ред. 2023). – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 10.10.2023) – Загл. с экрана.

7 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

8 Система обеспечения законодательной деятельности [Электронный ресурс] // [офиц. сайт] – Москва, [2023?]. – Электрон. дан. – Режим доступа – <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6>, свободный (дата обращения: 10.10.2023). – Загл. с экрана.

9 Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса

Российской Федерации» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 10.10.2023) – Загл. с экрана.

10 Цивань, А. Доклад начальника правового отдела УФНС России по Иркутской области А.П. Циваня «Анализ практики применения судами положений ст. 54.1 НК РФ» [Электронный ресурс] / Андрей Цивань // Федеральная налоговая служба [официальный сайт] – Москва, [2020?]. – Электрон. дан. – Режим доступа https://www.nalog.gov.ru/rn38/about_fts/knd/1kv20/9665519/ свободный (дата обращения: 09.10.2023). – Загл. с экрана.

11 Письмо ФНС России от 10.10.2022 № БВ–4–7/13450@ «О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

12 Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ–4–7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

13 Письмо ФНС России от 14.10.2022 № БВ–4–7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 10.10.2023) – Загл. с экрана.

14 Письмо ФНС России от 21.02.2023 № БВ–4–7/2101 «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в четвертом квартале 2022 года по вопросам налогообложения»

[Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 11.10.2023) – Загл. с экрана.

15 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309–ЭС20–23981 по делу № А76–46624/2019 [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 11.10.2023) – Загл. с экрана.

16 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.04.2022 № 302–ЭС21–22323 по делу № А10–133/2020 [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 11.10.2023) – Загл. с экрана.

17 Письмо ФНС России от 24.10.2022 № 7–8–04/0005@ «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2022 года по вопросам налогообложения» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 09.10.2023) – Загл. с экрана.

18 Письмо ФНС России от 30.12.2022 № БВ–4–7/17924@ «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2022 года по вопросам налогообложения» [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 10.10.2023) – Загл. с экрана.

19 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.07.2022 № 301–ЭС22–4481 по

делу № А29–2698/2020 [Электронный ресурс]: – Электрон. дан. – Режим доступа <https://online11.consultant.ru/>, доступ СПС «Консультант плюс» (дата обращения: 11.10.2023) – Загл. с экрана.