

ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ

Р. В. Бобринев, Н. Б. Гулиева

TAX OPTIMIZATION PRINCIPLES

R. V. Bobrinev, N. B. Gulieva

В статье рассматриваются основные руководящие начала, использование которых необходимо налогоплательщикам при осуществлении деятельности, направленной на законное снижение налоговой нагрузки, в условиях ужесточения государственной политики за неуплату налогов.

The paper deals with the main leading principles that are necessary for taxpayers to implement the activity directed at legal reduction of taxload providing the strengthening of the governmental policy against tax non-payment.

Ключевые слова: налоги, налогоплательщики, налоговая оптимизация, налоговые органы, принципы налоговой оптимизации.

Keywords: tax, taxpayer, tax optimization, tax agencies, tax optimization principles.

Проблема справедливости и оптимальности налогов давно волнует ученых разных стран. Причину такого интереса можно объяснить тем, что: «...налогообложение относится к той сфере общественной жизни, которая непосредственно касается интересов всех и каждого. В налогах преломляются важнейшие экономические, социальные, политические проблемы жизни общества и человека. Каждая из них многими гранями выходит на налоги, ставя перед обществом вопросы производства, этики, психологии и многие другие...» [4, с. 3].

Вместе с тем следует признать, что создать налоговую систему, при которой каждый вносит свой справедливый вклад в общую казну чрезвычайно сложно. Невозможно даже оценить вклад каждого, и перед обществом встает проблема «переноса налогового бремени» (чаще всего богатых обвиняют в том, что они «перекладывают» налоги на бедных). Вследствие этого возникает противоборство (конфликт) между заинтересованностью налогоплательщиков по сокращению излишних, с их точки зрения, налоговых выплат и заинтересованностью государства в систематическом пополнении бюджетных фондов и пресечению поведения налогоплательщиков, угрожающего публичным интересам. Обусловленное этим противостоянием существование специальных государственных органов и предусмотренных в законодательстве карательных мер, как правило, не позволяют налогоплательщику безнаказанно и по собственному желанию уменьшать размер выплачиваемых налогов, поэтому последним приходится предпринимать специальную активность, именуемую налоговой оптимизацией.

По нашему мнению, основанному на изучении различных научных взглядов относительно данной экономико-правовой категории [3, с. 24; 7, с. 117 и др.] налоговую оптимизацию можно определить как осуществляемую на основании определенных принципов с использованием комплекса специальных методов правомерную деятельность налогоплательщиков, направленную на обоснованное получение налоговой выгоды за счет невозникновения обязанности

по уплате налога (налогов) или уменьшения ее размера.

Первые исследования по проблемам налоговой оптимизации как элемента законного избежания налогов появились в западной литературе в 70 – 80-х гг. прошлого века. Налоговая оптимизация рассматривалась в первую очередь как экономическое явление и изучалась в рамках финансового менеджмента [20, с. 265 – 270; 19, с. 261 – 275]. С организацией в России новой налоговой системы данное явление стало предметом большого числа исследований в отечественной экономической и правовой литературе. Одним из первых в российской правовой науке понятие и сущность налоговой оптимизации описал А. В. Брызгалов [1; 2], хотя отдельные работы в данной области выходили и ранее [5 – 6; 8; 9 – 10].

Активное использование в России элементов налоговой оптимизации субъектами экономической активности в последние пятнадцать лет привело к тому, что в 2003 году право налогоплательщиков на легальную неуплату налога либо уменьшение его суммы было подтверждено Конституционным судом РФ [12]. Налогоплательщик, согласно правовой позиции Конституционного суда, имеет право избрать вариант уплаты налогов, позволяющий ему сохранять свое имущество, использовать законные основания для освобождения от налогов, выбрать наиболее выгодную для него форму предпринимательской деятельности и соответственно оптимального платежа.

Годом позже в своем послании Федеральному собранию Президент Российской Федерации В. В. Путин указал на важность разграничения правомерной практики налоговой оптимизации от случаев криминального уклонения от налогов [11]. Тем самым глава государства подтвердил право субъектов налогообложения на законное снижение своей налоговой нагрузки.

Принципиальная возможность осуществления налоговой оптимизации была признана также в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогопла-

тельщиком налоговой выгоды» [13], в котором арбитры изложили концепцию разграничения законной и незаконной налоговой оптимизации.

Однако приходится констатировать, что признание органами государственной власти за налогоплательщиками права на налоговую оптимизацию не повлекло внесения соответствующих изменений и дополнений в законодательство о налогах и сборах. Главный налоговый закон страны по-прежнему не содержит определения понятия указанной дефиниции. Нет в нем прямо закрепленного за налогоплательщиками права на осуществление налоговой оптимизации, отсутствуют нормы, закрепляющие основные руководящие начала ее осуществления, формы и методы оптимизации налогообложения. Таким образом, можно сделать вывод о том, что государство предоставляет налогоплательщикам возможность понять преждевременность подобных законодательных шагов, поскольку устанавливая налоги, оно стремится обеспечить себе материальную базу для решения стоящих перед ним задач. В связи с этим фискальная функция является главной функцией налогообложения, посредством которой реализуется основное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, аккумуляция в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Иными словами, законодательное закрепление права на оптимизацию налогообложения в условиях слабой российской экономики может создавать угрозу фискальным интересам государства. И это не единственная, хотя как представляется, основная причина бездействия законодателя. Другим фактором, сдерживающим нормотворческую работу в этом направлении, является сложившееся в нашем обществе, в том числе и среди представителей органов государственной власти, представление о налоговой оптимизации как о явлении полукриминальном. Отчасти такое отношение подогревается со стороны налоговых органов, фактически объявляющих многие мероприятия, связанные с налоговой оптимизацией, незаконными. Достаточно сказать, что в апреле текущего года в газете «Ведомости» появилась информация о том, что согласно проекту поправок в Налоговый кодекс, многие способы налоговой оптимизации могут быть отнесены к злоупотреблениям. В их числе – занижение налоговой базы за счет применения льгот, вычетов, пониженных ставок, создание условий для использования спецрежима, а также любые действия (бездействие), направленные на уклонение от уплаты налогов [18]. Таким образом, государство не планирует, во всяком случае в ближайшее время, легализовывать оптимизацию налогообложения, а скорее наоборот готовится признать не легитимными наиболее распространенные способы, составляющие ее содержание.

С учетом изложенного, с целью недопущения эскалации налогового неповиновения в ответ на подобные действия государства, представляется полезным обратиться к основным принципам налоговой оптимизации, представляющим собой своего рода ориентиры (заповеди) для налогоплательщиков, плани-

рующих снижение налоговой нагрузки, не выходя за рамки имеющегося в стране правового поля.

Принципы в налоговом праве олицетворяют процесс поиска компромисса между интересами налогоплательщиков и государства. Основные из них (нормы-принципы) закреплены в Налоговом кодексе РФ и в большей степени направлены на защиту финансовых интересов публично-правовых образований. Нас же интересуют принципы, определяющие деятельность частных субъектов налогового права в сфере публичных финансовых правоотношений, направленную на легальное ограничение излишних притязаний со стороны государства на принадлежащие им блага. Исходя из современных национальных экономических и правовых реалий, под принципами налоговой оптимизации мы понимаем не имеющие нормативного закрепления, основные руководящие начала (идеи), позволяющие субъектам налогообложения правомерно и обоснованно достигать наилучшего финансового результата от предпринимательской и иной экономической деятельности за счет не возникновения обязанности по уплате налога (налогов) или уменьшения ее размера без ущерба фискальным интересам государства.

В состав таких принципов входят:

- принцип разумности и экономической обоснованности;
- принцип комплексного расчета экономии и потерь;
- принцип адекватности затрат;
- принцип конфиденциальности;
- принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых методов минимизации налогов);
- принцип юридического соответствия;
- принцип документального оформления операций;
- принцип нейтралитета;
- принцип автономности;
- принцип допустимого сочетания формы и содержания.

1. Принцип разумности и экономической обоснованности расходов. Понятие «разумность» достаточно субъективное и расплывчатое, что вызывает многочисленные споры. Тем не менее разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо – что в меру» [2, с. 49]. Что-то в государственные и местные бюджеты заплатить все равно придется, тем более что налогоплательщик, выделяющийся из общей массы незначительными выплатами, рискует привлечь к себе внимание налоговых органов. Вместе с тем применение грубых и необдуманных приемов будет иметь только одно последствие – взыскание недоимки (сумы «сэкономленных» налогов, пени) и санкций в виде штрафа.

Как правило, расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение прибыли. Такие расходы должны быть экономически обоснованными и документально подтвержденными.

Термин «экономическая обоснованность» расходов налогоплательщика является оценочной категорией, а это означает, что само установление обоснованности (экономической оправданности) или необоснованности (экономической неоправданности) также часто приводит к острым налоговым конфликтам между налогоплательщиками и органами налоговой администрации. Почву для этих споров дают положения главы 25 Налогового Кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», установившие в качестве критерия законности расходов их обоснованность (экономическую оправданность) и документальное подтверждение. Не всегда здесь помогает известное доктринальное утверждение, в соответствии с которым в процессе налогового контроля должна проверяться исключительно законность, но не целесообразность деятельности проверяемого лица.

С целью предупреждения возможных споров относительно расходов налогоплательщикам нужно учитывать следующие два важных аспекта экономической обоснованности расходов:

- 1) оправданность самих расходов как таковых;
- 2) оправданность размера или количества расходов.

Также необходимо иметь в виду, что согласно выработанным на практике подходам под экономически обоснованными расходами понимаются затраты, обуславливающие наступление позитивных последствий, и отвечающие принципам деловой цели и разумности их осуществления. Иными словами налогоплательщик должен доказать, что в динамике его производственной деятельности та или иная операция была необходима и оправдана. Данные обстоятельства влияют на оправданность и, следовательно, экономическую обоснованность самих расходов.

Наличие в действиях налогоплательщика деловой цели подтверждается обстоятельствами, свидетельствующими о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Под деловой целью, на наш взгляд, следует понимать саму цель предпринимательской деятельности – систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Достижение налогоплательщиком только налоговой выгоды, без экономического эффекта (без прибыли по итогам операции) для субъекта хозяйственной деятельности, не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Другими словами, сделка, заключенная исключительно для достижения, например, экономии на налогах, считается не имеющей деловой цели, а потому затраты по ней не могут учитываться для целей налогообложения. Так, в п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 по данному поводу разъясняется следующее: «если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществить реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано» [13].

На практике суды обычно признают:

- налоговую выгоду необоснованно полученной в случаях, когда имеет место совокупность подозрительных признаков (использование фирм-однодневок;
- расчеты векселями;
- перечисление средств на счета третьих лиц;
- отсутствие экономической выгоды в сделке;
- беспроцентные займы;
- нулевые декларации и т. д.).

Например, Федеральный арбитражный суд Уральского округа в постановлении от 01.10.2007 г. № Ф09-7572/07-СЗ № А07-5922/07 [17] сделал вывод, что контрагент при отсутствии рабочего персонала, техники и производственных мощностей не имел возможности оказать налогоплательщику услуги по договору. Поэтому налогоплательщик неправомерно признал расходы на данные услуги в целях исчисления прибыли.

В другом случае, Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 03.11.2011 г. по делу А41-9654/10 [15] признал необоснованной налоговую выгоду, полученную налогоплательщиком в результате совершения сделок с организацией, имеющей признаки «однодневки»: массовый адрес регистрации, наличие на первичной документации подписей неустановленных лиц, неисполнение контрагентом своих налоговых обязанностей, показания генерального директора «однодневки» о его непричастности к деятельности юридического лица.

Общим для этих примеров признаком, свидетельствующим исключительно о намерениях налогоплательщиков необоснованно получить налоговую выгоду, являлось не ведение реальной предпринимательской деятельности с контрагентами по сделкам, не появление прибыли или иного экономического эффекта, что указывает на недобросовестность этих налогоплательщиков и отсутствие у них деловой цели. Результатом такой налоговой минимизации, проведенной с нарушением принципа разумности и экономической обоснованности расходов, стало доначисление налогов, начисление пени и наложение штрафных санкций.

2. Принцип комплексного расчета экономии и потерь. При выборе того или иного метода налоговой оптимизации должны быть рассмотрены все существенные аспекты планируемой операции, а также особенности деятельности субъекта хозяйственного оборота в целом. Только зная все тонкости хозяйственной деятельности лица, можно рекомендовать приемлемый инструмент снижения налогов. Механически переносить одну и ту же схему с одного лица на другое нельзя. Кроме того, всестороннему анализу должны быть подвергнуты возможные последствия внедрения конкретного метода налоговой оптимизации с точки зрения всей совокупности уплачиваемых налогов. Важно помнить, что снижение одних обязательных платежей может повлечь увеличение размера отчислений по другим и нивелировать экономический эффект от оптимизации налоговой нагрузки. Следовательно, выбрав инструмент снижения какого-либо налога, необходимо проверить, не приведет ли его

применение к увеличению других налоговых платежей. Также при выборе метода налогового планирования необходимо учитывать требования иных отраслей законодательства (антимонопольного, таможенного, валютного и т. д.). Например, при выборе места регистрации оффшорной компании необходимо учитывать существенные ограничения на вывод капитала, перемещение товаров и денежных средств, введенные валютным и таможенным законодательством.

3. Принцип адекватности затрат. Стоимость создания системы оптимизации налогообложения (внутренних затрат субъекта или расходов на оплату услуг сторонних организаций) не должна превышать суммы уменьшаемых налогов. Допустимое соотношение затрат на создаваемую схему (план) оптимизации налогообложения и ее обслуживание к сумме экономии налоговых издержек имеет индивидуальный порог, который может зависеть и от степени риска, связанного с использованием данной системы, и от психологических факторов. По разным оценкам такой порог составляет 50 – 80 % от размера уменьшаемых налогов. Следует также помнить и о том, что большинство схем, помимо затрат на создание и обслуживание, требуют и определенных расходов на их ликвидацию, которые могут превышать первоначальные вложения.

4. Принцип конфиденциальности. Указанный принцип означает, что при использовании методов налоговой оптимизации требуется соблюдение требований конфиденциальности (не распространения информации). Распространение сведений об удачно проведенной оптимизации налогов может иметь ряд следующих негативных последствий.

Во-первых, уменьшение налогов (в любом виде, будь то налоговая оптимизация или уклонение от уплаты) не входит, как уже было отмечено выше, в перечень одобряемых государством и некоторыми слоями общества (работники бюджетной сферы, пенсионеры и др.) действий. Предприниматель, распространяющийся о своих успехах в области избегания налогов, может столкнуться с возмущением общественного мнения, которое способно детерминировать дополнительное негативное отношение к налоговой оптимизации со стороны государственных органов.

Во-вторых, существует возможность, что примененный налоговым оптимизатором метод будет принят на вооружение другими предпринимателями и приобретет массовое распространение, что в последствии неизбежно вызовет оперативное изменение законодательства [2, с. 59].

В-третьих, неосторожные высказывания налогоплательщика по поводу удачного обхода налогов - это один из источников оперативной информации налоговых органов [2, с. 59].

Помимо этого следует помнить о том, что доступ к информации о фактическом предназначении и последствиях проводимых операций должен быть максимально ограничен. Это означает, что с одной стороны, отдельные исполнители и структурные единицы, участвующие в общей цепи оптимизации налогообложения, не должны представлять себе картину в целом, а могут руководствоваться только определенными инструкциями локального характера. С другой

стороны, должностные лица и собственники не должны отдавать письменные распоряжения, и открыто хранить общие планы, содержащие средства личной идентификации (почерк, подписи, печати и т. д.).

5. Принцип комплексной налоговой экономии (принцип многообразия применяемых методов минимизации налогов). До сих пор среди ряда хозяйствующих субъектов распространено мнение, что можно снизить налоговые платежи, используя лишь одну схему (метод, способ). Однако, как показывает практика, наиболее весомые результаты налоговая оптимизация приносит только при использовании всех методов в комплексе. То есть руководствоваться здесь нужно правилом: «Лучше понемногу много, чем много ничего».

6. Принцип юридического соответствия. Система оптимизации налогообложения должна быть, бесспорно, легитимной в отношении как национального, так и международного законодательства. Суть этого принципа, который иногда называют тактикой «наименьшего сопротивления», заключается в недопустимости построения схем оптимизации налогообложения, основанных на коллизиях или «пробелах» в нормативных правовых актах. Если отдельные положения законодательства являются спорными и могут трактоваться как в пользу налогоплательщика, так и в пользу государства, имеется вероятность возникновения в будущем судебных разбирательств, либо необходимости доработки схемы. Таким образом, аргументация того или иного метода оптимального налогообложения должна быть простой, доступной и по возможности основываться на конкретных статьях российского и по необходимости международного законодательства. Что же касается вопросов, не урегулированных законами («пробелов»), то рано или поздно такие пропуски могут быть «заполнены», и не всегда в том ключе, в котором бы хотелось налогоплательщику. Основной риск в этой ситуации связан с тем, что данные незапланированные издержки могут привести к нарушению принципа адекватности затрат.

Также следует учитывать, что фактически налоговое законодательство Российской Федерации практикует разрешительный метод регулирования налоговых правоотношений. Вся политика государства построена на едином принципе: «делайте, что хотите, но заплатите налоги». Поэтому надо всегда быть готовым к тому, что деятельность налогового оптимизатора, какой бы законной она не казалась, наверняка вызовет негативную реакцию у фискальных органов.

7. Принцип надлежащего документального оформления операций. Небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более сурового для субъекта порядка налогообложения. Особо это касается необходимости соблюдения тождества цифр и формулировок. Это означает, что суммы, отраженные в документах бухгалтерского учета, должны точно соответствовать цене договора и сумме произведенных по нему платежей. Кроме того, само основание для пере-

числения денежных средств в расчетных документах должно соответствовать формулировке заключенного соглашения. Данное единство необходимо для более эффективной защиты интересов субъекта экономической активности перед налоговыми органами в случае возникновения спора по отнесению данной суммы на тот или иной счет бухгалтерского учета, так как в случае каких-либо расхождений трудно будет доказать, что платеж осуществлялся именно в соответствии с заключенным договором.

Так, Постановлением Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.12.2010 г. по делу № А03-16141/2009 [14], удовлетворяя требование о признании недействительным решения налогового органа о доначислении НДС, суд исходил из того, что общество подтвердило факты приобретения товаров, принятия их к учету и оплаты, при этом экономическая необходимость и целесообразность приобретения металлопродукции на вторичном рынке у более чем сорока поставщиков, в том числе у спорной группы контрагентов, обществом подтверждена.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа ФАС СЗО от 10.05.2011 г. по делу № А66-5592/2010 [16] суд также признал решение налогового органа недействительным, так как материалами дела подтверждено реальное исполнение договорных обязательств, товары поставлены и списаны в производство, строительные и ремонтные работы выполнены.

Таким образом, важно понимать значение надлежащего документального оформления операций при ведении хозяйственной деятельности.

8. Принцип нейтралитета. Оптимизация налогообложения должна производиться за счет своих налоговых платежей, а не за счет увеличения отчислений независимых контрагентов. Некоторые налоговые платежи устроены по принципу сообщающихся сосудов, когда увеличение платежей у одного участника договорных отношений приводит к уменьшению платежей у другого и, наоборот, уменьшение налоговой базы у одного контрагента ведет к ее увеличению у второго (НДС, налог на прибыль). Поэтому в данном случае следует принимать во внимание и интересы независимых поставщиков и покупателей. Поэтому данный принцип можно также назвать принципом взаимовыгодного сотрудничества.

9. Принцип автономности. Действия по оптимизации налогообложения должны как можно меньше зависеть от внешних участников. На практике обеспечение принципа автономности требует дополнительных затрат, но в то же время обеспечивает повышение безопасности существующей схемы и уменьшение уязвимости со стороны недобросовестных контрагентов.

10. Принцип допустимого сочетания формы и содержания. Известны случаи, когда организации, не

имеющие на балансе или в аренде основных фондов и состоящие только из директора, «умудрялись» оказывать и транспортные, и полиграфические, и любые другие услуги. При этом заказчики не очень часто интересуются наличием у исполнителя достаточной материально-технической базы для исполнения подписанного соглашения. Их больше интересует «порядок расчетов» и прочие условия. Вместе с тем синхронизация юридических и фактических действий важна не только для обеспечения защиты от недобросовестных участников процесса, но имеет также неограниченное значение и для «отражения» возможных подозрений со стороны проверяющих. Это связано, в частности, с существованием в Гражданском кодексе РФ таких понятий, как «недействительная сделка», «притворная сделка», «мнимая сделка», «недееспособный гражданин» и т. д., а также с наличием в Уголовном кодексе РФ статей, посвященных незаконному образованию (созданию, реорганизации) юридического лица, незаконному использованию документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица, преднамеренному банкротству, фиктивному банкротству, уклонению от уплаты налогов и т. д.

Завершая рассмотрение принципов налоговой оптимизации, отметим следующее.

Во-первых, необходимость в налоговой оптимизации зависит от величины налоговой нагрузки субъекта хозяйственной деятельности. Чем выше фискальная нагрузка, тем острее вопрос о ее оптимизации. Если величина налоговой нагрузки составляет более половины расходов субъекта налогообложения, то он не сможет обойтись без привлечения специалистов в сфере финансового менеджмента, юристов, налоговых консультантов.

Во-вторых, налогоплательщикам, применяющим налоговую оптимизацию, следует очень внимательно относиться не только к соблюдению вышеуказанных принципов, но и к контрагентам, у которых присутствуют многочисленные признаки недобросовестности (извлекающим необоснованную налоговую выгоду), так как в настоящее время особенно высок риск того, что налоговый орган может заинтересоваться налогоплательщиком, оптимизирующим налоговые расходы, именно в связи с его сделками с такими контрагентами.

В-третьих, судебная практика является достаточно противоречивой, разрешение каждого конкретного дела будет зависеть от фактических обстоятельств и тех доказательств, которые сможет предоставить налогоплательщик. Во многом результат судебного разбирательства будет зависеть и от того, насколько грамотно представлены в суде интересы лица, ведь в подобных делах усмотрение судьи имеет большое значение.

Литература

1. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Брызгалин В. В., Баженов О. И Методы налоговой оптимизации, или как избежать опасных ошибок. М.: Аналитика-Пресс, 1999. 144 с.
2. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалина. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002.

3. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А. В. Брызгалина; изд. 2-е, перераб. и доп. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005.
4. Горский И. В. Налоги в рыночной экономике. М.: Анкил, 1993.
5. Жестков С. В. Налоговое планирование // ФБК. 1994. № 1.
6. Кашин В. А. Рубль + доллар (как создать совместное предприятие). М.: Молодая гвардия, 1989.
7. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001.
8. Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. М.: ИНФРА-М, 1996.
9. Мордухович А. Г. Минимизация налогообложения предприятий и граждан в Российской Федерации. М.: Экономика и жизнь, 1993.
10. Налоговое планирование на предприятиях и организациях / отв. ред. Б. А. Рагозин. М., 1993.
11. Послание Президента РФ Федеральному Собранию Российской Федерации от 26 мая 2004 г. // Российская газета. 2004. 27 мая.
12. Постановление Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверки конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого».
13. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
14. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29 декабря 2010 г. по делу № А03-16141/2009 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
15. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 3 ноября 2011 г. по делу А 41-9654/10 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
16. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10 мая 2011 г. по делу № А66-5592/2010 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
17. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 1 октября 2007 г. № Ф09-7572/07-С3 № А07-5922/07 // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
18. Срок давности по налоговым преступлениям могут увеличить до 10 лет. Режим доступа: <http://ria.ru/economy/20140421/1004760597.html>
19. Cremer Helmuth, Firouz Gahvari. Taxevasion and optimal commodity taxation // Journal of Public Economics. 1993. № 50.
20. Kolm Serge-Christophe. A note on optimum tax evasion // Journal of Public Economics. 1973. № 2.

Информация об авторах:

Бобринев Руслан Викторович – кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовного права и криминологии Кемеровского института (филиала) Российского Экономического университета им. Г. В. Плеханова, bobrinev.ruslan@mail.ru.

Ruslan V. Bobrinev – Candidate of aw, Assistant Professor at the Department of Criminal Law and Criminology, Kemerovo Institute (branch) of G. V. Plehanov Russian University of Economics.

Гулиева Натаван Байрам кызы – кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовного права и криминологии КемГУ, natavan-1212@mail.ru.

Natavan B. Gulieva – Candidate of Law, Assistant Professor at the Department of Criminal Law and Criminology, Kemerovo State University.

Статья поступила в редколлегию 11.06.2014 г.