

§ ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЦИОНАЛЬНОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Акопджанова М.О.

ОБ ЭКОНОМИЧЕСКИ НЕОБОСНОВАННЫХ РАСХОДАХ КАК СПОСОБЕ СОВЕРШЕНИЯ УГОЛОВНО НАКАЗУЕМОГО УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Аннотация: Проблемы борьбы с налоговой преступностью являются одними из наиболее актуальных в современной правоприменительной практике. В качестве одной из таких проблем выступает проблема отнесения экономически необоснованных затрат к способам совершения налогового преступления. Рассмотрению данного вопроса и посвящена настоящая статья.

Ключевые слова: Юриспруденция, преступность, налоги, сборы, развитие, практика, расходы, целесообразность, показатели, свобода

На современном этапе экономического развития российского государства и общества особую распространённость приобрели такие преступления в сфере экономической деятельности, как преступления против установленного порядка уплаты налогов и сборов (ст.ст. 198-199² УК РФ), среди которых доля уклонения от уплаты налогов составляет 78%¹.

Анализ судебной практики позволяет констатировать, что большинство преступлений, предусмотренных ст.ст. 198 и 199 УК РФ, совершается именно посредством осуществления экономически необоснованных расходов, учитываемых недобросовестными налогоплательщиками в качестве показателей, незаконно уменьшающих налогооблагаемую базу.

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с

обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода².

В то же время в действующем законодательстве, в частности в НК РФ, отсутствуют дефиниции понятий «экономически оправданные затраты» и «обоснованные затраты (расходы)», что, в свою очередь, придаёт указанным понятиям оценочный характер и позволяет налоговым органам и арбитражным судам осуществлять произвольную трактовку последних. Немалую дискуссию вызвал вопрос определения экономической обоснованности расходов, произведённых налогоплательщиком, и на страницах юридической литературы³.

² См.: Ч.1 ст.252 Налогового кодекса Российской Федерации от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

³ См., например: Абанин, М. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М. Абанин // Право и экономика. – 2004. – №2. – С.89; Алек-

¹ См.: <http://www.mvd.ru/stats>

Правовое обеспечение национальной безопасности

Учитывая тот факт, что в налоговом законодательстве не используется понятие экономической целесообразности и не регулируются порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности (что в принципе невозможно, учитывая неизбежность свободы экономической деятельности, закреплённой ныне действующим российским законодательством), при рассмотрении уголовных дел об уклонении от уплаты налогов, совершённом посредством осуществления экономически неоправданных затрат, судам в каждом случае необходимо обращаться как к существующим подзаконным актам, регламентирующим соответствующие вопросы, так и к арбитражной практике.

В качестве примера подобных подзаконных актов можно привести Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 22 октября 2007 г. №03-03-06/1/729, в котором указывается, что обоснованность расходов, учитываемых при расчёте налоговой базы, должна учитываться с учётом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности⁴.

Данная позиция была воспринята и арбитражной практикой.

Приведём пример. По результатам проверки уточнённой налоговой декларации по НДС за март 2005 г. ОАО «Кокс» привлечено к ответственности по п.1 ст.122 НК РФ и ему доначислен НДС и пени. Основанием для принятия указанного решения послужил вывод инспекции об экономической необоснованности оказанных услуг по договору от 7 мая 2003 г. №1.

Общество обжаловало решение в суд.

Решением арбитражного суда, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены.

В кассационной жалобе налоговый орган просит состоявшиеся судебные акты отменить. Жалоба мотивирована тем, что суммы налога, уплаченные за услуги по договору от 7 мая 2003 г. №1, не могут быть включены в налоговые вычеты, поскольку услуги по данному договору фактически не оказывались и не участвовали в создании товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения НДС; указанный договор содержит признаки мнимой сделки; с заключением договора о передаче полномочий от 7 мая 2003 г. №1 в структуре управления ОАО «Кокс» не произошло существенных изменений, действия сторон по его заключению не обоснованы разумными коммерческими соображениями, а направлены на уклонение от уплаты налогов.

ФАС не нашёл оснований для удовлетворения кассационной жалобы налогового органа.

Согласно материалам дела, договор от 7 мая 2003 г. №1 о передаче ООО «УК «ПМХ» полномочий единоличного исполнительного органа ОАО «Кокс» заключён в соответствии с ч.1 ст.69 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» и во исполнение решения общего собрания акционеров от 6 мая 2003 г. в целях повышения эффективности управления предприятием и сокращения управленческих издержек.

Вопрос о недействительности данного договора применительно к ст.ст.169, 170 ГК РФ, а также о фактическом оказании управляющей компанией услуг по данному договору исследовался арбитражным судом. Им было установлено отсутствие у спорного договора от 7 мая 2003 г. №1 на передачу полномочий единоличного исполнительного органа признаков ничтожных сделок, предусмотренных ст.ст. 169-170 ГК РФ, а также то, что ООО «УК «ПМХ» фактически оказывало услуги по управлению текущей деятельностью ОАО «Кокс». Вывод же налогового органа о ничтожности названной сделки в связи с недостижением указанной в договоре цели сделан налоговым органом исключительно на основании анализа бухгалтерской и налоговой отчетности ОАО «Кокс», без сравнительного анализа изменений финансовых показателей эффективности управления до и после изменения порядка управления, а также без сравнения с результатами финансово-хозяйственной деятельности иных предприятий, выпускающих аналогичную продукцию. По результатам рассмотрения указанных дел вынесены судебные акты, вступившие в законную силу, законность и обоснованность содержащихся

сандров, И.В. Основы налоговых расследований / И.В. Александров. – СПб, 2003. – С.338; *Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н.* Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В.Брызгалин [и др.]. – М., 2006. – С.58; *Карякин, В.В.* Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления / В.В. Карякин // Современное право. – 2006. – №8. – С.21; *Ковалевская, Д.Е.* Налоговые преступления в уголовном праве РФ / Д.Е. Ковалевская // Налоговый вестник. – 2000. – №9. – С.18; *Крупин, М.Л.* Налоговое преступление: уголовно-правовая характеристика / М.Л. Крупин // Налоги и налогообложение. – 2006. – №4. – С.47 и др.

⁴ См.: СПС «КонсультантПлюс».

в них выводов суда поддержаны судом кассационной инстанции. В том числе постановлением арбитражного суда кассационной инстанции от 15 июня 2006 г. №Ф04-3564/2006 (23478-А27-11) отказано в удовлетворении требований налогового органа о признании недействительным договора от 7 мая 2003 г. №1 и о применении последствий недействительности этой сделки в связи с недоказанностью факта противоправной цели заключения оспариваемой сделки и наличия умысла сторон на достижение такой сделки.

Принимая решение по настоящему делу, арбитражный суд, исследовав в совокупности представленные доказательства (переписка с управляющей организацией, договоры, командировочные удостоверения, счета-фактуры, акты приемки оказанных услуг и другие документы) и дав им надлежащую правовую оценку также пришёл к правильному выводу о том, что управляющая компания фактически оказывала услуги по управлению текущей деятельностью ОАО «Кокс», создающей товары (работы, услуги), признаваемые объектом налогообложения НДС, что в свою очередь свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком условий п.1 ч.2 ст.171 НК РФ.

Таким образом, арбитражный суд признал несостоятельным довод инспекции о том, что действия сторон по заключению договора на управление экономически необоснованны и направлены лишь на уклонение от уплаты налогов⁵.

В то же время во многих случаях налоговые органы обосновано привлекают недобросовестного налогоплательщика к налоговой ответственности за неправомерное уменьшение налоговой базы вследствие осуществления экономически неоправданных затрат.

Приведём следующий пример. Как видно из материалов дела, Государственной налоговой инспекцией по г. Ярославлю проведена выездная документальная перепроверка Волгостроевского филиала Ярославского акционерного «Кредпромбанка» по соблюдению налогового законодательства при работе с ценными бумагами и привлечении вкладов населения за 1997 год. Результаты проверки оформлены актом от 30 апреля 1999 г. №31/25, в котором зафиксированы выявленные нарушения налогового законодательства, связанные с включением в за-

траты дисконта по собственным векселям (пункт 2.1.1.1. акта) и процентов по договорам банковского вклада, заключённым с сотрудниками банка (пункт 2.1.1.2. акта). За данные правонарушения банк привлечён к налоговой ответственности постановлением от 10 июня 1999 г. №31/25.

Иск о взыскании сумм налога на прибыль, пени и штрафа предъявлен в суд на основании статей 45, 46 НК РФ в связи с юридической переквалификацией налоговым органом сделок для целей налогообложения и принятием им решения о взыскании сумм налога и пени за пределами установленного срока. Этим обстоятельствам судом первой инстанции дана надлежащая правовая оценка.

В пункте 2.1.1.1. акта проверки отмечено неправомерное отнесение банком на затраты сумм дисконта по собственным векселям №№ 1274, 1275, 1276, 1277 и 1278, что привело к занижению налогооблагаемой прибыли на 103483 рубля. Неуплаченный налог на прибыль составил 44497 рублей.

Суд первой инстанции с этим выводом налогового органа согласился и иск в ответствующей части удовлетворил.

Кассационная инстанция считает, что постановление апелляционной инстанции подлежит отмене, а решение – оставлению в силе.

Действительно, в соответствии с пунктом 24 Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и кредитными учреждениями, учреждёнными Постановлением Правительства РФ от 16 мая 1994 г. №490, начисленные и уплаченные проценты по долговым обязательствам банка (облигациям, депозитным и сберегательным сертификатам, векселям и другим), в том числе суммы отрицательной разницы (дисконта) между ценой реализации указанных долговых ценных бумаг и их номинальной стоимостью, относятся к расходам, включаемым в себестоимость оказываемых банками услуг, и иным расходам, учитываемым при расчёте налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль.

Между тем, удовлетворяя иск, суд первой инстанции учёл следующие фактические обстоятельства дела, установленные на основе всестороннего, полного и объективного исследования представленных обстоятельств.

Отмеченные в акте проверки векселя продавались банком с дисконтом, составляющим более половины вексельной суммы. Предъявленные к

⁵ См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 5 июля 2006 г. №Ф04-2018/2006 (24186-А27-25) // СПС «КонсультантПлюс».

Правовое обеспечение национальной безопасности

погашению в тот же день, они оплачивались путём взаимозачёта с векселедержателем. При этом погашались обязательства последнего перед банком по оплате проданного ему ранее по номиналу векселя третьего лица. В итоге банк засчитывал дисконт по собственному векселю в оплату проданной им по номинальной стоимости ценной бумаги.

Период совершения указанных сделок, продажа векселей с большим дисконтом при наличии возможности продажи собственных векселей по номинальной стоимости, другие установленные судом фактические обстоятельства, подтверждённые представленными налоговым органом доказательствами, систематическое использование подобных схем (дела Арбитражного суда Ярославской области с участием ответчика №№ А82-141/99-А/1, А82-163/99-А/1) свидетельствуют о создании банком искусственной ситуации по увеличению затрат с целью минимизации налога на прибыль.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции обоснованно счёл отнесение ответчиком спорных сумм дисконта на затраты неправомерными.

Апелляционная инстанция не признала указанные сделки ничтожными, однако это не опровергает выводов суда первой инстанции, а потому достаточных правовых оснований для отмены решения в указанной части у неё не имелось⁶.

Не меньший интерес в свете изложенного представляет позиция Высшего Арбитражного Суда РФ по вопросу определения экономической необоснованности расходов, выраженная в Постановлении от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В частности, Суд указывает, что налоговая выгода, вызванная экономически неоправданными затратами, может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Судам необходимо иметь в виду, что следующие обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции; взаимозависимость участников сделок; неритмичный характер хозяйственных операций; нарушение налогового законодательства в прошлом; разовый характер операции; осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика; осуществление расчетов с использованием одного банка; осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций; использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

⁶ См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 11 мая 2000 г. по делу №А82-195/99-А/1 // СПС «КонсультантПлюс».

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, в частности, указанными в пункте 5 настоящего Постановления, могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды⁷.

Как видим, в Постановлении Пленума ВАС в целом нашли отражение подходы арбитражной практики к рассмотрению соответствующего вопроса, существовавшие ранее. В то же время в названном Постановлении впервые была предпринята попытка определения некоторых критериев разграничения экономически обоснованных и экономически оправданных затрат. Однако многие положения указанного Постановления не бесспорны.

В частности, при перечислении в п.5 обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, Суд не указал, что оценка экономической эффективности понесённых налогоплательщиком расходов не предусмотрена налоговым законодательством в качестве критерия формирования налоговой базы. Экономическая оправданность не равнозначна экономической эффективности, поскольку эффективность отражает степень умелости ведения хозяйственной деятельности и является качественным показателем⁸. Налогообложение же должно строиться на количественных показателях, получивших отражение в бухгалтерском или налоговой учёте.

В целом подобная позиция находит отражение и в относительно недавних решениях арбитражной практики.

Приведём пример. Как следует из материалов дела и установлено судом первой инстанции, порядок отнесения расходов к прямым расходам отражен в учетной политике ОАО «Костромской завод

Мотордеталь», утвержденной на 2006 год приказом от 22 декабря 2005 г. №366 «Об утверждении учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2006 год». Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров, отгруженных для целей исчисления налога на прибыль на 2006 год, установлен в распоряжении от 22 декабря 2005 г. №65-44-09.

Как следует из пункта 1.2 указанного распоряжения, сумма прямых расходов, распределяемая на остатки продукции на складе на конец месяца, определяется как произведение суммы осуществленных в течение месяца прямых расходов, без приходящихся на остатки НЗП, на коэффициент, равный отношению стоимости остатков продукции на складе в учетных ценах к общему объему выпущенной за месяц продукции в учетных ценах. При этом общий объем выпущенной за месяц продукции в учетных ценах определен как сумма остатков готовой продукции на конец текущего месяца и готовой продукции, выпущенной за тот же месяц.

Соответственно, фактически спор между налоговым органом и Обществом сводится к оценке того, насколько экономически обоснованно показатели, предусмотренные в пункте 1 статьи 319 НК РФ, применены ОАО «Костромской завод Мотордеталь» при расчете НЗП.

С учетом того, что в законодательстве отсутствует четкий расчет (методика) по данному вопросу, суд первой инстанции пришел к выводу о несостоятельности довода налогового органа по данному эпизоду. Общество вправе использовать ту методику расчета суммы прямых расходов, приходящихся на остаток готовой продукции на складе, применение которой более выгодно заявителю в его учетной политике для целей налогообложения с целью оптимизации своих расходов, в том числе и на уплату налогов, при условии, что данная методика расчета не противоречит налоговому законодательству. Кроме того, формула расчета, установленная в распоряжении ОАО «Костромской завод Мотордеталь» от 22 декабря 2005 г. №65-44-09 «О порядке оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров, отгруженных для целей исчисления налога на прибыль» на 2006 год, верна, что подтвердили и сами представители Инспекции в судебном заседании.

В соответствии с позицией Конституционного Суда Российской Федерации изложенной в постановлении от 24 февраля 2004 г. №3-П, а также по-

⁷ П.7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ См.: Цыганков В. Экономическая обоснованность расходов в понимании Налогового кодекса РФ / В. Цыганков // *Хозяйство и право*. – 2009. – №4. – С.86; Дорошков В.В., Колоколов Н.А. Квалификация деяний по статьям 198, 199, 199¹, 199² УК РФ и их отграничение от смежных составов преступлений и правонарушений / В.В. Дорошков, Н.А. Колоколов // *Уголовный процесс*. – 2006. – №12; Крутин М.Л. Личность налогового преступника: опыт персонологического исследования / М.Л. Крутин // СПС «КонсультантПлюс»; *Налоговое право России: учебник для вузов* / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2007 и др.

зией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлениях от 26 февраля 2008 г. №11542/07 и от 9 декабря 2008 г. №9520/08, хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. При этом налоговое законодательство не использует понятие «экономическая целесообразность» и не регулирует порядок ведения финансово-хозяйственной деятельности, следовательно, хозяйственная деятельность Общества не подлежит оценке Инспекцией или судом с точки зрения целесообразности, эффективности, рациональности.

Судебный контроль призван обеспечивать защиту прав и свобод, а не проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых Обществом, которое обладает самостоятельностью и широкой дискрецией при принятии решений в сфере бизнеса. Следовательно, суды не оценивают экономическую целесообразность, поскольку в силу рискованного характера предпринимательской деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Оценив все имеющиеся в деле доказательства, суд пришел к выводу, что Общество правомерно реализовало свое право самостоятельно определять порядок распределения в налоговом учете прямых расходов между незавершенным производством, изготовленной и реализованной в текущем периоде готовой продукции, остатками НЗП и остатками готовой продукции, а также то, что ОАО «Костромской завод Мотордеталь» правомерно использует применяемый расчет в течение второго налогового периода подряд⁹.

Думается, внесение в Постановление ВАС №53 пункта о необходимости учёта судами количественных показателей, получивших отражение в бухгалтерском или налоговой учёте, при обосновании вывода об обоснованности или необоснованности произведённых налогоплательщиком расходов, уменьшающих налоговую базу, способствовало бы укреплению законности в данной сфере и обеспечению свободы экономической деятельности, закреплённой в Конституции РФ.

⁹ См.: Постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского округа от 13 мая 2009 г. по делу №А31-4842/2008-26 // СПС «КонсультантПлюс».

Библиография:

1. Абанин М. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М. Абанин // Право и экономика. – 2004. – №2.
2. Александров И.В. Основы налоговых расследований / И.В. Александров. – СПб, 2003.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин [и др.]. – М., 2006.
4. Дорошков В.В., Колоколов Н.А. Квалификация деяний по статьям 198, 199, 1991, 1992 УК РФ и их отграничение от смежных составов преступлений и правонарушений / В.В. Дорошков, Н.А. Колоколов // Уголовный процесс. – 2006. – №12.
5. Карякин В.В. Проблемы применения уголовной ответственности за налоговые преступления / В.В. Карякин // Современное право. – 2006. – №8.
6. Ковалевская Д.Е. Налоговые преступления в уголовном праве РФ / Д.Е. Ковалевская // Налоговый вестник. – 2000. – №9.
7. Крупин М.Л. Налоговое преступление: уголовно-правовая характеристика / М.Л. Крупин // Налоги и налогообложение. – 2006. – №4.
8. Крупин М.Л. Личность налогового преступника: опыт персонологического исследования / М.Л. Крупин // СПС «КонсультантПлюс».
9. Налоговое право России: учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – М., 2007.
10. Цыганков В. Экономическая обоснованность расходов в понимании Налогового кодекса РФ / В. Цыганков // Хозяйство и право. – 2009. – №4.

References (transliteration):

1. Abanin M. Otvetstvennost' za prestupleniya v sfere nalogooblozheniya: novye izmeneniya v Ugolovnom kodekse RF / M. Abanin // Pravo i ekonomika. – 2004. – №2.
2. Aleksandrov I.V. Osnovy nalogovyh rassledovaniy / I.V. Aleksandrov. – SPb, 2003.
3. Bryzgalin A.V., Bernik V.R., Golovkin A.N. Nalogo-vaya optimizaciya: principy, metody, rekomendacii, arbitrazhnaya praktika / A.V. Bryzgalin [i dr.]. – M., 2006.

4. Doroshkov V.V., Kolokolov N.A. Kvalifikaciya deyanij po stat'yam 198, 199, 1991, 1992 UK RF i ih otgranichenie ot smezhnyh sostavov prestuplenij i pravonarushenij / V.V. Doroshkov, N.A. Kolokolov // Ugolovnyy process. – 2006. – №12.
5. Karyakin V.V. Problemy primeneniya ugolovnoy otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya / V.V. Karyakin // Sovremennoe pravo. – 2006. – №8.
6. Kovalevskaya D.E. Nalogovye prestupleniya v ugolovnom prave RF / D.E. Kovalevskaya // Nalogovyy vestnik. – 2000. – №9.
7. Krupin M.L. Nalogovoe prestuplenie: ugolovno-pravovaya harakteristika / M.L. Krupin // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2006. – №4.
8. Krupin M.L. Lichnost' nalogovogo prestupnika: opyt personologicheskogo issledovaniya / M.L. Krupin // SPS «Konsul'tantPlyus».
9. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnyy dlya vuzov / Otv. red. Yu.A. Krohina. – M., 2007.
10. Cygankov V. Ekonomicheskaya obosnovannost' rashodov v ponimanii Nalogovogo kodeksa RF / V. Cygankov // Hozyaystvo i pravo. – 2009. – №4.