

ПОДХОД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ К ПОНЯТИЮ «УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ»

© 2021 г. Д. Я. Подшивалова

Московский государственный институт международных отношений (университет)
МИД России (МГИМО)

E-mail: d.podshivalova@inno.mgimo.ru

Поступила в редакцию 15.09.2020 г.

Аннотация. В настоящей статье анализируются подходы российских исследователей к понятиям «уклонение от налогообложения», «уклонение от уплаты налогов», «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов», «избежание налогов», «обход налогов». Целью статьи является разграничение допустимых и недопустимых действий налогоплательщиков по минимизации налогов и определение понятия «уклонение от налогообложения», что имеет важное значение для последующего анализа практики противодействия данному негативному явлению.

Ключевые слова: налоговое право, уклонение от налогообложения, уклонение от уплаты налогов, налоговое планирование, налоговая оптимизация, минимизация налогов, агрессивное налоговое планирование, налоговая обязанность, публичные интересы, общая норма противодействия уклонению от налогообложения.

Цитирование: Подшивалова Д.Я. Подход Российской Федерации к понятию «уклонение от налогообложения» // Государство и право. 2021. № 8. С. 164–170.

DOI: 10.31857/S102694520011577-5

THE APPROACH OF THE RUSSIAN FEDERATION TO THE CONCEPT OF “TAX AVOIDANCE”

© 2021 D. Ya. Podshivalova

Moscow state Institute of International Relations (University)
of the Ministry of Foreign Affairs of Russia (MGIMO)

E-mail: d.podshivalova@inno.mgimo.ru

Received 15.09.2020

Abstract. This article analyzes the approaches of Russian researchers to the concepts of tax avoidance, tax evasion, tax planning, tax mitigation, tax minimization. The purpose of the article is to distinguish between acceptable and unacceptable actions of taxpayers to minimize taxes and to define the concept of “tax avoidance”, which is important for the subsequent analysis of the practice of countering this phenomenon.

Key words: tax law, tax avoidance, tax evasion, tax planning, tax mitigation, tax minimization, aggressive tax planning, tax burden, public interest, General Anti-Avoidance Rule.

For citation: Podshivalova, D. Ya. (2021). The approach of the Russian Federation to the concept of “tax avoidance” // Gosudarstvo i pravo=State and Law, No. 8, pp. 164–170.

Введение

В отечественной научной литературе оперируют различными терминами для обозначения действий налогоплательщиков, направленных на снижение налогового бремени, в частности «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от налогообложения», «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов», «избегание налогов», «обход налогов». В то же время определение данных понятий в законодательстве Российской Федерации отсутствует, что затрудняет определение понятия «уклонение от налогообложения» и его разграничение с другими указанными понятиями.

Налоговое планирование, налоговая оптимизация и минимизация налогов

В российской юридической и экономической научно-правовой мысли исследование действий налогоплательщиков по уменьшению налогового бремени, как правило, начинается с анализа таких категорий, как «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов».

Налоговое планирование. Существует многообразие подходов к определению понятия «налоговое планирование». С экономической точки зрения налоговое планирование представляет собой вид управленческой деятельности¹, часть финансового менеджмента организации², разработку планов экономического и социального развития, а также комплекса практических мер по их выполнению³. Е.С. Вылкова, обобщая подходы экономических исследований, определяет налоговое планирование как часть управления финансово-хозяйственной деятельности, заключающейся в «установлении желаемого будущего состояния объема и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»⁴.

С юридической точки зрения под налоговым планированием понимаются правомерные действия налогоплательщика, направленные на уменьшение налоговой обязанности, т.е. налоговое планирование как вид управленческой деятельности приобретает юридическую оценку. Например, Т.А. Гусева определяет налоговое планирование как «выбор наиболее выгодных правовых форм осуществления деятельности с целью исчисления оптимальной суммы налогов в конкретных условиях хозяйствования в соответствии с действующим законодательством»⁵. В учебнике под редакцией С.Г. Пепеляева налоговое планирование определяется как «разработка и применение специальных приемов

уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика правомерными способами»⁶.

Налоговая оптимизация. Понятие «налоговая оптимизация» является составной частью налогового планирования. В целом как юридические, так и экономические исследования при определении данной категории делают особый акцент на правомерности действий налогоплательщика⁷. В частности, И.И. Кучеров определяет налоговую оптимизацию как «уменьшение размера налоговых обязательств посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»⁸. Согласно обоснованной позиции некоторых исследователей налоговая оптимизация является правом налогоплательщика⁹. Например, Д.Г. Черник определяет оптимизацию налогообложения как право налогоплательщика использовать все не запрещенные законом способы и средства, пути и методы для минимизации налоговых обязательств¹⁰. Российская правоприменительная практика также следует такому подходу и признает право налогоплательщика на налоговую оптимизацию¹¹. ФНС России указывает, что «положения Налогового кодекса РФ не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными»¹².

Минимизация налогов. С понятиями «налоговое планирование» и «налоговая оптимизация» связано понятие «минимизация налогов». Данное понятие является нейтральным, поскольку не дает юридическую оценку действиям налогоплательщика. В частности, Е.Г. Васильева указывает, что налоговая минимизация представляет собой «предельно допустимую действующим законодательством возможность уменьшения налоговых обязательств»¹³.

Уклонение от налогообложения

Некоторые исследователи полагают, что основанием для определения уклонения от налогообложения является противоправность. Данная точка зрения заключается в том, что под уклонением от налогообложения понимается уменьшение размера налоговых платежей с использованием

⁶ Пепеляев С.Г. Налоговое право: учеб. для вузов. М., 2016. С. 743.

⁷ См., напр.: Пилипенко А.А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // Налоги. 2012. № 3. С. 10–13.

⁸ Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. С. 117.

⁹ См., напр.: Сунцева П.В. Правовая природа оптимизации налогообложения // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 210, 211.

¹⁰ См.: Налоги и налогообложение: учеб. / Д.Г. Черник и др. 2-е изд., доп. и перераб. М., 2003. С. 25, 26.

¹¹ См., напр.: Постановление Конституционного суда РФ от 27.05.2003 г. № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.

¹² См.: Письмо ФНС России от 31.10.2017 г. № ЕД-4-9/22123@ // Документ официально не опубликован.

¹³ Васильева Е.Г. Налоговая оптимизация и нормативные пределы ее реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования // Налоги. 2020. № 3. С. 29–34.

¹ См., напр.: Ермишина О.А. Налоговое планирование в холдингах: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007; Федечкина Д.Ю. Налоговое планирование в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2007; Воробьев Д.А. Налоговое планирование как механизм рационализации налоговой нагрузки предприятия: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2003.

² См.: Барулин С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие. М., 2006. С. 277.

³ См.: Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / под ред. И.А. Майбутова, А.П. Киреевко, Ю.Б. Иванова. М., 2015. С. 13.

⁴ Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учеб. для магистров. М., 2011. С. 13–42.

⁵ Гусева Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2008. С. 28.

незаконных методов¹⁴. В то же время учесть все аспекты уклонения от налогообложения — крайне сложная задача, нельзя заранее предусмотреть возможные варианты его проявления¹⁵. Уклонение от налогообложения может достигаться как законными, так и незаконными способами. Проблема определения понятия «уклонение от налогообложения» осложняется «пограничными» ситуациями, когда формально налогоплательщик соблюдает налоговое законодательство, но его действия противоречат смыслу налогового законодательства и являются для государства нежелательными, поскольку приводят к существенным потерям государственного бюджета. Отсутствие разграничительной линии между допустимыми и недопустимыми действиями налогоплательщиков по минимизации налоговой обязанности создает определенные трудности в определении понятия «уклонение от налогообложения».

Для обозначения таких пограничных действий налогоплательщика по снижению налоговой обязанности российские исследователи используют различные понятия, такие как «избежание налогов», «обход закона», «уход от налогов». Однако в научной литературе отсутствует единое понимание этих понятий. Представляется, что все эти понятия, по сути, есть аналоги перевода термина *tax avoidance*, развитие которого в зарубежной научно-правовой мысли произошло в 70–80-х годах прошлого столетия. Согласно Международному налоговому толковому словарю понятие *avoidance* означает действия налогоплательщика, направленные на уменьшение налогового бремени, не признаваемые преступным уклонением от уплаты налогов¹⁶. Дополнительно отмечено, что понятие *avoidance* может использоваться для обозначения как налоговой оптимизации в положительном значении (англ. *acceptable*), так и уклонения от налогообложения в негативном значении (англ. *unacceptable*)¹⁷.

Анализ зарубежных исследований позволяет говорить о том, что понятие *tax avoidance*, как правило, используется в негативном значении. Например, при анализе данного понятия основной акцент делается на искусственных налоговых схемах, которые не изменяют суть сделки, но являются основанием для благоприятного режима налогообложения¹⁸. Р.А. Тоома указывает, что *tax avoidance* представляет собой «нарушение социального контракта»¹⁹.

Российские исследователи используют многообразие терминов, являющихся схожими с понятием *tax avoidance* в зарубежной научной мысли. В частности, речь идет об

избежании налогов²⁰; обходе закона²¹; уходе от налогов²²; обходе налога²³; операциях, использующих пробелы в фискальном регулировании²⁴; легальной минимизации налоговой базы²⁵. В целом содержанием этих понятий является совершение налогоплательщиком формально допустимых налоговым законодательством хозяйственных операций, но с главной целью минимизации налогового бремени²⁶. В российской научной правовой мысли можно выделить различные оттенки, придаваемые российскими учеными российскими аналогами термина *tax avoidance*.

1. *Нейтральное значение без юридической характеристики*. В частности, В.В. Громов указывает, что понятия обход и избежание налогов являются синонимами термина налоговой минимизации, которое не имеет ни положительного, ни отрицательного значения²⁷. Д.Н. Шурухнова и Е.О. Бондарь отмечают, что обход налогов представляет собой «деятельность, которая прямо законодательство о налогах и сборах не нарушает, но и не соответствует заложенным в нем целям, а также может не иметь никакого иного экономического смысла, кроме как минимизации налога»²⁸.

2. *Положительное значение для обозначения правомерных действий*. Согласно А.В. Елинскому, избежание налогов представляет собой «правомерное использование определенного налогового режима в целях получения

²⁰ См., напр.: Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал рос. права. 2006. № 10. С. 140–143; Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование противодействия налоговому избежанию и уклонению // Налоги и финансы. 2011. № 3. С. 43–48.

²¹ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017; Фатхутдинов Р.С. Базовые компании в международном налогообложении доходов // Закон. 2015. № 2. С. 77–100.

²² См.: Литвинова Ю.М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юрид. журнал. 2017. № 4. С. 175–181.

²³ См., напр.: Гусева Т.А. Пределы осуществления налогового планирования с учетом международного опыта // Вестник Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа. 2006. № 6; Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. № 10. С. 35–41.

²⁴ См.: Хаванова И. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 7. С. 39–46.

²⁵ См.: Вахитов Р. Международная война с офшорами: как изменится налоговое планирование // Налоги и налоговое планирование. 2010. № 10. С. 31–34.

²⁶ Следует отметить, что наиболее нетипично термин «обход налогов» раскрывается в учебнике под редакцией С.Г. Пепеляева как ситуация, когда организация или физическое лицо не становится плательщиком, например, в следующих ситуациях (1) получаемый доход не подлежит налогообложению; (2) отсутствие регистрации в налоговых органах (с. 747).

²⁷ См.: Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (Проблемы правовой сущности): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

²⁸ Шурухнова Д.Н., Бондарь Е.О. Оценка обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды // Административное и муниципальное право. 2017. № 5. С. 1–8.

¹⁴ См., напр.: Коршунова М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля // Финансы. 2007. № 5. С. 26; Васильева Е.Г. Указ. соч. С. 29–34; Запинов В. Место, где встречаются налоги, уголовное право и... Конституция // Бизнес-адвокат. 2002. № 10; Соловьев И.Н. Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. 2001. № 9.

¹⁵ См.: Задорогин С.И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 65.

¹⁶ См.: International Tax Glossary. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 29, 30.

¹⁷ См.: ibid.

¹⁸ См.: Brooks M., Head J.G. Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice // Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: IBFD Publications, 1997. P. 71.

¹⁹ Tooma R.A. Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam: IBFD, 2008. P. 14.

преимуществ при уплате налогов, допускаемых самим законом»²⁹. М.Ю. Мижинский отождествляет понятия избежания налогообложения и налоговой оптимизации³⁰.

3. *Негативное значение для обозначения недобросовестного, но правомерного поведения налогоплательщика.* По мнению М.А. Громова, «обход налогов» представляет собой «преднамеренное поведение, не запрещенное установленным законом и состоящем в недобросовестном применении легальных методов в целях получения экономии на налогах»³¹. А.В. Демин характеризует «обход налоговых законов» как формально правомерное, но фактически недобросовестное поведение³².

4. *Негативное значение для обозначения уклонения от налогообложения.* Некоторые российские исследователи полагают, что действия налогоплательщика, не соответствующие «духу» налогового законодательства, по сути, есть уклонение от налогообложения, несмотря на существующую позицию о том, что термин «уклонение» присущ только российскому уголовному законодательству³³. В частности, как полагает Б.В. Мышкин, уклонение от уплаты налогов может представлять собой в т.ч. неправильную квалификацию сделки (например, заключение договора о совместной деятельности вместо договора аренды)³⁴. В монографии под редакцией И.А. Майбунова, А.П. Киреевского, Ю.Б. Иванова «избегание налогов» определяется как «уклонение от исполнения налоговых обязанностей, совершенное путем создания законных условий для неисполнения налоговой обязанности»³⁵. А.В. Брызгалов определяет обход налогов как «уклонение от уплаты налогов, совершенное по неосторожности; использование незапрещенных законом приемов, например, налоговых льгот и льготных налоговых режимов, неточностей, двусмысленности и неконкретности изложения отдельных положений законов о налогах, их коллизий и т.п.»³⁶. Российские государственные органы также квалифицируют недопустимые с их точки зрения действия налогоплательщиков по уменьшению налоговых платежей в качестве «уклонения». Например, в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на период 2016–2018 годов правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, фактического получателя дохода, понятия налогового резидентства

организаций характеризуются как правила противодействия уклонению от уплаты налогов³⁷.

Однако противоправность не может являться единственным критерием для определения уклонения от налогообложения. Представляется, что основой разграничения допустимых и не допустимых действий налогоплательщиков может являться не только нарушение правовых норм, но и **нарушение публичного интереса**. Ю.А. Тихомиров определяет публичный интерес как интерес признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит гарантией ее существования и развития³⁸. Публичный интерес должен находить свое обязательное выражение в нормах права³⁹. В сфере противодействия уклонению от налогообложения публичный интерес государства может быть выражен путем как установления, какие действия налогоплательщика могут представлять собой уклонение от налогообложения, так и особого юридического приема регулирования налоговых правоотношений — общей нормы противодействия уклонению от налогообложения (в зарубежной правовой науке обозначается как *general anti-avoidance rules*, далее — GAAR), которая содержит критерии того, какой вид действия налогоплательщика может признаваться недопустимым с точки зрения публичных интересов и может квалифицироваться в качестве уклонения от налогообложения.

Преступное уклонение от уплаты налогов

Отдельно необходимо рассматривать «преступное уклонение от уплаты налогов» (ст. 198, 199 УК РФ). Уголовно-наказуемое уклонение от уплаты налогов представляет собой деяние, совершенное в крупном или особо крупном размере одним из двух способов: (1) непредставление налоговой декларации или иных обязательных документов; (2) включение в декларацию или иные отчетные документы заведомо ложных сведений, к которым относятся сведения, не соответствующие действительности.

Следовательно, иные действия налогоплательщиков не могут быть квалифицированы в качестве преступного уклонения от уплаты налогов. История формирования диспозиций рассматриваемых уголовно-правовых норм также подтверждает недопустимость более широкого рассмотрения понятия «преступное уклонение от уплаты налогов». В 1998 г. диспозиция рассматриваемых статей Уголовного кодекса РФ была дополнена «иным способом» уклонения от уплаты налогов⁴⁰, что вызвало негативную реакцию в деловых кругах⁴¹. Например, согласно Е.Б. Мизулиной, эта норма может применяться «в отношении абсолютно всех случаев неуплаты налогов без выяснения обстоятельств

²⁹ Елинский А.В. Указ. соч. С. 140–143.

³⁰ См.: Мижинский М.Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании // Финансовое право. 2006. № 5. С. 13–17.

³¹ Громов М.А. Указ. соч. С. 57.

³² См.: Демин А.В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы // Правоведение. 2012. № 3. С. 146–157.

³³ См.: Громов М.А. Указ. соч. С. 46, 47.

³⁴ См.: Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 52.

³⁵ См.: Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / под ред. И.А. Майбунова, А.П. Киреевского, Ю.Б. Иванова. С. 14.

³⁶ Брызгалов А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалов, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. М., 2006. С. 17.

³⁷ См.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и плановый период 2017 и 2018 гг. // Документ официально не опубликован.

³⁸ См.: Тихомиров Ю.А. Публичное право: учеб. М., 1995. С. 55.

³⁹ См.: Бояринцева О.А. Особенности правовой природы баз данных, формируемых и используемых в сфере государственного и муниципального управления // Административное и муниципальное право. 2016. № 11. С. 934–940; Горшун Д.Н. Интерес в частном праве: вопросы теории. Казань, 2005. С. 82, 83.

⁴⁰ См.: Федеральный закон от 25.06.1998 г. № 92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 26, ст. 3012.

⁴¹ См., напр.: Макарова Е. Налогоплательщики ищут спасения от «иного способа» // Бизнес-адвокат. 2003. № 9.

по делу»⁴². В 2003 г. формулировку «иные способы» исключили⁴³. В связи с появившимися в 2014 г. законодательными предложениями об открытом перечне способов преступного уклонения от уплаты налогов многие специалисты по налоговому праву также высказали позицию о недопустимости такой поправки⁴⁴.

Данный вывод является значимым в практическом применении. А. Н. Ляскало отмечает, что несоответствие формы сделки ее содержанию на практике может приводить к уголовному преследованию⁴⁵. Полагаем, что уголовное преследование в данном случае недопустимо, поскольку можно говорить только о правильности отражения в учете той или иной операции с правовой и налоговой точки зрения. Из всех возможных ответных мер государства на нежелательное поведение налогоплательщика квалификация деяния в качестве преступного влечет негативные последствия, поэтому должна применяться только при необходимости.

Вывод

В связи с обозначенными доктринальными позициями полагаем, что уклонение от налогообложения можно обозначить в качестве комплексного понятия, включающего в себя как противоправные действия налогоплательщика с целью уменьшения налоговой обязанности (или уклонение от исполнения налоговой обязанности путем нарушения «буквы» налогового закона), так и совершение налогоплательщиком действий, в целом соответствующих положениям налогового законодательства, но признаваемых государством недопустимыми с точки зрения публичных интересов (или уклонение от исполнения налоговой обязанности путем нарушения «духа» налогового закона). Понятие «преступное уклонение от уплаты налогов» необходимо рассматривать отдельно как совершение преступных действий, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Барулин С. В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие. М., 2006. С. 277.
2. Бояринцева О. А. Особенности правовой природы баз данных, формируемых и используемых в сфере государственного и муниципального управления // Административное и муниципальное право. 2016. № 11. С. 934–940.
3. Брызгалов А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А. В. Брызгалов, В. Р. Берник, А. Н. Головкин. М., 2006. С. 17.
4. Васильева Е. Г. Налоговая оптимизация и нормативные пределы ее реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования // Налоги. 2020. № 3. С. 29–34.
5. Вахитов Р. Международная война с офшорами: как изменится налоговое планирование // Налоги и налоговое планирование. 2010. № 10. С. 31–34.
6. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М., 2017.
7. Воробьев Д. А. Налоговое планирование как механизм рационализации налоговой нагрузки предприятия: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2003.
8. Вылкова Е. С. Налоговое планирование: учеб. для магистров. М., 2011. С. 13–42.
9. Горшунов Д. Н. Интерес в частном праве: вопросы теории. Казань, 2005. С. 82, 83.
10. Громов М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (Проблемы правовой сущности): дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 46, 47, 57.
11. Гусева Т. А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2008. С. 28.
12. Гусева Т. А. Пределы осуществления налогового планирования с учетом международного опыта // Вестник Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа. 2006. № 6.
13. Демин А. В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы // Правоведение. 2012. № 3. С. 146–157.
14. Елинский А. В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал рос. права. 2006. № 10. С. 140–143.
15. Ермишина О. А. Налоговое планирование в холдингах: дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2007.
16. Задорогин С. И. Правовое обеспечение оптимизации налогообложения в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 65.
17. Зарипов В. Место, где встречаются налоги, уголовное право и... Конституция // Бизнес-адвокат. 2002. № 10.
18. Кикин А. Ю., Яни П. С. Неуплата налогов преступна // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 149, 150.
19. Коршунова М. В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля // Финансы. 2007. № 5. С. 26.
20. Кучеров И. И. Налоговое право России. М., 2001. С. 117.
21. Литвинова Ю. М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юрид. журнал. 2017. № 4. С. 175–181.
22. Ляскало А. Н. Разграничение налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов // Уголовное право. 2016. № 6. С. 45.
23. Макарова Е. Налогоплательщики ищут спасения от «инового способа» // Бизнес-адвокат. 2003. № 9.
24. Мачехин В. А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. № 10. С. 35–41.

⁴² Кикин А. Ю., Яни П. С. Неуплата налогов преступна // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 149, 150.

⁴³ См.: Федеральный закон от 08.12.2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Росс. газ. 2003. 16 дек.

⁴⁴ См.: Смирнов Г., Зарипов В., Головкин Л. и др. Налоговая оптимизация как преступление // Закон. 2014. № 8. С. 16–30.

⁴⁵ См.: Ляскало А. Н. Разграничение налоговой оптимизации и уклонения от уплаты налогов // Уголовное право. 2016. № 6. С. 45.

25. *Мижинский М. Ю.* Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании // Финансовое право. 2006. № 5. С. 13–17.
26. *Мышкин Б. В.* Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 52.
27. *Налоги и налогообложение: учеб. / Д. Г. Черник и др.* 2-е изд., доп. и перераб. М., 2003. С. 25, 26.
28. *Пепеляев С. Г.* Налоговое право: учеб. для вузов. М., 2016. С. 743, 747.
29. *Пилипенко А. А.* Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // Налоги. 2012. № 3. С. 10–13.
30. *Смирнов Г., Зарипов В., Головкин Л. и др.* Налоговая оптимизация как преступление // Закон. 2014. № 8. С. 16–30.
31. *Соловьев И. Н.* Уклонение от уплаты налогов и оптимизация налогообложения // Налоговый вестник. 2001. № 9.
32. *Сунцева П. В.* Правовая природа оптимизации налогообложения // Налоги и финансовое право. 2010. № 6. С. 210, 211.
33. *Тихомиров Ю. А.* Публичное право: учеб. М., 1995. С. 55.
34. *Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения / под ред. И. А. Майбутова, А. П. Киреевского, Ю. Б. Иванова.* М., 2015. С. 13, 14.
35. *Фатхутдинов Р. С.* Базовые компании в международном налогообложении доходов // Закон. 2015. № 2. С. 77–100.
36. *Федечкина Д. Ю.* Налоговое планирование в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2007.
37. *Хаванова И.* Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 7. С. 39–46.
38. *Шепенко Р. А.* Международно-правовое регулирование противодействия налоговому избежанию и уклонению // Налоги и финансы. 2011. № 3. С. 43–48.
39. *Шурухнова Д. Н., Бондарь Е. О.* Оценка обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды // Административное и муниципальное право. 2017. № 5. С. 1–8.
40. *Brooks M., Head J. G.* Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice // Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: IBFD Publications, 1997. P. 71.
41. *International Tax Glossary.* Amsterdam, 2005. P. 29, 30.
42. *Tooma R. A.* Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam, 2008. P. 14.
3. *Bryzgalin A. V.* Tax optimization: principles, methods, recommendations, arbitration practice / A. V. Bryzgalin, V. R. Bernik, A. N. Golovkin. M., 2006. P. 17 (in Russ.).
4. *Vasilyeva E. G.* Tax optimization and the regulatory limits of its implementation in the modern tax system: a national model of regulation // Taxes. 2020. No. 3. P. 29–34 (in Russ.).
5. *Vakhitov R.* International war with offshore companies: how tax planning will change // Taxes and tax planning. 2010. No. 10. P. 31–34 (in Russ.).
6. *Vinnitsky D. V.* International Tax Law: problems of theory and practice. M., 2017 (in Russ.).
7. *Vorobyev D. A.* Tax planning as a mechanism for rationalizing the tax burden of an enterprise: dis. ... candidate of Economic Sciences. SPb., 2003 (in Russ.).
8. *Vylkova E. S.* Tax planning: textbook for masters. M., 2011. P. 13–42 (in Russ.).
9. *Gorshunov D. N.* Interest in private law: questions of theory. Kazan, 2005. P. 82, 83 (in Russ.).
10. *Gromov M. A.* Legal regulation of tax planning in the Russian Federation (Problems of legal essence): dis. ... PhD in Law. M., 2003. P. 46, 47, 57 (in Russ.).
11. *Guseva T. A.* Legal regulation of tax planning in entrepreneurial activity: problems of theory and practice: dis. ... Doctor of Law. Saratov, 2008. P. 28 (in Russ.).
12. *Guseva T. A.* The limits of tax planning taking into account international experience // Bulletin of the Federal Arbitration Court of the West Siberian District. 2006. No. 6 (in Russ.).
13. *Demin A. V.* On the issue of judicial tax law: current state and future prospects // Law studies. 2012. No. 3. P. 146–157 (in Russ.).
14. *Elinsky A. V.* The experience of Great Britain and the USA in distinguishing between legal and illegal tax minimization and its significance for improving Russian legislation // Journal of Russ. law. 2006. No. 10. P. 140–143 (in Russ.).
15. *Ermishina O. A.* Tax planning in holdings: dis. ... candidate of Economic Sciences. SPb., 2007 (in Russ.).
16. *Zadorogin S. I.* Legal support for tax optimization in the Russian Federation: dis. ... candidate. jurid. M., 2004. P. 65 (in Russ.).
17. *Zaripov V.* The place where taxes, criminal law meet I... Constitution // Business Lawyer. 2002. No. 10 (in Russ.).
18. *Kikin A. Yu., Yani P. S.* Non-payment of taxes is criminal // Tax Bulletin. 2000. No. 10. P. 149, 150 (in Russ.).
19. *Korshunova M. V.* “Evasion” and “optimization” in the system of tax control // Finance. 2007. No. 5. P. 26 (in Russ.).
20. *Kuchеров I. I.* Tax law of Russia. Moscow, 2001. P. 117 (in Russ.).
21. *Litvinova Yu. M.* Tax monitoring: experience of legal regulation in foreign countries and prospects for development in the Russian Federation // Leningrad legal journal. 2017. No. 4. P. 175–181 (in Russ.).
22. *Lyaskalo A. N.* Differentiation of tax optimization and tax evasion // Criminal law. 2016. No. 6. P. 45 (in Russ.).
23. *Makarova E.* Taxpayers are looking for salvation from “another way” // Business-lawyer. 2003. No. 9 (in Russ.).

REFERENCES

1. *Barulin S. V.* Theory and history of taxation: textbook. M., 2006. P. 277 (in Russ.).
2. *Boyarintseva O. A.* Features of the legal nature of databases formed and used in the field of state and municipal management // Administrative and Municipal Law. 2016. No. 11. P. 934–940 (in Russ.).

24. *Machehkin V.A.* Tax code and tax planning // Legislation. 1999. No. 10. P. 35–41 (in Russ.).
25. *Mizhinsky M. Yu.* The fight against tax evasion: the legal experience of Great Britain // Financial Law. 2006. No. 5. P. 13–17 (in Russ.).
26. *Myshkin B. V.* Tax optimization as a manifestation of tax legal personality: dis. ... PhD in Law. M., 2004. P. 52 (in Russ.).
27. Taxes and taxation: textbook / D.G. Chernik et al. 2nd ed., add. and pererab. M., 2003. P. 25, 26 (in Russ.).
28. *Pepelyaev S.G.* Tax Law: textbook. for universities. M., 2016. P. 743, 747 (in Russ.).
29. *Pilipenko A.A.* Tax planning (optimization): modeling of scientific approaches // Taxes. 2012. No. 3. P. 10–13 (in Russ.).
30. *Smirnov G., Zaripov V., Golovko L., etc.* Tax optimization as a crime // Law. 2014. No. 8. P. 16–30 (in Russ.).
31. *Solovyov I.N.* Tax evasion and tax optimization // Tax Bulletin. 2001. No. 9 (in Russ.).
32. *Suntseva P.V.* The legal nature of tax optimization // Taxes and Financial Law. 2010. No. 6. P. 210, 211 (in Russ.).
33. *Tikhomirov Yu. A.* Public law: textbook. M., 1995. P. 55 (in Russ.).
34. Tax evasion. Problems and solutions / edited by I.A. Mayburov, A.P. Kireenko, Yu. B. Ivanov. M., 2015. P. 13, 14 (in Russ.).
35. *Fatkhutdinov R.S.* Basic companies in international income taxation // Law. 2015. No. 2. P. 77–100 (in Russ.).
36. *Fedechkina D. Yu.* Tax planning in commercial organizations: dis. ... candidate of Economic Sciences. Saratov, 2007 (in Russ.).
37. *Khavanova I.* Interest and dividends: the conflict of qualifications in taxation // Tax Bulletin. 2013. No. 7. P. 39–46 (in Russ.).
38. *Shepenko R.A.* International legal regulation of countering tax avoidance and evasion // Taxes and Finance 2011. No. 3. P. 43–48 (in Russ.).
39. *Shurukhnova D.N., Bondar E.O.* Assessment of the validity of receiving tax benefits by taxpayers // Administrative and Municipal Law. 2017. No. 5. P. 1–8 (in Russ.).
40. *Brooks M., Head J.G.* Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice // Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: IBFD Publications, 1997. P. 71.
41. International Tax Glossary. Amsterdam, 2005. P. 29, 30.
42. *Tooma R.A.* Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam, 2008. P. 14.

Сведения об авторе

ПОДШИВАЛОВА Дарья Яковлевна — аспирантка Московского государственного института международных отношений (университет) МИД России (МГИМО); 119454 г. Москва, пр-т Вернадского, д. 76

Authors' information

PODSHIVALOVA Darya Ya. — post-graduate of the Moscow state Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of Russia (MGIMO); 76 Vernadskogo ave., 119454 Moscow, Russia