Тихонов Дмитрий Николаевич. Налоговое планирование на российских предприятиях : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Б. м., 0 176 c. РГБ ОД, 61:03-8/3894-6

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Налоговое планирование как элемент финансового планирования

1.1. Значение налогов для экономики государства

1.2. Классификация налогов

1.3. Общая характеристика налоговой системы РФ

1.4. Основы методологии планирования налоговых платежей

Глава 2. Действующая организация налогового планирования

2.1. Экономическое содержание налогового планирования.

2.2. Классификация видов налогового планирования

2.3. Содержание налогового планирования

2.4. Методы налогового планирования, отраженные в налоговых схемах

Глава 3. Основные направления совершенствования налогового планирования

3.1. Анализ недостатков налогового планирования

3.2. Пути совершенствования налогового планирования на предприятиях

Заключение

Литература

**Введение к работе**

Десятилетие реформ существенно изменило всю российскую экономику.

Становление рыночных отношений привело к появлению в России ряда совершенно новых экономических институтов и модернизации имеющихся. Налоговая система России стала одним из важнейших социально-экономических институтов страны, в эффективной работе которого заинтересованы и государство, и предприятия, и население.

Налогообложению посвящено большое количество исследований. Налоговая тематика освещается в целом ряде специализированных изданий. При всем многообразии исследований, посвященных налогам, нельзя не заметить их явной однобокости: в своем большинстве они посвящены исключительно действующей налоговой системе РФ, и в основном, представляют собой некоторую совокупность цитат из налогового законодательства и комментариев к ним.

Фактически все эти исследования изучают налоги лишь с точки зрения организации их полной и своевременной уплаты. Налогоплательщик в этом процессе обычно рассматривается как исполнительный и безынициативный субъект, стремящийся выполнять все указания властей, касающиеся налогообложения. Но такая модель весьма далека от реальности, причем не только в нашей стране.

Па самом деле большинство налогоплательщиков на протяжении всех лет российских реформ постоянно предпринимали и предпринимают различные шаги по минимизации налоговых платежей.

Российский феномен стремления хозяйствующих субъектов к налоговой экономии ничем особенным не отличается от общемировой практики. В книге К. Коттке «Грязные деньги» [1] упоминаются последствия вступления в силу закона ФРГ «Об амнистии» от 25.07.1988 г. Согласно этому закону, лица, которые до 31.12.1990 г. правильно и полностью продекларировали свой капитал и доходы от него за 1986 и 1987 годы или заявили о скрытых ими доходах за эти же годы, освобождались от ответственности за подачу неверных данных в предыдущие годы и даже от уплаты сокрытых налогов за предыдущие годы. К 31.12.1990 г. было подано более 750.000 таких заявлений. Всего было дополнительно продекларировано капитала на сумму более 21 млрд. марок и доходов на капитал более 2,4 млрд. марок. И это в стране, которая часто служит неким образцом законопочитания.

В силу расширяющегося применения и огромного значения как для налогоплательщиков, так и для бюджета, важным объектом для изучения становится налоговое планирование.

Оно имеет в качестве предмета своего исследования не совокупность наїогов, а действия налогоплательщиков по управлению и планированию налогообложением. I Галоговое планирование изначально рассматривает налогоплательщика как экономически активное лицо, которое в целях повышения эффективности своего бизнеса готово рассматривать различные пути, ведущие к повышению прибьити. В рамках налогового планирования налогоплательщик стремится к управлению экономическими процессами, в том числе и налогообложением.

Налоговое планирование как целенаправленная деятельность существенно влияет на всю экономику страны. По оценкам ряда специалистов, недополученные поступления в бюджет из-за налогового планирования оцениваются как минимум в 3 - 5 % от валового внутреннего продукта страны, что составляет 160 — 260 млрд. руб. в год. Только по нефтедобывающей отрасли суммы недополученных налогов оцениваются в 9 млрд. долл. в год (подробно описано в параграфе 2.3. настоящей работы). Учитывая, что в среднем в бюджеты всех уровней в РФ в виде налогов поступает около 25 % ВВП, приведенная выше сумма является очень значимой.

По информации газеты "КоммерсантЪ" [78], хотя фискальные итоги 2002 года еще подведены полностью, но результаты 11 месяцев работы МНС известны: недобор налогов (без учета единого социального налога) за этот период превысил уже 45 миллиардов рублей. Существенное влияние на такие показатели сборов налогов оказывают целенаправленные действия крупнейших компаний страны в области налогового планирования. Так, по информации газеты «Ведомости» [79], основанной па данных Счетной палаты, нефтяная компания "Сибнефть" только в 2001 г. законно недоплатила в бюджет 10 миллиардов рублей. Большую часть своей нефти компания продавала через трейдерские фирмы, половина сотрудников которых были инвалидами. Зато акционеры "Сибнефти" получили в том же году 29 млрд. руб. дивидендов.

Как рассказывает аудитор Счетной палаты Владимир Пансков, нефтяная компания использовала две совершенно законные схемы налоговой минимизации. Основное добывающее подразделение холдинга - "Сибнефть-Ноябрьскнефтегаз" -продавало всю свою нефть (98,4% добычи холдинга в 2001 г.) чукотским и калмыцким фирмам, которые тут же перепродавали сырье самой "Сибнефти" в два-три раза дороже. Прибыль от этих операций облагалась в 2001 г. налогом по ставке 5,5%. Во первых, трейдеры полностью освобождались от региональной и местной частей налога на прибыль, на которые приходилось 24% из ставки в 35%. А чтобы уменьшить подлежащие уплате 11% еще в два раза, трейдеры использовали труд инвалидов.

Приведенные выше финансовые показатели показывают большую значимость и актуальность налогового планирования, как для предприятий, так и для государства.

Несмотря на это, до настоящего времени в России не сформирован официальный подход к такому тонкому и существенному моменту налогового планирования, как определение той грани, за которой абсолютно легальный и законный процесс минимизации налогов оборачивается противозаконной и преследуемой Уголовным кодексом РФ деятельностью.

В данном исследовании речь пойдет о налоговом планировании в микроэкономике - в интересах отдельного налогоплательщика (предприятия, предпринимателя).

В рамках отдельного предприятия налоговое планирование представляет собой полезный инструмент для собственников, руководителей и специалистов финансового направления, который может существенно влиять на прибыльность предприятия и напрямую затрагивает безопасность руководителей предприятия, которые могут быть привлечены к ответственности, в том числе и уголовной, за налоговые правонарушения и преступления.

Главной задачей диссертации является обоснование значения и целесообразности налогового планирования для предприятий. Это предполагает установление и анализ совокупности следующих фактов:

налоговое планирование, предполагающее уменьшение налогов предприятий

в РФ в рамках закона возможно;

эффективность налогового планирования, как специфического подвида

финансовой деятельности достаточно высока;

налоговое планирование предприятия можно организовать как управляемый

процесс при соблюдении определенных правил. Кроме этого, в диссертации автор предложил новый подход к экономическим предпосылкам налогового планирования, предложил свой вариант достаточно удобной прикладной классификации видов налогового планирования, исследовал наиболее значимые особенности налогового планирования как вида экономической деятельности и составной части финансового планирования.

В данном исследовании рассматриваются также смежные для налогового планирования области экономической деятельности - финансовое планирование, антимонопольное и валютное регулирование, корпоративное регулирование, судебный процесс. Дано описание системы налогового законодательства, натоговой системы и собственно налогового планирования. Уделено внимание огромному массиву подзаконных налоговых актов. Предложена терминология налогового планирования. Произведено пошаговое описание процесса налогового планирования и его особенностей. В качестве прикладного примера применения налогового планирования па практике приведены итоги альтернативных расчетов комплексного налогообложения типового инвестиционного проекта для малого бизнеса.

Несмотря на экономический характер данного исследования, в нем большое место занимает анализ налогового законодательства, нормативных и разъясняющих документов министерств и ведомств, регулирующих налоговую сферу, а также судебной практики. Это вызвано спецификой происходящих в РФ процессов налогового планирования. Основные правила налогообложения устанавливаются законами; для воплощения на практике оптимизационных налоговых схем необходимо детально учитывать позиции (пусть и не всегда основанные на законе) Министерства РФ по налогам и сборам и Министерства финансов РФ; для избежания налоговых конфликтов целесообразно учитывать позицию судов по вопросам налогообложения (если дело дошло до судебного конфликта, прогнозы по поводу исхода дела требуют изучения судебной практики). Только таким образом налогоплательщик может понять, как организовано налогообложение, как власть относится к его отдельным проблемам, и как урегулируются соответствующие конфликты.

Одна из задач настоящего исследования - предоставить необходимую информацию не только руководителям предприятий и предпринимателям, но и законодателям, работникам контрольных и надзорных органов, в первую очередь работникам Министерства РФ по налогам и сборам. Понимание объективной картины реально существующего в экономике РФ налогового планирования, на взгляд автора, будет достаточно полезным для соответствующих чиновников.

Состояние научной разработанности проблемы. Большинство исследований в налоговой области за последние десять лет посвящены, в значительной степени, прежде всего самой налоговой системе и налоговым процедурам. Тематика налогового управления її планирования, видимо в силу не вполне прозрачных отношений налогоплательщиков с финансовыми и налоговыми властями, в отечественной

литературе освещена незначительно. Существенным является прикладной, эмпирический характер налогового управления и планирования. Без реального участия в процессах налогового планирования, только на основе материалов законодательства и учебников, изучать указанные проблемы весьма сложно.

Современных серьезных российских трудов по налоговому планированию очень мало. Одним из первых трудов, и наверняка самым объемным, является книга «Налоговое планирование на предприятиях и в организациях» под редакцией Б. А. Рагозина [2]. Однако собственно налоговому планированию посвящено не более 5 % текста. Авторы этой книги основное внимание сосредоточили на тщательном описании действующей налоговой системы и изложении существующих налоговых льгот. Па взгляд автора, соотношение полноты изложения и объема книги свидетельствует о затруднительном использовании на практике данной работы. Авторам этой книги сложно учитывать постоянные изменения в налоговом законодательстве, а читателям затруднительно знакомиться с обновленным переизданием.

В ряде монографий с похожими названиями авторы освещают различные аспекты налогового планирования. В книге В.Я. Кожинова «Налоговое планирование. Рекомендации бухгалтеру» [3] основное внимание уделено налоговому учету.

Книга Д.Ю. Мельника «Налоговый менеджмент» [4] рассматривает многие проблемы налогового планирования, в ней приводится большое количество примеров, R том числе и из иностранной практики. В частности, автор одним из первых в отечественной литературе аргументировано исследует соотношение оптимизации и минимизации налогов.

В многоплановой книге Т.Ф. Юткиной «Налоги и налогообложение» [5 ] рассмотрены в том числе вопросы корпоративного налогового менеджмента.

Юридические аспекты налоговых правоотношений подробно изложены в книге «Налоговое право» под редакцией С.Г. Пепеляева [6].

В книге Р.Ф. Галимзянова «Управление налогами на предприятии» [7] автор изначально принимает к рассмотрению только организацию налогового учета и контроль за правильностью налоговых расчетов- Минимизацию налогов и структурные преобразования на предприятии он лишь упоминает. Применение в названии книги термина «управление», при таком зауженном подходе, не вполне оправданно.

Одной из последних книг, подробно описывающих налоговое планирование, является книга А.В. Брызгалина, В.Р. Берника, А.Н. Головкина, В.В. Брызгалина «Методы налоговой оптимизации» [8]. Однако ее незначительный объем не позволил

авторам системно и детально рассмотреть все значимые вопросы налогового планирования.

Изучая налоговое планирование, нельзя не упомянуть ряд известных российских специалистов в области налогов, чьи многочисленные книги и статьи весьма интересны и полезны. К ним относятся, прежде всего, Д.Г, Черник, A.IL Медведев, Л.В. Гфызгалин.

В течение 1997 — 2001 годов рядом специалистов, в основном из Москвы и Санкт-Петербурга были защищены диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук в области налогообложения [15, 19, 32, 44, 49J, однако прикладные аспекты деятельности предприятий по минимизации налогов в этих работах детально не исследовались.

При подготовке диссертации использовались труды известных зарубежных специалистов по вопросам теории экономики и налогообложения. Среди них Л. Маршалл, Дж. Гэлбрейт, II. Самуэльсон, Дж. Э. Стиглиц, К.Коттке и др. Вместе с тем необходимо уточнить, что сложившиеся российские правовая и налоговая системы обладают выраженным своеобразием. Практика бизнеса и система отношений с партнерами и чиновниками в РФ носят особенный характер, весьма далекий от западных стандартов.

Важным источником актуальной информации для данной диссертации стал І Інтернет. Весьма полезными для работы оказались основные отечественные справочные правовые системы «Гарант», «КонсультантПлюс» и «Кодекс».

Целью диссертации является исследование и разработка методологических подходов к процессу управления и планирования налогами на предприятии, как к системной, поддающейся анализу экономически эффективной деятельности предприятия.

В соответствии с общей целью диссертации решались следующие задачи:

обоснования целесообразности налогового планирования для российских предприятий, как важного вида их финансовой деятельности; классификации видов налогового планирования; анализа экономического содержания налогового планирования; системного описания налогового планирования, как целенаправленной экономической деятельности; - разработки методологических подходов к процессу налогового планирования;

исследования основных содержательных моментов, оказывающих наибольшее влияние на налоговое планирование. Объектом исследования является деятельность предприятий по управлению и планированию налогами.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования являются научные труды отечественных и зарубежных специалистов в области налогообложения и налогового планирования.

Фактологическую и статистическую основу диссертации составили

законодательные и нормативные акты РФ и отдельных субъектов РФ, акты международного законодательства, материалы Госкомстата РФ, аналитические материалы ряда отечественных организаций, актуальная информация о налоговом планировании, содержащаяся в Интернете и средствах массовой информации. Научная новизна исследования состоит в следующем:

приведено комплексное обоснование целесообразности налогового планирования для российских предприятий; решена задача классификации видов налогового планирования; исследована экономическая природа деятельности предприятий по минимизации налогов, проанализирована связь между расходами на налоговое планирование, рисками, свойственными этой деятельности, и получаемыми предприятиями выгодами;

исследованы смежные области законодательства, оказывающие серьезное воздействие на налоговое планирование; - предложена оптимальная процедура и последовательность этапов налогового планирования, рекомендован необходимый состав документов при этом планировании;

реализован принцип системности в изложении материала, что позволило проанализировать основные содержательные моменты налогового планирования;

предложены практические рекомендации, позволяющие предприятиям-налогоплательщикам эффективно заниматься налоговым планированием. Дж. М. Кейнс в статье «Альфред Маршалл, 1842 - 1924» [73] указывает: «Маршалл, ..., очень рано пришел к мысли, что голые постулаты экономической теории сами по себе мало чего стоят и не приближают сколько-нибудь существенно полезные, практические выводы. Все дело заключается в том, как их применять для

истолкования повседневной экономической жизни. Л это требует глубокого знания реальных фактов из практики функционирования промышленности и торговли. Однако тш факты и отношение к ним отдельных людей постоянно и быстро меняются».

Содержание социально-экономического института налогового планирования и специфика его реального существования за годы российских реформ динамично изменялись.

Именно поэтому в данной работе было уделено так много внимания практическим аспектам проводимого в настоящее время российскими предприятиями налогового планирования. Прикладная значимость работы заключается в том, что ее результаты могут быть рекомендованы к использованию предприятиями любых форм собственности, организационно-правовых форм, размеров и направлений деятельности. Выводы диссертации могут быть использованы собственниками предприятий, финансовыми менеджерами, работниками налоговых и правоохранительных органов.

Апробация работы. Основные результаты исследования были использованы для целей практического налогового планирования предприятиями группы «Интеррос», Очаковским молочным комбинатом и рядом других предприятий.

Публикации. По теме диссертации автором опубликованы книги «Основы тталогового планирования» [9], «Основы налоговой безопасности» [75], статья «Организационно-правовые основы предпринимательства»[76], статья «Налоговая доктрина: первое приближение» [77].

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, словаря терминов, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

## Значение налогов для экономики государства

Для рассмотрения планирования налоговых платежей как целенаправленной деятельности по достижению положительных финансовых результатов, сначала необходимо определить изучаемую область экономических отношений: налоги.

І Іалоги образуют материальную базу существования государства. Государство может выполнять свои многочисленные функции только при наличии надлежащего финансирования. В государстве с рыночной экономикой основную долю финансовых поступлений в доходы бюджета (в среднем для развитых государств около 85 — 95 %) формируют налоги.

С самого начала своего появления, государственный аппарат в качестве одной из своих первейших задач считал обеспечение своего финансирования. Два известных определения налогов принадлежат К. Марксу и Ф. Энгельсу [5; 6]. «Для содержания этой общественной власти необходимы взносы граждан - налоги. Последние были совершенно неизвестны родовому обществу».

« В налогах заключается экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, содержание государства и вельмож - все эти сказочные создания скрываются как зародыши в едином общем семени — в налогах».

В прошлом государство предпочитало получать деньги с налогоплательщика наиболее удобным для себя способом, выбирая объекты подати (налогообложения) таким образом, чтобы эти подати определялись и собирались самым простым образом. С усложнением государственной власти усложнялось и налогообложение.

І Іалогообложение, являясь инструментом государства для изыскания средств к своему развитию, реализует функцию изъятия средств из экономики и у населения и передачи их на различные бюджетные нужды. Таким образом, налоговая система является связующим звеном между экономикой и населением и бюджетной системой и реализует функцию перевода средств из экономики и от населения в доходную часть бюджета.

Первым экономистом, уделившим значительное внимание налогообложению, является Л. Смит. Основные принципы налогообложения, не потерявшие своего значения и сегодня, были сформулированы им в XVIII веке: 1. Принцип справедливости. Подданные государства должны участвовать в покрытии расходов государства, каждый по возможности, сообразно своей платежеспособности.

2. Принцип определенности. Налог должен быть точно определен. Размер налога, время и способ его уплаты должны быть заранее известны плательщикам.

3. Принцип удобства. Налог должен взиматься в такое время и таким способом, который наиболее удобен для плательщика.

4. Принцип экономии. Каждый налог должен быть так устроен, чтобы он в наиболее полном виде поступал в кассу государства. То есть, у посредников должна оставаться, по возможности, меньшая часть налоговых платежей. В средние века феодалы зачастую выступали в роли откупщиков - налоговых агентов государства. Собирая для казны определенную сумму податей, реально с налогоплательщиков они взимали гораздо больше.

В целом А. Смит понимал под налоговой системой более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельно хозяйствующих субъектов.

Приведенные выше принципы являются границей взаимоприемлемого сотрудничества между налогоплательщиками и государством. В ее основе лежит сотрудничество сторон: не может быть государства без налогоплательщиков, как и налогоплательщиков - без государства. В этом контексте налоговое планирование представляется поиском баланса интересов сторон, — как государства, так и налогоплательщиков, - обеспечивающего взаимовыгодное их существование.

Достаточно важным фактором, побуждающим налогоплательщиков к налоговому планированию, является их стремление на практике приблизиться к соблюдению вышеуказанных принципов.

## Экономическое содержание налогового планирования

Малоизученным является вопрос об оценке самими налогоплательщиками существующей налоговой нагрузки и о мотивах их поведения при минимизации налогов.

Сложности при изучении данной проблемы очевидны: отсутствие соответствующей статистики, сложности анализа методов осуществления налогового планирования в ходе продолжающихся экономических, налоговых и правовых реформ, чисто психологические проблемы выбора доминирующего поведения субъектов бизнеса. Однако ряд объективных предположений можно сделать.

Существенное развитие неформального сектора экономики РФ и значительное распространение налоговых правонарушений общепризнанны. Ряд авторов приводит оценки размеров теневой экономики, при этом не вдаваясь в детальное обоснование. Так, А.В. Шестаков в книге «Теневая экономика» [36] приводит следующую оценку: «... в России доля теневой экономики составляет 40 - 50 %». Подобные оценки, тем не менее, совпадают с позицией налоговых и правоохранительных органов. По сообщению «Независимой газеты» [37], глава Федеральной службы налоговой полиции М. Фрадков заявил, что до 40 % российской экономики находится "в теневом секторе".

Официальный подход к теневой экономике. Существование неформального сектора экономики, в основном, вызвано желанием предпринимателей сэкономить на налогах. И законопослушным налогоплательщикам и нарушителям налогового законодательства было бы полезно знать, как именно государство оценивает размеры и анализирует неформальную экономическую деятельность.

Этим проблемам посвящено малоизвестное Постановление Госкомстата от 31 января 1998 г. №7 "Об утверждении "Основных методологических положений по оценке скрытой (неформальной) экономики". Оно включает в себя целый ряд методологических разработок: "Методологические положения по расчету основных параметров скрытой (неформальной) экономики", "Методологические указания по определению общего объема промышленного производства (с учетом оценки деятельности неформальной экономики)", "Методологические указания по расчету отдельных показателя строительной и инвестиционной деятельности с учетом параметров неформальной экономики , "Методические указания по определению параметров неформальной деятельности в торговле на федеральном уровне" и ряд подобных методик для других секторов экономики.

Упомянутый документ демонстрирует высокий уровень осведомленности государства о различных отраслях теневой экономики. В настоящее время статистическое ведомство уже учитывает и анализирует различные аспекты теневой экономики. Однако следует признать, что применимость указанных методик оценки теневой экономики связана с экспертными оценками и носит приблизительный характер.

Наибольший интерес для налогоплательщиков представляют конкретные методики, посвященные определению действительных объемов производства и реальных оборотов торговли. Подобные методики приведены в вышеуказанном документе.

Настоящая диссертация изучает налоговое планирование в основном в области легальной экономики, и лишь частично - в области скрытой и неформальной экономики, исходя из предпосылки, что сама деятельность (конкретный вид бизнеса) налогоплательщика является вполне легальной и законной. И те или иные нарушения налогоплательщиком законодательства связаны исключительно с учетом, отчетностью и уплатой налогов, а не с криминальным бизнесом.

Оптимизация и минимизация. Уточним взаимосвязь двух основных понятий налогового планирования: оптимизация налогов и минимизация налогов. Оптимизация налогов является более широким понятием и включает в себя их минимизацию. Термин «минимизация» несколько неудачен в том смысле, что абсолютная минимизация налогов достигается при полном прекращении хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Оптимизация налогов предполагает увеличение финансовых результатов при экономии налоговых расходов, а также решает задачу не допустить большей динамики роста налоговых платежей по сравнению с динамикой роста выручки организации. При оптимизации налогов могут решаться и иные финансовые задачи, далекие от минимизации, например получение существенной прибыли для привлечения новых кредитов и акционеров. Для решения этих задач оптимизировать налоги следует в течение нескольких отчетных налоговых периодов. После решения этих задач необходимость демонстрации прибыли в следующем отчетном периоде отпадает, падают налоговые отчисления.

## Анализ недостатков налогового планирования

Существенным недостатком налогового планирования является возможность уголовного преследования руководителей организаций-налогоплательщиков.

В российском налоговом регулировании не учитывается показатель объема финансовых операций налогоплательщиков, в том числе и в уголовном законодательстве. Неучет специфики крупных организаций в рамках уголовного преследования за неуплату налогов приводит к достаточно печальным последствиям. Ранее автором неоднократно высказывалось мнение, что большинство руководителей российских организаций так или иначе, нарушают налоговое законодательство и подпадают под действие ст. 199 УК РФ. Обоснуем данное утверждение.

Руководители крупнейших организаций РФ при проведении налоговой проверки формально обязательно должны попадать под возбуждение уголовного дела. Проверка такой организации с высокой вероятностью приведет к выявлению недоимки - большей, чем 100 000 руб.

В абсолютных цифрах ситуация с уголовным преследованием такова. При неуплате налогов организациями в сумме свыше 100 000 руб. (1000 МРОТ) материалы должны передаваться налоговыми органами в налоговую полицию для возбуждения уголовного дела (ст.32 НК РФ). Для крупной организации недоимка в 100 000 руб. соответствует погрешности учета налоговой базы в размере 400 000 - 600 000 руб. (для прибыли и НДС, соответственно).

Для крупной организации с развитой филиальной сетью, с учетом возможности налоговой проверки за три года деятельности, указанный размер недоимок ввиду противоречивости налогового законодательства гарантирован. Таким образом, показатель неуплаты налогов в размере 100 000 руб. (1000 МРОТ) существенно меньше обычных. и неизбежных бухгалтерских, налоговых и учетных ошибок крупных и крупнейших налогоплательщиков. Кроме того, для крупных компаний характерны также определенные проблемы в учете финансовых документов из-за неисполнительности сотрудников. Требование бухгалтерии своевременно предоставлять все заключенные договоры может не всегда выполняться, и из-за этого могут возникнуть проблемы с налоговым учетом. Конечно, возбуждение уголовного дела по ст. 199 УК РФ еще отнюдь не означает доведение этого дела до суда, и, тем более, — вынесение обвинительного приговора в отношении руководителя организации-налогоплательщика. Однако возбуждение уголовного налогового дела в отношении руководителя крупной компании является реальной серьезной проблемой, которая несет в себе не вполне просчитываемые сразу риски, сроки решения проблем и затраты. Крупные организации в силу своих масштабов очень часто реализуют значительные проекты: займы, инвестиции, корпоративные сделки, продвижение новых продуктов. Любому такому проекту уголовное дело, возбужденное против руководителя, будет мешать.

Поэтому на стадии согласования акта налоговой проверки и подготовки возражений к нему опытные представители крупнейших налогоплательщиков начинают договариваться с проверяющими. Смысл не вполне законного предложения налогоплательщика состоит в необходимости уменьшения суммы налоговой недоимки до 100 000 руб. и менее, с готовностью заплатить значительную сумму штрафов. І Іапример, налогоплательщик может продекларировать свою готовность предоставить налоговому органу пакет первичных документов, изначально оформленных неправильно, каждый из которых может привести к штрафу в 5 000 руб. В этом случае возможен компромисс: общая сумма финансовых потерь налогоплательщика значительна, но до уголовного преследования дело не дошло. Такие действия противоречат законодательству, но на взгляд автора, носят вынужденный характер.

Если подобный компромисс не достигается, крупный налогоплательщик во избежание проблем с уголовным кодексом начинает действовать, пытаясь договориться и заинтересовать проверяющих или их руководителей. Договоренности эти зачастую носят материальный характер. Происходит достаточно странное явление: в попытках избежать экономически несправедливого уголовного наказания налогоплательщик своими действиями приводит к совершению нескольких преступлений (ст. 290, 291, возможно 174 и 292, УК РФ) группами лиц. Групповой характер подобных преступлений обусловлен коллективным характером принятия подобных решений как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов.