

*На правах рукописи*

**Петросян Аветис Рубенович**

**Совершенствование механизма предотвращения создания и использования нелегальных схем налоговой минимизации**

Специальность 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Москва – 2012

Работа выполнена на кафедре налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор  
**Бабленкова Ирина Ивановна**

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, доцент,  
профессор кафедры бухгалтерского учета и  
аудита Московского университета  
МВД России  
**Минаков Андрей Владимирович**

Заслуженный работник высшей школы РФ,  
кандидат экономических наук, профессор,  
профессор кафедры финансовых рынков и  
финансового инжиниринга Финансового  
университета при Правительстве  
Российской Федерации  
**Сребник Борис Владимирович**

**Ведущая организация:** **Государственный университет управления**

Защита состоится «29» июня 2012 г. в 14 часов на заседании Совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, 4, ауд. 113.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Объявление о защите и автореферат размещены на сайте [www.vgna.ru](http://www.vgna.ru) и направлены для размещения на сайте [www.mon.gov.ru](http://www.mon.gov.ru) 29 мая 2012 г.

Автореферат разослан «29» мая 2012 г.

Ученый секретарь  
Совета по защите  
докторских и кандидатских диссертаций,  
кандидат экономических наук,  
доцент

В.М. Смирнов

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Институт налогообложения – неотъемлемый источник формирования государственных доходов, без которых не представляется возможным нормальное функционирование любого государства в условиях рыночной экономики. В связи с этим главной функцией процесса взимания налогов и сборов является фискальная функция, позволяющая государству аккумулировать денежные средства для финансового обеспечения своей деятельности и функционирования муниципальных образований.

Налогообложение по своей сути представляет собой процесс безвозмездного и безвозвратного принудительного взимания государством у организаций и физических лиц части их имущества. Использование в процессе налогообложения аппарата принуждения, с одной стороны, и нежелание налогоплательщиков лишаться части своих активов – с другой, обуславливают изначальную конфликтность налоговых правоотношений.

В этой связи закономерным является стремление организаций и физических лиц уменьшить величину своих налоговых обязательств перед бюджетной системой. Для достижения данной цели налогоплательщики используют легальные и (или) нелегальные способы и методы уменьшения размера своих налоговых обязательств.

Государство же, напротив, осуществляет действия, направленные на обеспечение собственных финансовых интересов, что выражается в контроле за полнотой и своевременностью исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств, позволяющем обеспечивать неотвратимость наказания за налоговые правонарушения, а также в установлении такого режима налогообложения, при котором налогоплательщику гораздо выгоднее не нарушать налоговое законодательство.

Выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах государство осуществляет посредством такого правового института как налоговый контроль, который реализуется при помощи различных форм и методов.

По причине того, что законодательство о налогах и сборах Российской Федерации не статично и достаточно часто претерпевает изменения, налогоплательщики постоянно совершенствуют и внедряют в практику те или иные законные и (или) незаконные схемы налоговой оптимизации (минимизации). В

результате таких действий хозяйствующих субъектов, бюджетная система Российской Федерации лишается определенной части налоговых доходов, что приводит к негативным последствиям в экономике, социальной и политических сферах.

Особенно остро проблема налоговой оптимизации (минимизации) ощущается в кризисные и посткризисные периоды в финансово-экономической сфере, поскольку в эти периоды ухудшается финансовое положение хозяйствующих субъектов во многих отраслях экономики, что приводит к снижению уровня налоговых поступлений в бюджетную систему страны.

В связи с вышеизложенным особую актуальность приобретает совершенствование механизма выявления и предотвращения нелегальных схем уменьшения налогоплательщиками своих налоговых обязательств в целях пополнения государственной казны.

Вышеуказанное обуславливает актуальность выбранной темы исследования, а также его цель и задачи.

**Степень научной разработанности проблемы.** Научному анализу проблем, связанных с налоговым контролем, налоговым планированием посвящено немало трудов ученых и практиков.

Значительный вклад в исследование теоретических и практических вопросов налогового контроля, налогового планирования и формирования эффективной налоговой системы современной России внесли такие ученые как И.И. Бабленкова, Т.А. Бетина, А.В. Брызгалин, Е.С. Вылкова, Е.Ю. Грачева, Т.А. Гусева, А.З. Дадашев, С.М. Джаарбеков, Л.С. Кирина, И.И. Кучеров, М.В. Мишустин, О.А. Ногина, В.Г. Пансков, С.Г. Пепеляев, В.К. Сенчагов, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Ю.Д. Шмелев и др.

Из числа работ, посвященных вопросам налогово-бюджетных отношений в Российской Федерации, также следует выделить работы К.К. Баранова, О.В. Богачевой, Е.В. Бушмина, А.Г. Игудина, А.М. Лаврова, В.Н. Лексина, Н.С. Максимовой, Л.П. Павловой, В.М. Родионовой, М.В. Романовского, А.Р. Улюкаева, В.Б. Христенко, С.Н. Хурсевича, А.Н. Швецова и др.

**Целью исследования** является разработка теоретических основ и формирование практических рекомендаций по совершенствованию механизма

выявления и пресечения схем налоговой минимизации как одного из приоритетных направлений налоговой политики на современном этапе.

**Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:**

- исследование сущности налогового контроля как составной части государственного финансового контроля;
- изучение современных подходов в определении понятийного аппарата и классификации способов уменьшения налоговых платежей;
- моделирование возможных вариантов схем налоговой минимизации и оценка экономического результата для налогоплательщиков от их внедрения в хозяйственную практику;
- оценка масштабов применения хозяйствующими субъектами налоговых схем с участием мнимых организаций («фирм-однодневок») и офшорных юрисдикций и описание негативных последствий их применения;
- формулирование предложений по совершенствованию механизма выявления и пресечения правонарушений схем налоговой минимизации.

**Объектом исследования** является налоговый контроль в Российской Федерации, осуществляемый налоговыми органами.

**Предметом исследования** является механизм выявления и пресечения нелегальных схем налоговой минимизации.

**Теоретическую основу исследования** составили научные положения и концепции, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых в области налогообложения, налогового администрирования, налогового планирования и финансов.

**Информационную базу исследования** составили законодательные акты Российской Федерации в области налогов и налогообложения; нормативно-правовые акты органов государственной власти, в том числе Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ; официальные статистические данные Центрального банка РФ, Федеральной налоговой службы РФ, Федеральной службы государственной статистики России; материалы, опубликованные в периодической печати, в справочных правовых системах («Консультант Плюс») и в сети «Интернет»; собственные расчетные материалы автора.

**Методологической основой исследования** послужили общенаучные и специальные методические приемы и способы, в том числе системный подход, сравнительный анализ и синтез, обобщение, метод индукции, графический метод, метод сравнения, трендовый анализ.

Основные научные результаты диссертационного исследования, полученные автором, и их **научная новизна** заключаются в следующем:

- уточнена и дополнена классификация способов уменьшения налогоплательщиками налоговой нагрузки как теоретическая основа разграничения легальных и нелегальных налоговосберегающих схем и критерий оценки хозяйствующими субъектами возможных налоговых рисков;

- сформулированы определения терминов «мнимая организация» и «необоснованная налоговая выгода», и предложено их законодательное закрепление с целью расширения правового обеспечения контрольной деятельности налоговых органов как необходимого и действенного инструмента борьбы государства с различными схемами минимизации налогов;

- доказан факт значительности масштабов использования хозяйствующими субъектами мнимых организаций для достижения целей налоговой экономии и смоделирована схема налоговой минимизации с высоким экономическим результатом, получаемым налогоплательщиками от использования в бизнес-процессах данных форм хозяйствования;

- обоснована посредством моделирования налоговой схемы экономическая целесообразность использования офшорных зон в качестве инструмента налоговой минимизации и подтверждена существенность объемов и системный характер налоговой минимизации с помощью иностранных офшорных компаний; перечислены основные негативные последствия применения офшорных налоговосберегающих схем для экономики России;

- разработан комплекс организационно-экономических мер по совершенствованию механизма выявления и предотвращения применения хозяйствующими субъектами налоговосберегающих схем с использованием мнимых организаций и офшорных юрисдикций, что позволит защитить имущественные интересы как бюджетной системы страны, так и добросовестных налогоплательщиков.

**Теоретическая значимость** исследования состоит в том, что полученные в результате исследования теоретические положения дополняют понятийную базу, регулируемую сферу налогового планирования и контроля, а также формируют новый подход в классификации способов уменьшения налоговой нагрузки.

**Практическая значимость** исследования заключается в том, что предложения и рекомендации могут быть использованы законодательными и исполнительными органами государственной власти при разработке и реализации мер, направленных на совершенствование механизма выявления и пресечения схем налоговой минимизации.

#### **Апробация результатов исследования.**

Основные выводы, предложения и рекомендации докладывались и обсуждались на различных конференциях, в том числе: 10-я Международная межвузовская научно-практическая конференция «Проблемы модернизации экономики России в XXI веке» (г. Москва, ВГНА Минфина России, 2008 г.), Международная научно-практическая конференция «Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт)» (г. Москва, ВГНА Минфина России, 2011 г.).

Материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации при преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения налоговых проверок».

**Публикации.** По теме диссертации автором опубликовано 8 работ, в том числе 3 в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией (ВАК), общим объемом 4,4 п.л.

**Структура и объем диссертационной работы.** Логика диссертационного исследования определила его структуру, состоящую из введения, 3 глав, включающих 8 параграфов, заключения, библиографического списка, приложений.

## **II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Уточнена и дополнена классификация способов уменьшения налогоплательщиками налоговой нагрузки как теоретическая основа разграничения легальных и нелегальных налоговосберегающих схем и критерий оценки хозяйствующими субъектами возможных налоговых рисков.**

Ведение предпринимательской деятельности в условиях конкурентной борьбы ориентирует хозяйствующих субъектов стремиться снижать расходы до максимально возможных пределов. Как известно, одной из обязательных «статей» расходов являются налоговые обязательства.

Для обозначения процесса уменьшения налогоплательщиками объема своих налоговых платежей в государственный бюджет в научной, официальной и публицистической литературе используются такие термины как «уклонение от уплаты налогов», «уход от налогов», «налоговая оптимизация», «налоговая минимизация», «налоговое планирование». Между тем, ни одно из названных понятий, кроме уклонения от уплаты налогов, не закреплено законодательно.

Правовая неурегулированность вопросов соотношения содержания вышеприведенных терминов, оснований их разграничения и, самое главное, соответствия обозначаемых ими явлений закону, обуславливают, с одной стороны, возникновение научных дискуссий, в ходе которых ученые-теоретики излагают и обосновывают отличные друг от друга, а порой и прямо противоположные, позиции, а с другой стороны, трудности в области практического правоприменения, когда предприниматели не могут оценить свои налоговые риски и принять правильное управленческое решение. Более того, теоретиками не определены границы и пределы дозволенного, когда легитимное уменьшение фискальных обязанностей получает статус незаконного. Между тем, данный вопрос требует не только научно-теоретического освещения, но и разъяснения на законодательном уровне. Это обусловлено тем, что при отсутствии четкого правового регулирования налогоплательщики не могут оценивать налоговые риски и, как следствие, обеспечить безопасность бизнес-процессов, а налоговые органы получают дополнительный рычаг для воздействия на бизнес.



Вышеуказанная проблема состоит в следующем: что делать в случаях, когда действия налогоплательщика формально не нарушают ни одного положения законодательства о налогах и сборах, но при этом данный хозяйствующий субъект получает налоговое преимущество перед другими налогоплательщиками, не предпринимающими таких действий. Иными словами, считать законными или нет способы уменьшения налоговых платежей, когда не нарушается буква закона, но при этом действия налогоплательщика не соответствуют духу закона и лишены всякого экономического смысла, кроме как уменьшение налоговых обязательств. Например, правомерно ли уменьшать объем налоговых платежей посредством «дробления бизнеса» и переводом образовавшихся новых хозяйственных обществ на упрощенную систему налогообложения. С точки зрения закона, налогоплательщик ничего не нарушает, но при этом такая метаморфоза имеет только один экономический смысл – получение необоснованной налоговой выгоды. С нашей точки зрения, приведенную в качестве примера налоговую схему, безусловно, нельзя считать правомерным способом уменьшения налоговой нагрузки. Такого же подхода придерживаются и судебные органы. Об этом свидетельствует, например, Определение ВАС РФ от 28 февраля 2011 г. № ВАС-1173/11 «Об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ». Однако если руководствоваться существующими подходами ученых, в данном случае речь не идет о незаконной налоговой минимизации, поскольку налогоплательщик не нарушает норм действующего законодательства. На наш взгляд, из этого необходимо сделать вывод, что классифицировать способы уменьшения налоговых обязательств как соответствующие и не соответствующие закону, считая при этом, что все способы, которые соответствуют закону (пусть даже формально), являются легальными способами налоговой оптимизации, неверно. В связи с этим предлагаем теоретически различать следующие понятия:

1. Уменьшение налогов (уход от налогов) – любые законные и незаконные действия организаций и физических лиц, направленные на фактическое уменьшение размера своих налоговых обязательств перед бюджетной системой государства. Уменьшение налогов может быть осуществлено посредством уклонения от уплаты налогов, налоговой минимизации или налоговой оптимизации.

2. Уклонение от уплаты налогов – противозаконные деяния налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), направленные на

полную или частичную неуплату налогов (избежание от уплаты), влекущие наступление уголовной ответственности.

3. Налоговая минимизация – незаконные действия организаций и физических лиц, нарушающие нормы налогового законодательства и (или) не соответствующие духу закона (при формальном соблюдении буквы закона), направленные на уменьшение величины налоговых обязательств перед бюджетной системой (получение необоснованной налоговой выгоды), влекущие наступление налоговой ответственности.

4. Налоговая оптимизация – законное (легитимное) уменьшение организациями и физическими лицами величины налоговых обязательств перед бюджетной системой посредством использования всего комплекса предоставленных законодательством налоговых льгот, преференций, налоговых освобождений, вычетов и других инструментов. При этом указанное понятие не нужно отождествлять с налоговым планированием, поскольку последнее более широкое понятие и включает в себя налоговую оптимизацию как один из вариантов (направлений) налогового планирования. Это обусловлено тем, что говоря о налоговом планировании вовсе не нужно подразумевать обязательное стремление налогоплательщиков к уменьшению своих налоговых обязательств. В рамках налогового планирования могут решаться совершенно иные задачи, например, рациональное распределение налоговых выплат во времени с учетом текущей и (или) прогнозируемой финансово-хозяйственной ситуации на предприятии, экономия средств и ресурсов посредством сокращения административно-управленческих расходов, производимых в связи с исчислением и уплатой налогов.

Схематично уточненную и дополненную автором классификацию способов уменьшения налоговых платежей можно представить в следующем виде (рис. 1).

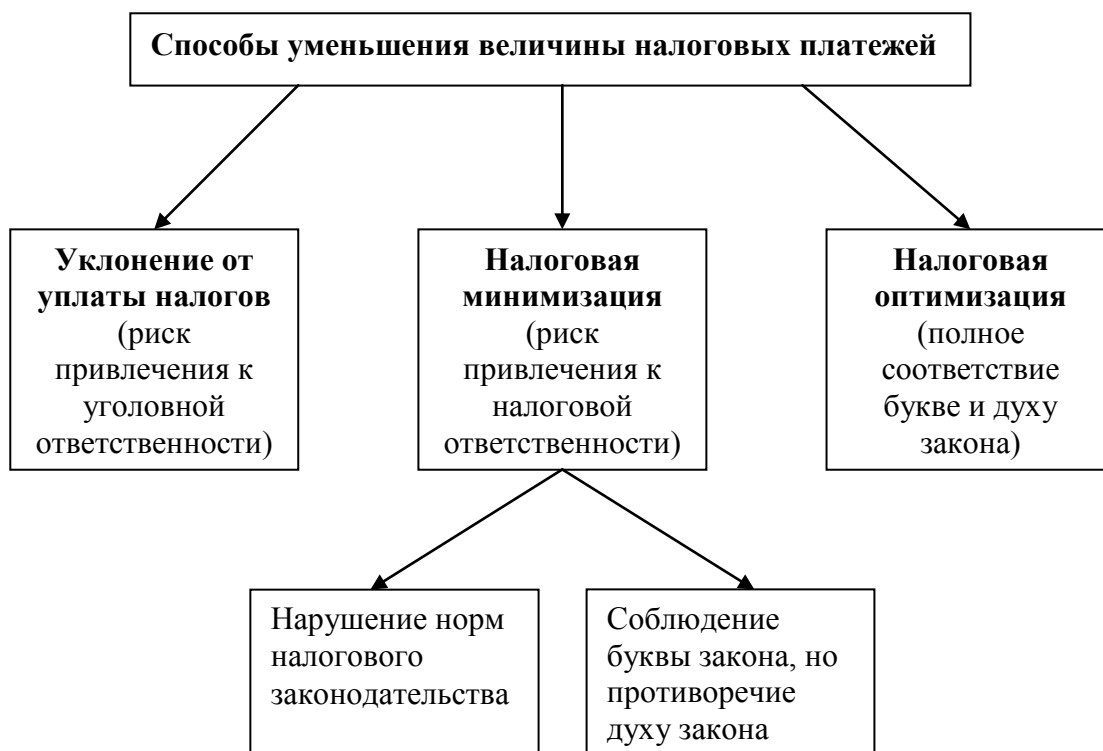


Рис. 1. Классификация способов уменьшения налоговой нагрузки

**2. Сформулированы определения терминов «мнимая организация» и «необоснованная налоговая выгода», и предложено их законодательное закрепление с целью расширения правового обеспечения контрольной деятельности налоговых органов как необходимого и действенного инструмента борьбы государства с различными схемами минимизации налогов.**

В научных трудах по налогообложению и специализированных периодических изданиях нередко можно встретить такое понятие как «фирма-однодневка». Синонимами данного понятия являются «фирма-прокладка», «техническая фирма», «серая фирма». При этом действующие законодательные акты, в том числе регулирующие сферу налогообложения, не содержат определения ни одного из указанных понятий.

Тем не менее, несмотря на отсутствие в законодательстве рассматриваемого понятия, явление, которое оно характеризует, широко встречается в повседневной хозяйственной практике. В связи с этим фискальные органы не раз давали свое определение «фирмам-однодневкам».

Так, в письме Министерства по налогам и сборам РФ № БГ-6-09/1390 от 30 декабря 2003 г. «О направлении Методических рекомендаций», было указано, что «фирмами-однодневками» принято называть юридические лица, создаваемые под конкретную операцию или на конкретный срок, как правило, на квартал. Указанные юридические лица не имеют цели осуществления какого-либо вида деятельности, не представляют отчетность в налоговые органы (или представляют «нулевую» отчетность). «Фирма-однодневка» имеет официальных учредителей, указанных в учредительных документах, и реальных «теневых», которые руководят юридическим лицом и обладают необходимыми материальными ресурсами.

Спустя немногим более семи лет Федеральная налоговая служба Российской Федерации в письме № 3-7-07/84 от 11 февраля 2010 г. сформулировала новое определение, согласно которому под «фирмой-однодневкой» в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу «массовой регистрации», и т.д. Кроме того, налоговики отметили, что умышленное использование в хозяйственной деятельности «фирм-однодневок» является одним из самых распространенных способов уклонения от налогообложения.

Как справедливо отмечено налоговыми экспертами в приложении № 5 к Приказу Федеральной налоговой службы РФ № ММ-3-06/333@ от 30 мая 2007 г. «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» «фирмы-однодневки» используются предпринимателями для получения необоснованной налоговой выгоды по двум основным направлениям:

1. Использование «фирм-однодневок» для создания фиктивных расходов и получения вычетов по косвенным налогам без соответствующего движения товара (работ, услуг).

2. Использование «фирм-однодневок» с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения.

Необходимо отметить, что понятие необоснованной налоговой выгоды отсутствует в действующем российском законодательстве. Появление в налоговой сфере понятия «необоснованная налоговая выгода» обусловлено принятием

Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ Постановления № 53 от 12 октября 2006 г. «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В соответствии с пунктом 3 Постановления № 53 налоговая выгода 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). А в силу пункта 4 данного документа налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Основываясь на вышеизложенном, считаем целесообразным сформулировать определение явления, получившего неофициальное название «фирма-однодневка», а также дать определение понятия «необоснованная налоговая выгода» и предложить закрепить их на законодательном уровне с тем, чтобы расширить правовое обеспечение контрольной деятельности налоговых органов и создать благоприятные условия для борьбы со схемами налоговой минимизации, с одной стороны, и четко регламентировать легитимные пределы уменьшения фискальных платежей для соблюдения интересов налогоплательщиков, с другой.

На наш взгляд, термин «фирма-однодневка» не подходит в качестве наименования исследуемого явления, поскольку данное название акцентирует внимание на кратковременности (непродолжительности) явления. Между тем, как показывает налоговая практика, очень многие так называемые «фирмы-однодневки» успешно функционируют от нескольких месяцев до нескольких лет. Следовательно, называя существующую и используемую недобросовестными предпринимателями на протяжении нескольких лет компанию словом «однодневка», мы невольно искажаем содержание и недостаточно раскрываем глубину изучаемого явления. В этой связи представляется правильным использование другого термина, а именно: «мнимая организация», то есть организация, которая с точки зрения ведения реальной хозяйственной деятельности вымышлена и не существует в действительности. Далее в тексте настоящего автореферата мы будем использовать понятие «мнимая организация».

По нашему мнению, можно дать следующее определение понятию «мнимая организация»: мнимая организация – это юридическое лицо, созданное без цели ведения реальной предпринимательской или иной экономической деятельности, используемое создавшими его лицами и (или) третьими лицами для получения необоснованной налоговой выгоды.

При этом под необоснованной налоговой выгодой следует понимать уменьшение налогоплательщиком величины своих налоговых обязательств перед бюджетной системой РФ и (или) возмещение (получение права на возмещение) из бюджетной системы РФ налогов (налоговая выгода) вследствие любых законных и (или) незаконных действий налогоплательщика (налогоплательщика и третьих лиц), основной (главной) целью которых является получение налогоплательщиком налоговой выгоды, а не ведение реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

**3. Доказан факт значительности масштабов использования хозяйствующими субъектами мнимых организаций для достижения целей налоговой экономии и смоделирована схема налоговой минимизации с высоким экономическим результатом, получаемым налогоплательщиками от использования в бизнес-процессах данных форм хозяйствования.**

Согласно информационному сообщению Центрального банка РФ<sup>1</sup> Межрегиональный центр информатизации Банка России проанализировал данные платежного трафика через платежную систему Банка России 2 063 823 коммерческих организаций. По результатам анализа были получены следующие результаты:

- из попавших в выборку 2 063 823 коммерческих организаций 248 581 (12 % от общего числа организаций, попавших в выборку) имеют нулевые налоговые платежи. При этом совокупный оборот данных организаций за 2010 г. составил 4 242 335 млн. руб.;

- из имеющих нулевые платежи 248 581 коммерческих организаций 65 968 за 2010 г. имеют платежный оборот свыше 1 млн. руб. Кроме того, у 6 организаций платежный оборот свыше 10 млрд. руб.;

---

<sup>1</sup> Информационное сообщение от 12 июля 2011 г. под названием «Распределение коммерческих организаций по доле их платежей в расширенный бюджет Российской Федерации в общем объеме их платежей, проходивших через платежную систему Банка России в 2010 году».

- у 123 665 коммерческих организаций доля налоговых платежей за 2010 г. не нулевая, но менее 0,1% от платежного оборота;

- в среднем по всем попавшим в выборку коммерческим организациям доля платежей в расширенный бюджет РФ в платежном обороте, проходившем через платежную систему Банка России в 2010 г., составляет 5,16 %.

По нашему мнению, вышеприведенные показатели свидетельствуют об успешном функционировании в РФ большого числа мнимых организаций, которые используются предпринимателями, в частности, для ухода от налогообложения.

Кроме того, о значительном количестве мнимых организаций также свидетельствуют данные Федеральной налоговой службы РФ о работе по государственной регистрации юридических лиц и сведения о количестве организаций, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность.

В таблице 1 приведены количественные показатели организаций, не представляющих отчетность или представляющих «нулевую» отчетность, юридических лиц, внесенных в ЕГРЮЛ, в том числе коммерческих организаций и обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью, в целом по Российской Федерации.

Таблица 1

Организации, не представляющие или представляющие «нулевую» отчетность, и юридические лица, внесенные в ЕГРЮЛ<sup>2</sup>

По состоянию на конец	Количество организаций			Количество юридических лиц, запись о которых внесена в ЕГРЮЛ		
	Не представляющих отчетность	Представляющих «нулевую» отчетность	Итого	Всего	В том числе	
					Количество коммерческих организаций	Количество обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью
<b>2008 г.</b>	1 472 060	236 942	1 709 002	4 021 318	3 365 085	3 007 145
<b>2009 г.</b>	1 461 114	285 680	1 746 794	4 258 060	3 575 858	3 242 594
<b>2010 г.</b>	1 518 080	299 861	1 817 941	4 491 307	3 796 458	3 477 933
<b>9 месяцев 2011 г.</b>	914 217	223 108	1 137 325	4 545 708	3 849 802	3 556 049

<sup>2</sup> Составлено автором по данным ФНС России

Анализ вышеприведенных табличных данных свидетельствует:

1. Количество организаций, не представляющих отчетность или представляющих «нулевую» отчетность, за период 2008-2010 гг. неуклонно возрастало.

Так, в 2009 г. количество указанных организаций по сравнению с 2008 г. возросло на 37 792 единиц или примерно на 2,21 %.

В 2010 г. по сравнению с 2009 г. рост наблюдался в количестве 71 147 единиц или примерно на 4,07 %.

2. Наряду с ростом не отчитывающихся или представляющих «нулевую» отчетность организаций, в период с 2008 г. по октябрь 2011 г. происходило увеличение количества официально зарегистрированных юридических лиц.

Так, если на конец 2008 г. в Российской Федерации было всего зарегистрировано 4 021 318 юридических лиц, то уже на конец 2009 г. их количество составляло 4 258 060. Таким образом, количество юридических лиц в 2009 г. по сравнению с 2008 г. увеличилось на 236 742 единицы. В процентном выражении прирост составил примерно 5,89 %. При этом такой рост в основном был обеспечен за счет увеличения количества обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью: на 235 449 единиц, что составило примерно 99,45 % от величины прироста.

В 2010 г. по сравнению с 2009 г. количество зарегистрированных в Российской Федерации юридических лиц увеличилось на 233 247 единиц или примерно на 5,48 %. При этом тенденции 2008-2009 гг. сохранились – прирост произошел в основном за счет увеличения количества обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью: их количество увеличилось на 235 339 единиц, что составило примерно 100,89 % от величины прироста. Превышение количества созданных обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью над количеством прироста юридических лиц в целом объясняется сокращением в анализируемом периоде числа юридических лиц, зарегистрированных до 01.07.2002 г.

За 9 месяцев 2011 г. по сравнению с 2010 г. количество зарегистрированных в Российской Федерации юридических лиц увеличилось на 54 401 единиц или примерно на 1,21 %. Как и в прошлых анализируемых периодах, прирост обеспечен в основном за счет увеличения количества обществ с ограниченной и дополнительной



ответственностью: их количество увеличилось на 78 116 единиц, что составило примерно 143,59 % от величины прироста. При этом превышение количества созданных обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью над количеством прироста юридических лиц в целом объясняется сокращением в анализируемом периоде числа юридических лиц, зарегистрированных до 01.07.2002 г.

3. Доля организаций, не представляющих отчетность или представляющих «нулевую» отчетность, в общем количестве юридических лиц, включенных в ЕГРЮЛ, в исследуемом периоде (с 2008 г. по октябрь 2011 г.) составляла величину, имеющую существенное значение. Так, по состоянию на конец 2008 г. вышеназванная доля составляла примерно 42,49 %, на конец 2009 г. – 41,02 %, на конец 2010 г. – 40,48 %, а по итогам 9 месяцев 2011 г. – 25,02 %.

На наш взгляд, рассматривая вышеизложенные факты в совокупности с аналитическими данными Межрегионального центра информатизации Банка России, можно сделать обоснованный и достоверный вывод о том, что существующий на сегодняшний день порядок налогового администрирования имеет системные проблемы и нуждается в структурном реформировании. При этом одним из последствий названной проблемы является существование и увеличение из года в год количества мнимых организаций, служащих основой для формирования схем минимизации налоговых платежей в бюджетную систему РФ.

На примере смоделированной схемы налоговой минимизации с использованием мнимых организаций (рис. 2) доказано, что хозяйствующий субъект может уменьшить совокупную величину налоговых платежей по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость более чем на 83 %.

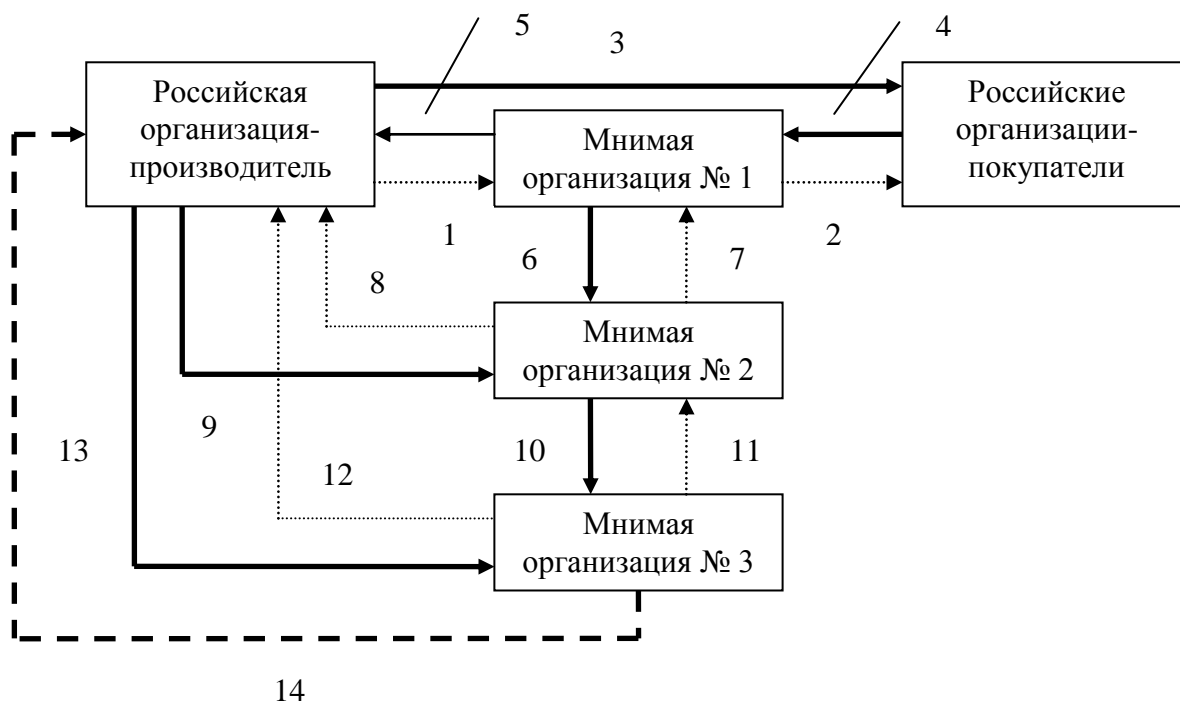


Рис. 2. Модель схемы налоговой минимизации с использованием мнимых организаций<sup>3</sup>

Суть приведенной налоговосберегающей модели заключается в следующем:

а) Мнимая организация № 1 исполняет роль посредника, у которого концентрируется основная прибыль. Для этого Российская организация-производитель реализует по документам товар Мнимой организации № 1 (стрелка 1 рис. 2). Далее Мнимая организация № 1 реализует товар Российским организациям-покупателям (стрелка 2 рис. 2). На практике вышеуказанное движение товара происходит только документально, физически же товар отгружается Российской организацией-производителем со своего склада на склады Российских организаций-покупателей (стрелка 3 рис. 2).

Поступившие Мнимой организации № 1 от Российских организаций-покупателей (стрелка 4 рис. 2) денежные средства будут:

- перечислены Российской организации-производителю (стрелка 5 рис. 2) за поставленные документально (не фактически) товары;
- перечислены Мнимой организации № 2 (стрелка 6 рис. 2) по фиктивному договору (мнимая сделка) за оказание каких-либо услуг (стрелка 7 рис. 2).

<sup>3</sup> Составлено автором

б) Для увеличения расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, Российская организация-производитель заключает с Мнимой организацией № 2 договор, согласно которому последняя якобы оказывает Российской организации-производителю консультационные и маркетинговые услуги (стрелка 8 рис. 2). В рамках данного договора Мнимая организация № 2 получает от Российской организации-производителя денежные средства за оказанные услуги (стрелка 9 рис. 2).

Далее Мнимая организация № 2 все полученные денежные средства перечисляет Мнимой организации № 3 по фиктивному договору за оказание каких-либо услуг (стрелки 10 и 11 рис. 2).

в) Для увеличения расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, Российская организация-производитель заключает с Мнимой организацией № 3 договор, согласно которому последняя якобы оказывает Российской организации-производителю услуги по уборке территорий и помещений (стрелка 12 рис. 2). Предположим, что за рассматриваемый период (год) стоимость услуг Мнимая организация № 3 в рамках данного договора получает денежные средства от Российской организации-производителя (стрелка 13 рис. 2).

Таким образом, у Мнимой организации № 3 аккумулируются денежные средства, полученные от Мнимой организации № 2 и Российской организации-производителя.

Далее инициатор схемы налоговой минимизации (руководство, собственник Российской организации-производителя) обналичивает находящиеся на расчетном счете Мнимой организации № 3 денежные средства (например, через корпоративную банковскую карту) и распоряжается ими по своему усмотрению (стрелка 14 рис. 2).

**4. Обоснована посредством моделирования налоговой схемы экономическая целесообразность использования офшорных зон в качестве инструмента налоговой минимизации и подтверждена существенность объемов и системный характер налоговой минимизации с помощью иностранных офшорных компаний; перечислены основные негативные последствия применения офшорных налогосберегающих схем для экономики России.**

Термин «офшор» берет свое начало от английского слова «off-shore» и буквально переводится на русский язык как «вне берега». В российском

законодательстве определение понятия «офшор» закреплено в Налоговом кодексе РФ (далее по тексту – «НК»).

Так согласно пункту 3 статьи 284 НК офшорные зоны – это государства и территории, которые предоставляют льготный режим налогообложения и/или не предусматривают раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций.

С точки зрения налогового планирования, хозяйствующих субъектов, прежде всего, интересует такая специфика офшоров как льготный режим налогообложения, то есть применение в отношении объекта налогообложения более низких налоговых ставок, чем те, которые предусмотрены в неофшорных зонах, либо вовсе освобождение от уплаты того или иного налога.

В связи с этим предприниматели стремятся таким образом интегрировать офшорную компанию в существующую организационную структуру бизнеса, чтобы в ней аккумулировались доходы от деятельности компаний, расположенных в различных географических точках, и, тем самым, офшорная компания становилась центром получения прибыли, что, в свою очередь, позволит облагать доходы налогоплательщика в низконалоговой (безналоговой) офшорной зоне.

Автором смоделирована возможная схема налоговой минимизации с использованием офшорной зоны (рис. 3) и доказано, что посредством ее применения хозяйствующий субъект может уменьшить размер налоговых платежей по налогу на доходы/прибыль более чем на 33 %.

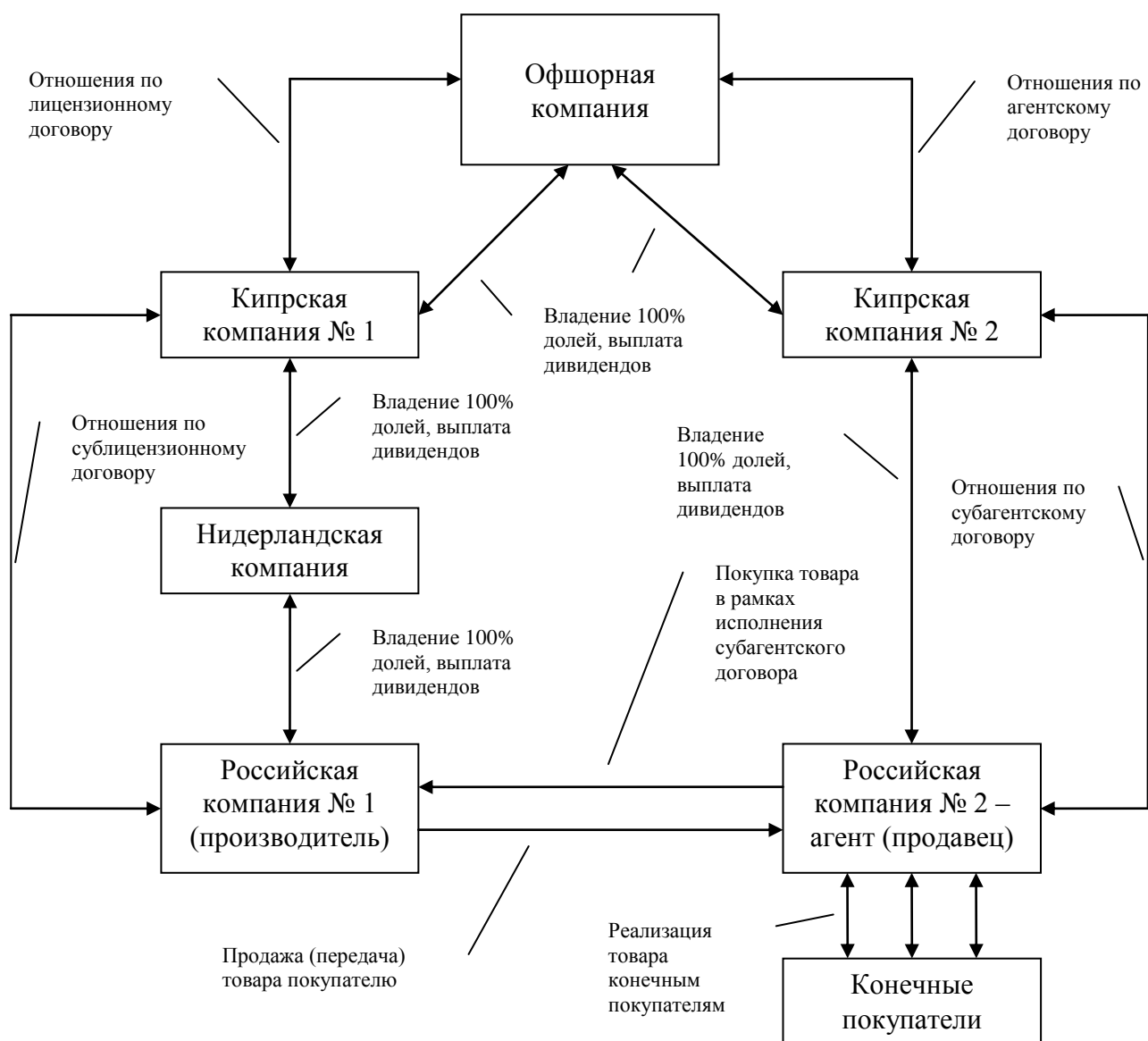


Рис. 3 Модель схемы налоговой минимизации с использованием офшорных компаний<sup>4</sup>

Вышеприведенная схема вобрала в себя такие методы налоговой оптимизации как выплата дивидендов, лицензионные платежи (роялти) за пользование товарным знаком и отношения в рамках агентского договора.

Суть приведенной налоговосберегающей модели заключается в следующем:

а) Создание международной холдинговой структуры. Для этого:

- регистрируется компания в офшорной (безналоговой) зоне (например, в Британских Виргинских островах);

<sup>4</sup> Составлено автором

- офшорная компания учреждает две резидентные компании в Республике Кипр (Кипрская компания № 1 и Кипрская компания № 2);

- Кипрская компания № 1 учреждает компанию в Королевстве Нидерланды;

- Нидерландская компания учреждает российскую организацию, которая будет заниматься производством товаров (Российская компания № 1);

- Кипрская компания № 2 учреждает российскую организацию (Российская компания № 2), которая будет заниматься реализацией товаров Российской компании № 1;

Вышеизложенная цепочка владения активами позволяет переводить конечную прибыль из российских юридических лиц в офшорную компанию посредством выплаты дивидендов с минимальными налоговыми потерями.

б) Приобретение Российской компанией № 1 права пользования товарным знаком у Офшорной компании. Согласно НК платежи по лицензионному (сублицензионному) договору (роялти) включаются российской организацией в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, то есть уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Для того чтобы избежать возникновения налога у источника выплаты роялти необходимо наличие соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. Поскольку между РФ и государствами, имеющими безналоговые юрисдикции, отсутствуют такие соглашения, то отношения по предоставлению права пользования товарным знаком целесообразно оформить посредством следующей цепочки: Офшорная компания регистрирует в РФ товарный знак и передает право пользования им по лицензионному договору Кипрской компании № 1. В свою очередь Кипрская компания № 1 заключает сублицензионный договор на право пользования данным товарным знаком с Российской компанией № 1.

в) Для реализации товаров, произведенных Российской организацией № 1, создается Российская компания № 2, которая выступает в качестве субагента Кипрской компании № 2, являющейся агентом по агентскому договору, заключенному с Офшорной компанией. Такая схема работы выгодна тем, что доходом Российской компании № 2, облагаемым налогом на прибыль организаций, является только вознаграждение, получаемое в качестве субагента. Все иные доходы от реализации товаров на российском рынке не участвуют в налогообложении в РФ.

То же самое касается и налогообложения кипрской организации-агента. Следовательно, если установить умеренное вознаграждение субагента и кипрского агента, например 5-10 % от оборота (выручки), то появится еще один канал законного вывода денег в офшорную зону.

Для претворения в жизнь вышеизложенного Офшорная компания заключает с Кипрской компанией № 2 агентские договоры на приобретение у Российской компании №1 товара и его реализацию в РФ. Кипрская компания № 2 заключает аналогичные субагентские договоры с Российской компанией № 2. В рамках данных договоров Российская компания № 2 покупает по максимально низкой цене товар у Российской компании № 1 и реализует его другим российским юридическим лицам. При этом под максимально низкой ценой необходимо понимать ту величину, которая не позволит контролирующим органам предъявить компании какие-то бы ни было претензии.

Реализация товара производителем через Российскую компанию № 2 позволит уменьшить прибыль Российской компании № 1, облагаемую в РФ, за счет продажи товара субагенту по более низкой цене, чем та по которой он бы продавался конечному оптовому и/или розничному покупателю.

Точной статистики по вопросу оценки масштабов использования функционирующими в РФ компаниями офшорных налоговых схем и налоговых потерь отечественного бюджета от их применения в открытом доступе не существует. Однако оценить значительность масштабов применения хозяйствующими субъектами «налоговых гаваней» можно проанализировав структуру основных прямых инвестиций в РФ за 2007-2010 гг. и основных прямых инвестиций российских корпораций за границу за 2007-2010 гг. по данным Центрального банка РФ (таблица 2).

Таблица 2

Прямые инвестиции в Российскую Федерацию и из Российской Федерации<sup>5</sup>

Наименование государства	Прямые инвестиции в РФ, млн. долл. США <sup>6</sup>				Прямые инвестиции из РФ, млн. долл. США <sup>7</sup>			
	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	I-III кв. 2010 г.
<b>Всего</b>	47 853	64 927	30 059	<b>41 194</b>	45 211	53 704	43 305	<b>33 179</b>

<sup>5</sup> Составлено автором по данным Центрального банка РФ

<sup>6</sup> Используются знаки международной инвестиционной позиции («+» - рост, «-» - снижение).

<sup>7</sup> Используются знаки международной инвестиционной позиции («+» - рост, «-» - снижение).

<b>инвестиций, из них:</b>								
Кипр	10 564	19 554	4 270	<b>11 999</b>	14 630	8 879	15 423	<b>11 723</b>
Нидерланды	10 035	10 304	-3 533	<b>3 125</b>	12 501	4 685	3 377	<b>4 517</b>
Германия	7 626	3 330	2 916	<b>3 131</b>	674	1 860	1 488	<b>1 362</b>
Ирландия	-200	52	564	<b>2 982</b>	227	294	-279	<b>882</b>
Люксембург	-2 064	1 405	6 203	<b>2 911</b>	497	2 722	1 213	<b>916</b>
Франция	414	603	696	<b>2 633</b>	257	217	386	<b>212</b>
Британские Виргинские острова	3 246	7 341	1 753	<b>2 253</b>	1 425	3 822	2 308	<b>2 248</b>

Из таблицы 2 видно, что Республика Кипр и Королевство Нидерланды прочно удерживают первые две позиции в рейтинге государств-экспортеров и импортеров прямых инвестиций в отношениях с Российской Федерацией. Кроме того, в числе лидеров также находятся такие офшорные юрисдикции как Люксембург и Британские Виргинские острова.

Принимая во внимание вышеизложенное, на наш взгляд, с высокой степенью вероятности можно утверждать то, что широкое представительство вышеуказанных государств в качестве одной из сторон инвестиционных процессов обусловлено существующими в этих странах благоприятными режимами налогообложения. Иными словами, данные таблицы 2 свидетельствуют об использовании многими хозяйствующими субъектами различных офшорных налогосберегающих схем.

О достаточной распространенности применения российскими предпринимателями схем по оптимизации налогообложения с использованием офшорных юрисдикций можно также судить на примере крупнейших отечественных холдинговых структур.

Так, например, в Объединенную компанию «РУСАЛ», являющуюся одной из основных структур крупной российской финансово-промышленной группы «Базовый Элемент», входят, в частности, такие компании как ОАО «Русский алюминий», ОАО «СУАЛ-Холдинг», ОАО «Уральская фольга», ОАО «РУСАЛ-Торговый дом», ОАО «Боксит Тимана», которые контролируются через кипрские и нидерландские компании. Список аффилированных лиц данных компаний на 31 марта 2011 г. и доля их участия в уставном капитале названных российских акционерных обществ приведены в таблице 3.



Таблица 3

Список аффилированных лиц некоторых компаний, входящих в финансово-промышленную группу «Базовый Элемент»<sup>8</sup>

Наименование организации	Наименование аффилированного лица	Местонахождение аффилированного лица	Доля участия аффилированного лица в уставном капитале акционерного общества, %
ОАО «Русский алюминий»	United Company Rusal Aluminium Limited	Темистокли Дерви, 5, Еленион Билдинг, этаж 2, Р.С. 1066, Никосия, <b>Кипр</b>	100
ОАО «СУАЛ-Холдинг»	Alu Process Holding Limited	Темистокли Дерви, 5, Еленион Билдинг, этаж 2, 1066, Никосия, <b>Кипр</b>	100
ОАО «Уральская фольга»	United Company Rusal Silicon Limited	Нестонос, 5, 6035, Ларнака, <b>Кипр</b>	100
ОАО «РУСАЛ-Торговый дом»	United Company Rusal Aluminium Limited	Темистокли Дерви, 5, Еленион Билдинг, этаж 2, Р.С. 1066, Никосия, <b>Кипр</b>	100
ОАО «Боксит Тимана»	SUAL Komi B.V.	Место нахождения: ул. Хааксбергвег 31, помещ.4, 1101BP, Амстердам, <b>Нидерланды</b>	79,99

Другим примером может послужить один из крупнейших отечественных финансово-промышленных консорциумов «Альфа-Групп». Так, согласно Годовому отчету консорциума «Альфа-Групп»<sup>9</sup> за 2009 г. бенефициарные акционеры М. Фридман, Г. Хан и А. Кузьмичев владеют российскими активами консорциума, в частности, через следующие структуры:

- АВН Holdings S.A. – местонахождение в Люксембурге;
- Alfa Finance Holdings S.A. – местонахождение в Люксембурге;
- STF Holdings Ltd. – местонахождение в Гибралтаре;
- Altimo Holdings and Investments Ltd. – местонахождение в Британских Виргинских островах;
- X5 Retail Group N.V. – местонахождение в Нидерландах.

<sup>8</sup> Составлено автором по данным, опубликованным в сети «Интернет» по адресу: [http://www.rusal.ru/open\\_info14.aspx](http://www.rusal.ru/open_info14.aspx)

<sup>9</sup> [http://www.alfagroup.ru/content/art\\_pict\\_url/20094.pdf](http://www.alfagroup.ru/content/art_pict_url/20094.pdf)

Использование офшорных налоговых схем очень выгодно для налогоплательщиков. При этом если смотреть с точки зрения государства, можно выделить следующие основные негативные последствия применения таких схем:

а) Вывод денежных средств за рубеж, в том числе в офшорные юрисдикции. О масштабах вывоза капитала из России свидетельствуют статистические данные Центрального банка РФ, составляемые по данным платежного баланса РФ. Так, согласно данным ЦБ РФ чистый вывоз капитала из России частным сектором (банками и прочими секторами) составил:

- в 2008 г. – 133,7 млрд. долларов США;
- в 2009 г. – 56,1 млрд. долларов США;
- в 2010 г. – 34,4 млрд. долларов США;
- в 2011 г. – 80,5 млрд. долларов США.

б) Снижается уровень налоговых поступлений в бюджетную систему РФ;

в) Хозяйствующие субъекты существенно снижают свои издержки в части налоговых обязательств и получают необоснованное конкурентное преимущество;

г) Необоснованное конкурентное преимущество ведет к постепенной монополизации рынка, что в свою очередь подрывает стабильность, прозрачность и эффективность функционирования конкурентной среды;

д) Дестабилизируется состояние инвестиционного климата, что негативно сказывается на инвестиционной привлекательности государства и как следствие ведет к снижению притока зарубежных инвестиций в российскую экономику.

**5. Разработан комплекс организационно-экономических мер по совершенствованию механизма выявления и предотвращения применения хозяйствующими субъектами налогоосберегающих схем с использованием мнимых организаций и офшорных юрисдикций, что позволит защитить имущественные интересы как бюджетной системы страны, так и добросовестных налогоплательщиков.**

Для противодействия применению налогоплательщиками налоговых схем с использованием мнимых организаций необходимо придерживаться комплексного подхода, реализуемого в трех направлениях:

1. Предотвращение создания новых мнимых организаций на стадии государственной регистрации юридических лиц. Для достижения этой цели мы предлагаем:

- установить на законодательном уровне обязанность нотариусов уведомлять соответствующий регистрирующий орган о фактах обращения физических лиц для свидетельствования подписи в документах, подлежащих представлению в регистрирующий орган в случаях государственной регистрации юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы;

- внести коррективы в существующий порядок представления документов в регистрирующий орган с тем, чтобы при регистрации новой и (или) реорганизации существующей организации, необходимые документы представлялись в регистрирующий орган только лично учредителем (учредителями) и руководителем постоянно действующего исполнительного органа создаваемой (реорганизуемой) организации;

- законодательно установить следующее правило: когда одно и то же физическое лицо является учредителем и (или) руководителем постоянно действующего исполнительного органа хотя бы в одной организации, и если такое лицо обращается в регистрирующий орган в качестве учредителя и (или) в качестве руководителя исполнительного органа создаваемой новой организации, то регистрирующий орган, прежде чем осуществить государственную регистрацию, должен проверить не является ли мнимой организация (мнимыми организации), в которой данное лицо является учредителем и (или) руководителем исполнительного органа.

2. Выявление из числа существующих юридических лиц мнимых организаций и пресечение их деятельности. В рамках данного направления предлагается:

- законодательно установить упрощенный порядок исключения из единого государственного реестра юридических лиц мнимых организаций на основании свидетельских показаний формальных учредителя (учредителей) и лица, замещающего должность постоянно действующего исполнительного органа юридического лица, из которых следует, что данные лица не имеют никакого отношения к данным юридическим лицам;

- создать механизм информирования налоговых органов по месту учета юридических лиц о наличии у данных организаций признаков мнимых организаций другими налоговыми органами, у которых появилась соответствующая информация при проведении налоговых проверок их контрагентов;

- введение такого показателя качества работы руководителей налоговых органов, осуществляющих регистрационные действия, как количество мнимых организаций, зарегистрированных такими налоговыми органами, и на основе этого принятие решения о поощрении соответствующего руководителя либо его несоответствия занимаемой должности.

3. Разработка и внедрение таких экономических рычагов, которые будут стимулировать налогоплательщиков отказываться от применения схем налоговой минимизации посредством мнимых организаций. В связи с этим мы предлагаем:

- установить налоговую льготу в виде получения единоразовой скидки для организаций, у которых после проведенной выездной налоговой проверки не выявлено ни одного факта сотрудничества с мнимой организацией;

- закрепить в Налоговом кодексе РФ новый состав налогового правонарушения, согласно которому неуплата или неполная уплата сумм налога в результате сотрудничества (вступления в хозяйственные отношения) с одной или несколькими мнимыми организациями повлечет взыскание штрафа в размере 75 % от неуплаченной суммы налога.

Совершенствовать механизм борьбы с офшорными налоговыми схемами, по нашему мнению, возможно через комплекс мер, также состоящий из трех взаимосвязанных и взаимодополняющих друг друга направлений реформирования, а именно:

1. Изменение существующей законодательной базы, регулирующей сферу международного налогообложения. В рамках данного направления мы предлагаем:

- пересмотреть международные соглашения РФ об избежании двойного налогообложения с тем, чтобы упразднить возможность использование содержащихся в них льгот и преференций в случаях, когда главным (основным) мотивом их использования является получение более благоприятных условий налогообложения, а не ведение полноценной предпринимательской деятельности;

- сформулировать в Налоговом кодексе РФ определение необоснованной налоговой выгоды, получаемой в результате применения международных схем налоговой оптимизации, в том числе с использованием офшорных юрисдикций, а также закрепить норму, вводящую прямой запрет на использование любых налоговых схем, направленных на получение такой выгоды;

## 2. Совершенствование института налогового контроля посредством:

- установления в Налоговом кодексе РФ нового вида налоговых проверок с целью выявления и пресечения налоговых схем с использованием иностранных безналоговых и/или низконалоговых юрисдикций;

- законодательного закрепления процедуры добровольного согласования с подразделениями ФНС России организационной структуры холдинга, включающей как российские, так и иностранные юридические лица, на предмет наличия рисков признания такой структуры схемой, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды;

3. Создание экономических предпосылок для добровольного отказа хозяйствующими субъектами от разработки и внедрения различных схем налоговой минимизации с использованием зарубежных низконалоговых и безналоговых юрисдикций. Для реализации этого предлагаем:

- законодательно установить новый вид налогового правонарушения за получение необоснованной налоговой выгоды вследствие применения международной схемы налоговой минимизации, предусматривающий взыскание штрафа в размере 100% от суммы полученной налоговой выгоды;

- ввести льготу для налогоплательщиков, добровольно согласовавших с налоговыми органами финансово-хозяйственные взаимоотношения внутри холдинговой структуры (группы аффилированных и взаимозависимых компаний), включающей российские и иностранные юридические лица, в случае, если проверка такой холдинговой структуры в рамках выше предложенного нового вида налоговых проверок покажет, что у налогоплательщика не имеется никаких нарушений;

- взимать плату за сотрудничество с офшорными компаниями, размер которой будет варьироваться в зависимости от масштабов деятельности налогоплательщика, а именно: величины выручки, рассчитанной в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

### *Статьи в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России*

1. Петросян А.Р. Совершенствование механизма государственного контроля за финансированием рекламы лекарственных препаратов // **Финансовая аналитика: проблемы и решения.** – 2011. – № 1 (43). – 0,5 п.л.

2. Петросян А.Р. **Офшорные зоны как инструмент налоговой оптимизации** // **Финансовая аналитика: проблемы и решения.** – 2011. – № 37 (79). – 0,8 п.л.

3. Петросян А.Р. **Теоретико-законодательные аспекты налогового контроля на современном этапе** // **Экономика. Налоги. Право.** – 2011. – № 3. – 0,6 п.л.

### *Статьи в других научных изданиях*

4. Петросян А.Р. **Выездные налоговые проверки как форма налогового контроля и их результативность** // **Сборник научных трудов профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России.** – 2008. – № 2. – 0,3 п.л.

5. Петросян А.Р. **Актуальные проблемы налогового контроля крупнейших налогоплательщиков на примере Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области** // **Вестник ВГНА Минфина России.** – 2009. – № 3. – 0,3 п.л.

6. Петросян А.Р. **Зарубежный опыт организации налоговых проверок на примере США и Германии** // **Вестник ВГНА Минфина России.** – 2011. – № 2. – 0,4 п.л.

7. Петросян А.Р. **Налоговые схемы как способ уменьшения объема фискальных платежей** // **Вестник ВГНА Минфина России.** – 2012. – № 1. – 0,5 п.л.

8. Петросян А.Р. **«Мнимые организации» как инструмент налоговой оптимизации** // **Сборник научных трудов профессорско-преподавательского состава, аспирантов и соискателей ВГНА Минфина России.** – 2012. – № 1. – 1 п.л.

Подписано в печать 25.05.2012.  
Объем 1,0 печ. л. Тираж 100 экз.