

УДК 343.221.5

Шишко Александр Владимирович

*Дальневосточный федеральный университет
Владивосток, Россия*

Некоторые проблемы, связанные с определением круга лиц, ответственных за совершение налоговых преступлений

Рассматриваются некоторые вопросы определения круга лиц, могущих нести ответственность за налоговые преступления. Особое внимание уделяется перспективам привлечения к ответственности учредителей и «теневых руководителей» организаций, осуществляющих уклонение от налогообложения, а также проблеме взаимозависимых лиц.

Содержатся примеры типовых ситуаций, связанных с уходом от ответственности за правонарушения в сфере налогообложения. Предлагаются пути развития уголовного права, основанные на частичной рецепции институтов налогового и корпоративного права, в частности концепции «консолидированных групп».

Ключевые слова и словосочетания: *налоговые преступления, круг лиц, теневые руководители, взаимозависимые лица, рецепция институтов налогового и корпоративного права, консолидированные группы.*

Существенной проблемой, затрудняющей борьбу с преступлениями в сфере налогообложения (предусмотренными ст. 198 – 199.2 действующего Уголовного кодекса) и экономическими преступлениями в целом, является закрепленный законодательством и правоприменительной практикой круг лиц, привлекаемых к уголовной ответственности за указанные преступления.

Действительно, в общем виде отношения, возникающие в сфере исчисления и уплаты налогов, характеризуются тем, что в качестве одной их стороны выступает государство в лице налоговых органов и органов внутренних дел, а другой – налогоплательщики или плательщики сборов (физические и юридические лица). Следовательно, в качестве субъектов налоговых правонарушений выступают они же.

В соответствии со ст. 19 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) уголовной ответственности могут подлежать исключительно физические лица. Следовательно, при совершении преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, либо в случае совершения преступле-

ний, предусмотренных ст.199.1 и 199.2 УК РФ, физическим лицом (например, индивидуальным предпринимателем) налогоплательщик совпадает с субъектом преступления.

Во всех остальных случаях при совершении преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ (и соответственно 199.1 и 199.2 УК РФ, в случае если идет речь об организации), указание на то, кто именно может совершить указанные преступления, отсутствует [10]. Юридическая наука традиционно сконцентрирована на поиске специальных субъектов указанных преступлений среди должностных лиц организаций.

Так, И.И. Кучеров ограничивает круг субъектов преступлений, предусмотренных ст. 199 – 199.1, теми лицами, на которых возложены соответствующие обязанности по ведению бухгалтерского учета, представлению бухгалтерской отчетности и уплате налогов в организации [15. С. 229]. В работах иных юристов в число субъектов налоговых преступлений включаются: лица, составляющие и представляющие расчет суммы налога, бухгалтерский отчет, баланс; служащие организаций, в обязанности которых входит оформление соответствующих документов об уплате налога и представление их в налоговый орган; лица, которые в соответствии с нормативными правовыми актами или учредительными документами организации обязаны обеспечивать правильность данных, определяющих исчисление налогов и страховых взносов, и лица, обязанные утверждать документы, которые представляются в соответствующие органы [17. С. 9; 7. С. 335; 13. С. 157].

Указанная позиция подтверждается ссылками на ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1] (ранее на ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2]), в соответствии с которой ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Это позволяет безоговорочно включить руководителя организации в число субъектов данной группы преступлений.

Основная часть дискуссий развернулась вокруг того, в какой мере субъектом налоговых преступлений может выступать лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, то есть главный бухгалтер (или бухгалтер) организации. На практике в качестве основной применяется позиция, что при условии, что главный бухгалтер «не способствует предупреждению или пресечению преступления» [8. С. 19], он может привлекаться к ответственности, но лишь за соучастие в совершении преступлений, предусмотренных ст. 199 – 199.1 УК РФ. Именно эта позиция является наиболее теоретически аргументированной.

А.А. Витвицкий отмечал, что «стоит привлекать к уголовной ответственности в качестве исполнителя только руководителя предприятия. Бухгалтер же при наличии умысла на совершение преступления может отвечать как соучастник. А при отсутствии соучастия ответственность бухгалтера может быть административной или финансовой» [9. С. 102].

А.А. Куприянов вообще полагал возможным свести ответственность бухгалтера исключительно к административной [14. С. 18].

Позиция И.И. Кучерова, считавшего, что «главный бухгалтер имеет вполне достаточно полномочий, чтобы реализовать преступный умысел самостоятельно, а, следовательно, может являться субъектом преступления» [15. С. 231], то есть, что бухгалтер, в принципе, способен ввести руководителя в заблуждение неправильным отражением хозяйственных операций, хоть и подтверждается п. 7 Постановления Пленума Верховного суда РФ № 64 от 28.12.2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [6], в практике привлечения к ответственности за налоговые преступления встречается достаточно редко.

Еще более редкими в практике являются случаи привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений иных служащих организаций-налогоплательщиков. Несмотря на мнение П.С. Яни о допустимости привлечения к уголовной ответственности рядового сотрудника бухгалтерии как «единичного» исполнителя налогового преступления [18. С. 54], Постановление Пленума Верховного суда РФ № 64 от 28.12.2006 г. допускает их привлечение только в качестве пособников данного преступления, умышленно содействовавших его совершению.

Несколько шире список лиц, подлежащих привлечению к ответственности по статье 199.2 УК РФ. И.А. Клепицкий выделяет помимо руководителя организации (или индивидуального предпринимателя) собственников ее имущества или лиц, уполномоченных им распоряжаться, если они не совпадают с руководителем [12. С. 166]. При этом он же подчеркивает, что указанные лица могут действовать хоть и в интересах налогоплательщика или руководителя организации-налогоплательщика, но против его воли; вопрос их ответственности по указанной статье, следовательно, остается открытым.

Однако практически обходится молчанием еще одна категория лиц, не отвечающих непосредственно за ведение бухгалтерского и налогового учета в организации и не являющихся собственниками ее имущества, однако способных оказывать определяющее влияние на ее деятельность. Речь идет об учредителях организации.

Косвенно о возможности их привлечения к ответственности говорится в п. 7 Постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации № 64 от 28.12.2006 г. как о лицах, организовавших совершение преступ-

лений, предусмотренных исключительно ст. 199 УК РФ, склонивших к его совершению руководителя, главного бухгалтера или бухгалтера организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации или содействовавших совершению преступления советами и указаниями. Позиция Верховного суда заключается в том, что такие лица могут нести ответственность как организаторы, подстрекатели либо пособники в соответствии со ст. 33 УК РФ.

Однако теоретически вопросы привлечения к ответственности указанных лиц малоразработаны, хотя проблема осознавалась исследователями уже десять лет назад. Так, И.Н. Соловьев еще в 2001 г. отмечал, что «часто складывались ситуации, когда лица, реально организовавшие сокрытие объектов налогообложения, отдававшие распоряжение на внесение искаженных данных в бухгалтерскую отчетность, не привлекались к уголовной ответственности, так как по документам не являлись ни руководителями, ни бухгалтерами, однако реально следили, а подчас и руководили финансово-хозяйственной деятельностью юридического лица, так как были вкладчиками денежных средств в данные предприятия или представителями структур, обеспечивающих безопасность, и т.д.» [16. С. 34].

Б.Д. Завидов, И.А. Попов, В.И. Сергеев указывали, что «в большинстве случаев лица, выполняющие управленческие функции в организации, – наемные работники, которые работают за установленный им должностной оклад, заработную плату. Мотивы для совершения налоговых преступлений, если их не подвигнуть какими-либо стимулами, у них отсутствуют. Другое дело – учредители, собственники предприятия, для которых немаловажное значение имеет неучтенная или иным образом сокрытая прибыль, дивиденды и прочее» [11. С. 19].

Однако сделанное в те же годы предложение об установлении ответственности учредителей за совершение налоговых преступлений в учрежденных ими организациях вне зависимости от того, принимали они непосредственное участие в финансово-хозяйственной деятельности юридического лица или нет, было теоретически разгромлено тем же И.Н. Соловьевым, полагавшим невозможным установить вину учредителей и акционеров в совершении налогового преступления при условии того, что их участие в деятельности организации ограничивалось простым учредительством или владением акциями [16. С. 34].

Высказанная им мысль, что в случае участия учредителей в совершении налоговых преступлений они могут привлекаться к уголовной ответственности в качестве соучастников (за исключением случая, когда учредитель одновременно является генеральным директором или главным бухгалтером организации и должен привлекаться на общих основаниях), нашла свое воплощение и в тексте Постановления Пленума Верховного суда РФ № 64 от 28.12.2006 г.

Иных существенных исследований данного вопроса за прошедшие годы не проводилось.

На практике привлечение учредителя компании, сотрудниками которой было осуществлено налоговое преступление, не являющегося ее формальным руководителем, к ответственности за совершение налогового преступления осуществляется почти исключительно в тех случаях, когда официальный руководитель является заведомо подставным лицом, не осуществлявшим текущего руководства финансово-хозяйственной деятельностью организации (как правило, это престарелые люди, незрелые юноши, психически нездоровые лица и т.п.), не имеющим ни малейшего представления о деятельности организации, не понимающим смысла и значения подписываемых документов.

Тем не менее, даже полноценно исполняющий свои обязанности наемный директор в значительной мере зависим от воли своего нанимателя – учредителя организации. Разумеется, здесь и далее речь идет только об учредителе, который может оказывать влияние на принятие управленческих решений (то есть является единоличным учредителем или лицом, владеющим существенной долей в организации). В то же время действующая практика, направленная на преимущественное привлечение к ответственности формального руководителя организации, позволяет осуществлять следующие способы ухода от ответственности:

1. Организация «З» (здесь и далее названия организаций изменены из этических соображений) осуществляла уклонение от уплаты налогов путем включения в налоговую декларацию и документы налогового учета заведомо ложных сведений. При достижении сокрытой суммой налога величины незначительно меньшей, чем предусмотренный примечанием №1 к ст. 199 УК РФ крупный размер ущерба, осуществлялась замена руководителя организации. В дальнейшем указанное действие повторялось по мере необходимости.

2. В ходе проведения следственных мероприятий при наличии вступившего в законную силу решения налогового органа, свидетельствующего о совершенном налоговом правонарушении, имеющем признаки преступления, осуществлялось привлечение к уголовной ответственности, предусмотренной ст. 199.1 УК РФ руководителя ООО «Ю». По основаниям, предусмотренным примечанием 2 к ст. 199 УК РФ, руководитель был освобожден от уголовной ответственности (как лицо, впервые привлекавшееся к ответственности по данной статье и при условии погашения суммы ущерба, определенной в соответствии с Налоговым кодексом, далее – НК РФ).

Далее была осуществлена смена руководителя ООО «Ю», но преступная деятельность через некоторое время возобновилась. В случае привлечения нового руководителя к уголовной ответственности он смог

бы ее избежать, так как в отличие от своего предшественника ранее к уголовной ответственности по ст. 199 либо 199.1 не привлекался.

3. Третий пример иллюстрирует возможность комбинации первых двух методов. Было учреждено ООО «Ш», которое осуществляло уклонение от уплаты налогов. При достижении сокрытой суммой налога величины незначительно меньшей, чем предусмотренный примечанием №1 к ст. 199 УК РФ крупный размер ущерба, учреждалась организация ООО «Ш+», с тем же руководителем, отличным от учредителя. ООО «Ш» постепенно прекратило свою деятельность.

ООО «Ш+» продолжило политику уклонения от уплаты налогов, характерную для своего предшественника. Примерно через год была вновь учреждена очередная организация ООО «Ш-Логистик» с тем же руководителем, отличным от учредителя, после чего вновь применена схема, описанная выше.

Применение данной цепочки организаций позволяло достаточно надежно уклоняться тандему «руководитель-учредитель» от налоговой ответственности. Маловероятно, чтобы налоговая инспекция оказалась способна доказать в ходе выездной проверки, что последовательно учреждавшаяся группа организаций, к тому же регистрировавшаяся в разных инспекциях города, по сути, дела является одной и той же организацией-неплательщиком.

С другой стороны, в случае привлечения к налоговой и уголовной ответственности несменяемого наемного директора данных компаний на основании результатов оперативно-розыскной деятельности он сможет уйти от ответственности по основаниям, предусмотренным примечанием 2 к ст. 199 УК РФ, после чего произойдет смена руководителя, а вышеуказанная схема сможет быть применена вновь.

Описанные выше примеры иллюстрируют нам возможные проблемы при установлении вины фактического организатора налоговых преступлений – учредителя организации-налогоплательщика (или группы организаций-налогоплательщиков). Но помимо сравнительно простых ситуаций, при которых учредитель выступает всего лишь «теневым директором» организации-налогоплательщика и должен быть привлекаем к ответственности именно в качестве фактического руководителя организации, есть еще один тип ситуаций, при которых затруднено не только привлечение к ответственности фактического организатора преступления, но и установление самого факта уклонения от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере.

Речь идет о тех случаях, когда создается достаточно большая группа взаимозависимых лиц (варианты построения взаимозависимости могут быть различными: от классических примеров «дочерних» и «сестринских» фирм, проведения в руководство организаций групп родственников, созда-

ния цепочек организаций с высокой долей взаимного участия, то есть случаев, более или менее предусмотренных законодательно, в частности ст. 105.1 НК РФ, до подконтрольности организаций на основе личных связей, знакомств, знания компрометирующих обстоятельств и т. д.).

Такая схема ухода от ответственности за нарушения порядка налогообложения получила широкое распространение. Налоговые преступники не попадают в поле зрения проверяющих инстанций, так как каждое из звеньев системы вполне может уклоняться от налогообложения вплоть до достижения нижней планки ущерба, расцениваемого как признак налогового преступления, после чего происходит его замена другой аналогичной организацией.

Такая группа взаимозависимых лиц имеет общие черты с холдингом, то есть совокупностью холдинговой («материнской») компании и контролируемых ею («дочерних») компаний, с той лишь разницей, что, как правило, в ней невозможно выделить формальную холдинговую компанию (предприятие, независимо от его организационно-правовой формы, в состав активов которого входят контрольные пакеты акций других предприятий [5], осуществляющее контроль над ними посредством доминирующего участия в их уставном капитале и определения их хозяйственной деятельности). В качестве неформальной холдинговой компании в такой группе взаимозависимых лиц выступают организаторы группы, являющиеся выгодоприобретателями от ее деятельности.

В остальном же такие группы являются типичными холдингами, обладая такими чертами, как:

- концентрация управления фирмами различных отраслей и сфер экономики, а также фирмами, расположенными в различных регионах в руках одного лица или группы лиц;
- многоступенчатость, то есть наличие дочерних, внучатых и прочих родственных компаний первого, второго и больших порядков;
- единая политика и координация совместных действий предприятий и индивидуальных предпринимателей по следующим направлениям: выработка единой тактики и стратегии в глобальном масштабе, реорганизация компаний и определение внутренней структуры холдинга, осуществление межфирменных связей, финансирование капиталовложений и т. д.

Все эти сходные черты позволяют ввести для характеристики групп взаимозависимых лиц такой термин, как «неформальный холдинг».

Общеизвестны способы уклонения групп взаимозависимых лиц от налогообложения. Это минимизация налогооблагаемой базы за счет использования компаний, зарегистрированных в оффшорных зонах, умышленная фальсификация данных о хозяйственных операциях между взаимозависимыми организациями, списание средств якобы на проведение каких-либо работ, оказание услуг, приобретение продукции, использова-

ние договора переработки давальческого сырья (толлинга), в соответствии с которым все материалы и изготовленная из них готовая продукция должны принадлежать заказчику, однако зачастую идет ее реализация третьим лицам, применение льготных (трансфертных) цен, использование фирм-однодневок.

При этом каждая фирма в отдельности может и не совершать действий, которые можно было бы квалифицировать как налоговое преступление (из-за недостаточной величины суммы ущерба либо из-за невозможности доказать умысел в действиях руководства каждой из компаний: например, при оплате авансом за фактически не произведенные работы организации, взаимозависимость которой с проверяемым лицом доказать не удалось), либо искусно маскировать их совершение путем полной фальсификации документального оформления расчетов между организациями, входящими в «неформальный холдинг». Наконец должностные лица этих организаций могут не быть признаны выгодоприобретателями в том случае, если денежные средства выводились через третьи фирмы и оффшорные зоны на счета истинных организаторов группы взаимозависимых лиц.

В настоящее время законодатель понимает необходимость повышенного внимания к группам взаимозависимых налогоплательщиков. В налоговом праве обозначились две тенденции.

Первую из них можно охарактеризовать как усиление мер налогового контроля над группами взаимозависимых лиц. Основы такого усиления заложены законом № 227-ФЗ от 18 июля 2011 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [3]. Закон дополнил Налоговый кодекс новым разделом V.1, расширившим список взаимозависимых лиц, установившим список «контролируемых сделок» (то есть сделок, представляющих повышенную опасность незаконной оптимизации налогообложения в рамках группы взаимозависимых лиц, а потому проверяемых налоговыми органами на предмет соответствия цены сделки рыночному уровню цен), обязавшим налогоплательщика заявлять в налоговый орган обо всех сделках, отвечающих критериям контролируемости, введшим дополнительный тип налоговых проверок – проверок полноты исчисления и уплаты налогов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами.

Вторая тенденция – признание группы взаимозависимых лиц в целях налогообложения *de facto* одним юридическим лицом – получила развитие в Федеральном законе № 321-ФЗ от 16.11.2011 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» [4], который ввел в Налоговый кодекс понятие «консолидированной группы налогоплательщиков», то есть добровольного объединения нало-

гоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. В настоящий момент закон установил достаточно жесткие требования к организации консолидированных групп и ограничил их применение одним-единственным налогом, однако, нам важно то, что законодатель в принципе предусмотрел вариант, при котором группа юридических лиц рассматривается контролирующими органами в неразрывной связи, по сути, как структурные подразделения одного юридического лица.

К сожалению, уголовное право отстает в своем развитии от налогового. При введении института, аналогичного «консолидированной группе налогоплательщиков», в уголовное право можно было бы решить существенное количество вышеописанных проблем, возникающих в процессе привлечения к ответственности виновных в организации и совершении налоговых преступлений группами взаимозависимых лиц, рассчитывать ущерб, нанесенный интересам Российской Федерации по всему «неформальному холдингу» в целом, и, наконец, просто обесмыслить применение отдельных схем налоговых преступлений.

Например, невозможным станет перекладывать накопленную задолженность по налогам и сборам на «брошенную» организацию, ведь при введении в уголовное право названного института все организации, признанные взаимозависимыми с «брошенной» организацией на основании общих учредителей или фактических руководителей, будут принимать на себя ее бремя налогового ущерба. Аналогично – ущерб, нанесенный государству уклонением от налогообложения группой фирм с общим учредителем или фактическим руководителем, будет суммироваться, давая возможность привлечь виновных учредителей и фактических руководителей к уголовной ответственности. При наличии нескольких учредителей и фактических руководителей «неформального холдинга» ущерб следует делить пропорционально доле участия каждого из них.

Разумеется, в уголовном праве не может быть списка условий признания лиц взаимозависимыми, подобного тому, который установлен ст. 105.1 НК РФ. Наличие подобного списка позволило бы организаторам налоговых преступлений просто разрабатывать схемы взаимозависимости, не попадающие формально под указанные критерии. Взаимозависимыми должны признаваться любые лица при условии, что одна сторона может оказывать влияние на условия и результаты сделок, которые совершает другая сторона, а также на принятие управленческих решений другой стороной. Наличие этого условия может и должно быть установлено правоохранительными органами, в том числе и оперативным путем.

Кроме того, для уголовного права неприемлем и принцип, установленный статьей 25.1 НК РФ, предусматривающий формальный (договор-

ной) характер создания совокупного налогоплательщика из группы юридических лиц. Выделение консолидированного налогоплательщика должно осуществляться органами, уполномоченными на выявление и расследование дел о налоговых преступлениях на основании имеющейся у них информации о фактических взаимосвязях между отдельными элементами «неформального холдинга».

Соответственно, наличие умысла на совершение налогового преступления будет устанавливаться уже в действиях не только руководителей отдельных юридических лиц, входящих в состав «неформального холдинга», но, прежде всего, в действиях организаторов, учредителей, «неформальных руководителей» всего «холдинга» в целом. Ответственность при этом целесообразно делить между руководителем и учредителем в сравной мере, однако вполне возможна ситуация, когда руководители каждой из фирм, входящих в «неформальный холдинг», будут, исходя из величины причиненного ущерба, привлечены исключительно к административной ответственности, а учредитель (фактический выгодополучатель от совершения группы налоговых правонарушений) – к уголовной ответственности (по совокупности ущерба, нанесенного всем неформальным холдингом в целом).

1. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // Рос. газ. – 2011. – № 278.

2. О бухгалтерском учете: федер. закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ с изм. и доп. от 28.11.2011 № 339-ФЗ // Рос. газ. – 1996. – № 228; 2011. – №275.

3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения: федер. закон от 18.07.2011 №227-ФЗ // Рос. газ. – 2011. – № 159.

4. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков: федер. закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ // Рос. газ. – 2011. – № 261.

5. О мерах по реализации промышленной политики при приватизации государственных предприятий (вместе с «Временным положением о холдинговых компаниях, создаваемых при преобразовании государственных предприятий в акционерные общества»): указ Президента РФ от 16.11.1992 №1392 с изм. и доп. от 26.03.2003 № 370 // Рос. газ. – 1992. – №251; 2003. – №59.

6. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление Пленума Верховного суда РФ от 28.12.2006 №64 // Рос. газ. – 2006. – № 397.
7. Ахметшин Х.М. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Х.М. Ахметшин, А.Е. Беляев, Г.Н. Борзенков и др.; под ред. В.И. Радченко. – М.: Вердикт, 1996.
8. Витвицкий А.А. Нужна ли система уголовного преследования за соучастие / А.А. Витвицкий // Налоговая полиция. – 1997. – № 12.
9. Витвицкий А.А. Уголовно-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов: дис. ... канд. юрид. наук / А.А. Витвицкий. – М., 1995.
10. Григорьев В.А. Проблемы квалификации налоговых преступлений по признакам субъекта и субъективной стороны / В.А. Григорьев, А.В. Кузнецов // Справочно-правовая система Консультант Плюс. Комментарии законодательства. Юридическая пресса [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2004.
11. Завидов Б.Д. Уклонение от уплаты налогов. Уголовно-правовой комментарий к ст.198, 199 УК РФ / Б.Д. Завидов, И.А. Попов, В.И. Сергеев. – М.: Экзамен, 2001.
12. Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается / И.А. Клепицкий // Закон. – 2007. – № 7.
13. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации: в 2 т. Т. 2 / под ред. О.Ф. Шишова. – М.: ООО «Изд-во Новая Волна», 1998.
14. Куприянов А.А. Упорядочить уголовную ответственность за налоговые преступления / А.А. Куприянов // Российская юстиция. – 1996. – № 7.
15. Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ / И.И. Кучеров. – М., 2000.
16. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений / И.Н. Соловьев // Налоговый вестник. – 2001. – № 11.
17. Яни П.С. Налоговое законодательство: проблемы ответственности / П.С. Яни // Законность. – 1993. – № 9.
18. Яни П.С. Налоговые преступления. Статья вторая. Размер неуплаты. Субъекты ответственности. Вина. Гражданский иск / П.С. Яни // Законодательство. – 1999. – № 12.