

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УДК 336.221

КОНЦЕПЦИЯ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ В ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТАХ*

Е.С. ЦЕПИЛОВА,
кандидат экономических наук,
доцент Международного института
государственной службы и управления
E-mail: elenatserpilova@mail.ru
Российская академия народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте РФ

В статье отмечается, что экономическая рецессия вынуждает хозяйствующие субъекты искать пути снижения налоговой нагрузки. Однако такая возможность появляется только при эффективном налоговом планировании.

Подчеркивается, что за прошедшие десятилетия подходы к налоговому планированию претерпели изменения. Некоторые его виды, которые всего несколько лет назад считались законными и приемлемыми, в настоящее время расцениваются как недопустимые и незаконные. Причем, не только фискальными органами, но и многими налогоплательщиками. Использование системы налогового планирования в современной предпринимательской практике затруднено из-за отсутствия законодательно закреплённого определения, четкого понимания его природы. Также назрела необходимость разграничения легитимных инструментов такого планирования от целенаправленного незаконного уклонения от уплаты налогов.

Представлена авторская концепция налогового планирования, исследована трансформация подходов к его определению, уточнена формулировка, выделены его задачи, структурные этапы и участники на уровне хозяйствующих субъектов. Произведено сравнение налогового планирования с другими способами оптимизации налоговых обязательств — укло-

нением от уплаты налогов и избежанием некоторых видов налогообложения.

Сделан вывод о том, что налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы хозяйствующего субъекта. Поэтому целями налогового планирования являются не только поиск и реализация различных способов оптимизации налогов, но и внесение вклада в решение основных задач предпринимательской деятельности — повышения финансовой устойчивости и роста прибыли. Налоговое планирование позволяет хозяйствующим субъектам достигать законной максимизации средств, остающихся в их распоряжении после уплаты налогов при минимизации (вплоть до сведения к нулю) налоговых рисков.

Ключевые слова: налоговое планирование, налоговая политика, налогообложение, уклонение от уплаты налогов, избежание налогообложения, налоговые риски

Переживаемая в настоящее время в России экономическая рецессия вынуждает хозяйствующие субъекты минимизировать расходы, в том числе и за счет снижения налоговой нагрузки. С этой точки зрения налоговое планирование является частью корпоративной налоговой политики, позволяющей:

– своевременно учитывать изменения внешней среды,

* Статья подготовлена по материалам журнала «Финансы и кредит». 2014. № 46 (622).

– обеспечивать рациональное распределение и использование ресурсного потенциала,

– повышать при минимальных затратах свою финансовую устойчивость.

За последние двадцать лет подходы к налоговому планированию претерпели изменения: если некоторые его виды еще несколько лет назад считались законными и приемлемыми, то в настоящее время они расцениваются как налогоплательщиками, так и фискальными органами как недопустимые и незаконные. Использование системы налогового планирования в современной предпринимательской практике затруднено из-за отсутствия законодательно закрепленного определения данного процесса, четкого понимания его природы. Также назрела необходимость разграничения легитимных инструментов налогового планирования от целенаправленного незаконного уклонения от уплаты налогов.

Прошедший в сентябре 2013 г. в Санкт-Петербурге саммит «Большой двадцатки», безусловно, останется в истории как встреча лидеров государств, посвященная борьбе с таким агрессивным инструментом налогового планирования, как офшоры. Представители стран-участниц подчеркнули, что в условиях жесткой консолидации бюджетов и социальных трудностей гарантия, что все налогоплательщики оплатят свою часть налогов, является приоритетной. Был разработан план действий, предусматривающий механизм улучшения системы налогообложения (изначально разработанный в рамках ОЭСР), направленный на решение проблем размывания налогооблагаемой базы и перемещения прибыли (BEPS): прибыль должна облагаться налогом там, где осуществляются функции, стимулирующие прибыль, и где создается стоимость. Этот план позволяет повысить прозрачность деятельности транснациональных компаний, которые имеют «двойное неналогообложение». В настоящее время такие компании стремятся уходить от налогообложения и в той стране, где находится производство, и в той стране, где зарегистрирован центр прибыли. От этого несут потери бюджеты обеих стран. Было предложено внести такие изменения во внутреннее законодательство стран — участниц ОЭСР, которые позволят обеспечить, чтобы международные и внутренние правила налогообложения не позволяли и не поощряли многонациональные корпорации к сокращению общей суммы уплаченных налогов посредством искусственного перемещения прибыли в юрисдикции с низкими налогами¹.

¹ Санкт-Петербургская декларация лидеров «Группы двадцати». URL: <http://ru.g20russia.ru/news/20130906/782776168.html>.

Проблема агрессивного избежания налогообложения — это проявление системных ошибок глобальной налоговой политики, которые ведут на макроуровне к искажениям рынка, бесплатному использованию экономических благ, замедлению темпов экономического роста и усилению финансового неравенства внутри и между государствами.

Необходимость полноценного налогового планирования в решающей степени зависит от тяжести налогового бремени, возложенного на налогоплательщиков. В связи с этим особенно важным представляется использование профессионального подхода к управлению налоговыми обязательствами. При этом платежи за такие услуги являются существенным источником доходов для аудиторских и консалтинговых фирм.

По мнению налоговых специалистов одной из четырех крупнейших в мире консультационно-аудиторских сетей PricewaterhouseCoopers, важнейшими результатами деятельности (конечными продуктами) налоговой функции хозяйствующего субъекта являются:

- налоговое планирование;
- налоговый учет и финансовая отчетность;
- соблюдение налогового законодательства;
- защита позиции налогоплательщика при проверке.

Следует отметить, что необходимо различать налоговое планирование как более широкое понятие и входящее в его состав планирование налоговых обязательств как более узкое понятие. В России под налоговым планированием чаще всего понимается минимизация налогов. Большая часть практической специализированной литературы сводится к перечислению налоговых схем. Но с точки зрения автора, — это урезанный подход.

По мнению автора, налоговое планирование хозяйствующего субъекта — это часть управления его финансово-хозяйственной деятельностью в рамках единой стратегии экономического развития, представляющая собой процесс системного использования законных и оптимальных налоговых способов и методов в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. Этой позиции, в частности, придерживается З.А. Ключкович, выделяя взаимосвязь налогового планирования и общего планирования организации, предполагая, что планировать налоги необходимо в тесной связи с общим планированием бизнес-процессов организации.

По мнению Н.Г. Варакса, на микроуровне налоговое планирование представляет собой процесс разработки системы налоговых планов и показате-

лей по обеспечению эффективности деятельности экономического субъекта в результате легитимной оптимизации налоговых платежей.

Эксперт в области налогообложения А.Б. Высотская определяет налоговое планирование как совокупность действий налогоплательщика, направленных на создание резервов для уплаты налогов и снижение своего налогового бремени путем превентивного выявления ресурсов и непрерывного мониторинга результатов хозяйственной деятельности и принятия налоговых решений в рамках действующего законодательства.

Однако С.А. Антонов уточняет, что корпоративное налоговое планирование — деятельность по составлению оптимального, упорядоченного плана финансово-хозяйственной деятельности организации, направленная на полное и своевременное исполнение обязательств организации по налоговым платежам, с учетом действующего налогового законодательства, а также стратегии и тактики развития организации.

Если термин «налоговое планирование» морфологически разделить на два — «налог» и «планирование» и дать варианты определений каждого из них, то, на взгляд автора, в понятии «налоговое планирование» ключевой дефиницией следует считать «планирование», а не «налог». Главный результат налогового планирования — это корректно составленный план, по которому будет функционировать хозяйствующий субъект в течение определенного промежутка времени.

Можно выделить следующие задачи налогового планирования в хозяйствующих субъектах:

– расчет целевых показателей прибыли с учетом налогового законодательства и стратегии развития организации;

– формирование рационального использования финансовых (денежных) средств организации в налоговых потоках;

– рациональное использование трудовых и временных ресурсов при осуществлении налогового плана;

– мониторинг исполнения плановых показателей;

– корректировка плановых показателей в связи с возникшими внутренними или внешними условиями.

Рассмотрим подробнее структурные этапы налогового планирования хозяйствующего субъекта по временному признаку в целях их развития и применения в существующей системе налогообложения. Автором выделены девять этапов, структурированных на *стратегическое* и *текущее* налого-

вое планирование. Предложенная классификация обеспечивает наиболее оптимальное использование финансового потенциала хозяйствующего субъекта, благодаря углубленному учету существующей системы налогообложения.

Первые три этапа носят *стратегический* характер:

1) рассмотрение вопросов возможного использования налоговых льгот, предоставляемых законодательством до государственной регистрации хозяйствующего субъекта;

2) выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения производства и юридического адреса (в том числе юрисдикции) головного офиса, а также филиалов и дочерних компаний;

3) определение организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта и его налогового режима.

Последующие этапы относятся к *текущему* налоговому планированию:

4) формирование налогового поля хозяйствующего субъекта в целях анализа налоговых льгот. В соответствии со статусом хозяйствующего субъекта, на основании его учредительных документов и законодательных актов в области налогообложения определяется перечень налогов, которые подлежат уплате в бюджет и во внебюджетные фонды. Составляется схема, характеризующая налоговое поле хозяйствующего субъекта, в которой каждый налог описывается следующими основными характеристиками:

– статья расходов;

– налогооблагаемая база;

– налоговая ставка;

– сроки уплаты;

– пропорции перечисления в бюджеты разных уровней (федеральный, региональный, местный);

– реквизиты, по которым делаются перечисления;

– корреспонденция счетов бухгалтерского (финансового) учета;

5) разработка плана использования налоговых льгот или особых условий исчисления по выбранным налогам;

6) разработка (согласно Гражданскому кодексу РФ) системы договорных отношений с контрагентами — договорного поля с планированием возможных форм сделок (купля-продажа, комиссия, переуступка прав и т.д.) Налоговые последствия каждой сделки должны быть просчитаны к моменту подготовки документов, то есть до ее заключения;

7) разработка учетной политики в целях бухгалтерского (финансового) и налогового учета:

планируются типичные хозяйственные операции, которые предстоит выполнять, рассматриваются различные условия сделок с учетом налоговых, договорных и хозяйственных последствий. Методы учета, формирующие оценку активов, порядок признания выручки от реализации и списания затрат имеют прямую связь с налогообложением организации и ее финансовым положением. За счет выбора той или иной учетной методологии (в дозволенных законом пределах) возможен наиболее рациональный способ учета активов и обязательств. Поэтому выбор и грамотное применение элементов учетной и налоговой политики составляют одно из направлений эффективного налогового планирования;

8) оценка налоговых рисков (возможных штрафных санкций): осуществление наиболее рационального с налоговой точки зрения размещения активов и прибыли организации;

9) формирование эффективной системы внутреннего контроля управления налоговыми рисками (в частности, создание корпоративной службы внутреннего налогового контроля).

Отметим, что такая типология налогового планирования по временному признаку не является единственно возможной. Например, А.Б. Высотская выделяет оперативное, краткосрочное, среднесрочное, долгосрочное налоговое планирование.

Необходимость планирования налоговых обязательств в решающей степени зависит от налоговой нагрузки на хозяйствующий субъект. Если налоги составляют более половины всех расходов хозяйствующего субъекта, то налоговое планирование принимает глобальный характер и становится важнейшим элементом всей управленческой работы, что требует изменений в организационной структуре. По оценкам экспертов², если удельный вес налогов не превысил 15% общего дохода организации, то потребность в налоговом планировании минимальна — за состоянием налоговых платежей может вполне следить главный бухгалтер. При уровне налоговой нагрузки в пределах 20–35% в малом и среднем бизнесе целесообразна работа одного специалиста, а в крупном — группы специалистов, занимающихся исключительно налоговым планированием. В этом случае контрольные функции осуществляет высшее руководство.

Участниками системы налогового планирования в хозяйствующих субъектах определены:

– отдел налогообложения (налоговой политики, корпоративная налоговая служба), являющийся ключевым экспертом, так как специалисты именно этой структурной единицы способны квалифицированно оценить последствия того или иного решения, принятого в налоговом планировании. Этот отдел — управляющий элемент системы корпоративного налогового планирования, инициатор в решении всех вопросов. Он влияет и управляет прочими участниками налогового планирования;

– планово-экономический отдел. Это также активный участник корпоративного налогового планирования. Его цель — сформировать налоговый бюджет (план) налогов с привлечением необходимых и заинтересованных структурных единиц организации;

– бухгалтерская служба (бухгалтерия), которая ведет учетно-информационную базу, необходимую при планировании налогов;

– юридический отдел, обеспечивающий грамотное оформление и переоформление договорных отношений с контрагентами с учетом формирующегося налогового бюджета (плана) налогов;

– финансовый отдел, учитывающий исходящие и входящие налоговые потоки в платежном бюджете (плане).

Эффективное налоговое планирование в хозяйствующем субъекте с учетом особенностей каждого направления бизнеса предусматривает:

– правильный учет и своевременное документальное оформление затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг);

– планирование состава затрат, включаемых в налоговую себестоимость;

– учет возможных налоговых льгот;

– установление рациональной учетной политики для целей налогообложения.

Традиционно сформировались два основных подхода к определению налогового планирования:

а) понятие «налоговое планирование» рассматривается как минимизация налоговых обязательств, т.е. максимальное снижение всех налогов;

б) понятие «налоговое планирование» основано на оптимизации как достижении определенных пропорций в деятельности хозяйствующего субъекта, которая в некоторых случаях определяется как «налоговый менеджмент».

По мнению автора, именно этот подход является наиболее верным. Однако следует уточнить, что оптимизация — это достижение наилучших целевых показателей — законная максимизация средств, остающихся в распоряжении хозяйствующего

² См. URL: http://www.elitarium.ru/2009/10/21/nalogoivoje_planirovanije.html.

щего субъекта после уплаты налогов и минимизация (вплоть до сведения к нулю) налоговых рисков.

В современной интерпретации налоговая оптимизация представляет собой процесс сокращения размеров налоговых обязательств посредством целенаправленных законных действий налогоплательщика, включающих комплексное использование всех предоставленных законодательством льгот, освобождений и других легальных приемов и технологий. Инструменты ее реализации имеют многооперационную экономическую природу и включают в себя выбор метода амортизации имущества, формы приобретения активов, ценообразование, договорную работу, рациональный налоговый учет.

В настоящее время хозяйствующим субъектам доступны три способа оптимизации налоговых обязательств:

- уклонение от уплаты налогов (tax evasion);
- избежание налогообложения (tax avoidance);
- налоговое планирование (tax planning).

Сравнительная характеристика каждого из этих способов, разработанная автором, приведена в таблице.

Некоторые авторы (в частности, С.В. Брусницын) отождествляют уклонение от уплаты налогов и незаконное избежание налогообложения.

Возможности и последствия применения способов оптимизации налоговых обязательств находятся в зависимости от применяемого хозяйствующим субъектом налогового режима.

При общей (традиционной, основной) системе налогообложения (ОСНО, ОСН) налоговое планирование позволяет выбрать оптимальный режим налогообложения, минимизировать налоговые риски и платежи. При режиме налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) налоговое планирование ограничено, так как величины основных показателей (базовая доходность,

коэффициенты-дефляторы) закреплены на законодательном уровне и сводятся к планированию налогового бремени, оценке целесообразности ведения деятельности в его рамках. При упрощенной системе налогообложения (УСНО) применить налоговое планирование для оптимизации ресурсов хозяйствующего субъекта возможно только при объекте налогообложения «доходы-расходы», при объекте «доходы» это представляется весьма затруднительным. По мнению автора, если уклонение от уплаты налогов и избежание налогообложения возможны при любом налоговом режиме, то налоговое планирование в принципе неосуществимо при применении режима ЕНВД и патентной системы налогообложения для индивидуальных предпринимателей.

Одним из важных факторов эффективности налогового планирования является контроль, осуществляемый на уровне работников бухгалтерских и финансовых служб организации. Такой контроль предусматривает:

- достоверность учета налогооблагаемых объектов;
- качественное составление налоговых расчетов и деклараций;
- соблюдение сроков уплаты в бюджет налогов, сборов и взносов во внебюджетные фонды.

Иногда при выборе способа минимизации налогового бремени не в полной мере учитывается тот факт, что законными должны быть не только формальная сторона операции и ее документальное оформление, но и ее содержание, деловая цель и т.д. На этом основании действия налогоплательщика, которые сам он считает законными методами налогового планирования, зачастую квалифицируются налоговыми органами как уклонение от уплаты налогов. Поясним, о чем идет речь.

Во-первых, это не соответствующее законодательству оформление фактических хозяйственных

Сравнительная характеристика способов оптимизации налоговых обязательств

Способы оптимизации налоговых обязательств	Экономическая выгода субъекта	Уровень риска	Требуемая квалификация персонала	Ответственность	Ущерб, наносимый государству и обществу	Сфера преимущественного использования
Уклонение от уплаты налогов	Максимальная	Максимальный	Средняя	Налоговая, административная, уголовная	Максимальный	Малый, средний бизнес
Избежание налогообложения	Средняя	Средний	Специальная или высокая	Налоговая, административная	От максимального до минимального	Малый, средний и крупный бизнес
Налоговое планирование	Средняя или минимальная	Минимальный	Высокая	Отсутствует	Минимальный	Крупный бизнес

операций, придающее им иное юридическое содержание, переоформление договоров и изменение их формулировок после фактического исполнения, выплата санкций за несуществующие договорные отношения, неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском (финансовом) и налоговом учете, основанное не на сути самой операции.

Во-вторых, нередко наибольший экономический эффект дают методы налогового планирования, основанные на использовании пробелов в законодательстве при исчислении того или иного налога. Отметим, что такой подход к налоговому планированию закреплен в законодательстве: в соответствии с п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Но на практике налоговые органы обычно занимают противоположную позицию и заполняют пробелы в законодательстве различными ведомственными документами, нормативного и ненормативного характера. При этом разъяснения, конкретизирующие или даже дополняющие отдельные положения нормативных актов, выпускаются через некоторое время после вступления в силу новых законодательных норм, но нередко распространяются на весь период. Поэтому, если позиция налогоплательщика расходится с официально выраженным мнением налоговых органов, вне зависимости от того, были такие действия совершены до или после публикации соответствующих разъяснений или пунктов инструкций, он может защитить свои интересы только в судебном порядке.

Налоговая экономия увеличивает собственные финансовые ресурсы хозяйствующего субъекта. Поэтому конечными целями налогового планирования являются не только оптимизация налогов, но и (в рамках достижения основных целей предпринимательской деятельности) повышение финансовой устойчивости, рост прибыли.

Относительно рисков, подстерегающих налогоплательщиков при планировании налоговых обязательств, следует отметить, что стремление к их минимизации может привести к существенному снижению уровня правовой защищенности в отношениях с контрагентами, работниками, налоговыми органами.

Таким образом, понятие «налоговое планирование» не следует отождествлять с минимизацией налоговых обязательств и платежей. Скорее — это их оптимизация. Цель налогового планирования

шире, чем просто снижение сумм налоговых платежей, а содержание в свою очередь шире, чем оптимизация и минимизация налогов. К сожалению, в настоящее время в законодательстве РФ не прописаны критерии, которые позволили бы четко разграничить налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов.

Проведенное исследование показывает, что на современном этапе понимание сути налогового планирования переходит от целей налоговой минимизации и оптимизации к налоговому планированию как рациональной системе, позволяющей хозяйствующим субъектам корректно спланировать будущие налоговые платежи и более эффективно использовать финансовые ресурсы с учетом действующего налогового законодательства, а также минимизировать налоговые риски.

Список литературы

1. Антонов С.А. Разработка модели процесса корпоративного налогового планирования налога на прибыль. URL: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=2064.
2. Брусницын С.В. Современный налоговый контроль за НДС как форма налогового администрирования // Научное обозрение. 2012. № 1. С. 18–25.
3. Варакса Н.Г. Прогнозирование и планирование в налогообложении: учебное пособие. Орел: ОрелГТУ. 2009. 255 с.
4. Васильева М.В. Концептуальные направления построения системы налогового прогнозирования и планирования на макро- и микроуровне // Управленческий учет. 2010. № 2. С. 45–51.
5. Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров. М.: Юрайт. 2011. 639 с.
6. Высокская А.Б. Налоговое планирование как методика управления финансовой деятельностью предприятия // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. 2011. № 8. С. 56–58.
7. Евстигнеев Е.Н. Принципы и этапы налогового планирования. URL: http://www.elitarium.ru/2009/10/21/nalogoivoje_planirovanije.html.
8. Клюкович З.А. Налоги и налогообложение. Ростов/Д: Феникс. 2009. 344 с.
9. Коростелкина И.А. Обоснование структурных параметров корпоративной налоговой политики. Теория и практика гармонизации информационных потоков в учетно-налоговой системе на макро- и микроуровне: монография / под общ. ред. Л.В. Поповой. Орел: ГУ-УНПК. 2011. 430 с.

10. Ройбу А.В. Справочник руководителя и главного бухгалтера. Схемы минимизации налогов в современном российском правовом поле. М.: Эксмо. 2006. 314 с.

11. Элгуд Т., Фултон Т., Шуцман М. Эффективное управление налогообложением. Будущее корпоративной налоговой службы. М.: Альпина Паблшер. 2012. С. 21.

Digest Finance
ISSN 2311-9438 (Online)
ISSN 2071-8005 (Print)

Taxes and taxation

THE TAX PLANNING CONCEPT IN ECONOMIC ENTITIES

Elena S. TSEPILOVA

Abstract

The article states that economic recession forces economic entities to seek ways to decrease a tax burden. However, such an opportunity appears only in the event of effective tax planning. The author emphasizes that approaches to tax planning have undergone transformation over last decades. Certain types of tax planning, which a few years ago were considered legitimate and acceptable, are regarded as inadmissible and illegal. Moreover, this is an opinion of not only fiscal bodies but also many taxpayers. The lack of definition of tax planning formalized in legislation and clear understanding of its nature complicates the use of the tax planning system in modern entrepreneurial practice. In addition, there is a long-standing need to distinguish between legitimate instruments of such planning and intentional tax evasion. The author has developed and presented a concept of tax planning, studied the transformation of approaches to its definition, specified the wording and identified its tasks, structural stages and participants at the level of economic entities. The author has also compared tax planning with other ways of tax liabilities optimization, i.e. tax evasion and avoidance of some types of taxes. The author concluded that tax saving increases in-house financial resources of an economic entity. Therefore, the purposes of tax planning are not only searching and realizing various ways of tax optimization, but also contributing to the solution of the main objectives of business activity, i.e. financial stability increase and profit growth. Tax planning allows economic entities to achieve legitimate maximization of funds, which they have after paying taxes, with tax risks minimization (up to reducing them to zero).

Keywords: tax planning, policy, taxation, evasion, taxes, avoidance, tax risks

References

1. Antonov S.A. *Razrabotka modeli protsessa korporativnogo nalogovogo planirovaniya naloga na pribyl'* [Developing a model of corporate income tax planning process]. Available at: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=2064. (In Russ.)
2. Brusnitsyn S.V. *Sovremennyi nalogovyi kontrol' za NDS kak forma nalogovogo administrirovaniya* [Modern tax control of VAT as a form of tax administration]. *Nauchnoe obozrenie = Scientific review*, 2012, no. 1, pp. 18–25.
3. Varaksa N.G. *Prognozirovaniye i planirovaniye v nalogooblozhenii: uchebnik* [Forecasting and planning in taxation: a textbook]. Orel, Orel State Technical University Publ., 2009, 255 p.
4. Vasil'eva M.V. *Kontseptual'nye napravleniya postroeniya sistemy nalogovogo prognozirovaniya i planirovaniya na makro- i mikrourovne* [Concepts of building a system of tax forecasting and planning at macro- and microlevels]. *Upravlencheskii uchet = Management accounting*, 2010, no. 2, pp. 45–51.
5. Vylkova E.S. *Nalogovoe planirovaniye: uchebnik dlya magistrrov* [Tax planning: a textbook]. Moscow, Yurait Publ., 2011, 639 p.
6. Vysotskaya A.B. *Nalogovoe planirovaniye kak metodika upravleniya finansovoi deyatelnost'yu predpriyatiya* [Tax planning as a technique of financial management of an enterprise]. *Mezhdunarodnyi zhurnal prikladnykh i fundamental'nykh issledovaniy = International journal of applied and basic research*, 2011, no. 8, pp. 56–58.
7. Evstigneev E.N. *Printsipy i etapy nalogovogo planirovaniya* [Principles and stages of tax planning]. Available at: http://www.elitarium.ru/2009/10/21/nalogovoje_planirovaniye.html. (In Russ.)

8. Klyukovich Z.A. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Taxes and taxation]. Rostov-on-Don, Feniks Publ., 2009, 344 p.

9. Korostelkina I.A. *Obosnovanie strukturnykh parametrov korporativnoi nalogovoi politiki. Teoriya i praktika garmonizatsii informatsionnykh potokov v uchetno-nalogovoi sisteme na makro- i mikrourovne: monografiya* [Justifying structural parameters of a corporate tax policy. The theory and practice of harmonization of information flows in accounting and tax system at macro- and microlevels: a monograph]. Orel, State University – Education-Science-Production Complex Publ., 2011, 430 p.

10. Roibu A.V. *Spravochnik rukovoditelya i glavnogo bukhgaltera. Skhemy minimizatsii nalogov v sovremennom rossiiskom pravovom pole* [A manager's and chief accountant's guide. Tax minimization schemes within the modern Russian legal framework]. Moscow, Eksmo Publ., 2006, 314 p.

11. Elgud T., Fulton T., Shutsman M. *Effektivnoe upravlenie nalogooblozheniem. Budushchee korporativnoi nalogovoi sluzhby* [The Effective Tax Administration: The Future of Corporate Tax Service]. Moscow, Al'pina Pabliher Publ., 2012, p. 21.

Elena S. TSEPILOVA

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow,
Russian Federation
elenatcepilova@mail.ru

Acknowledgments

The article is adapted from the journal of "Finance and credit", 2014, no. 46 (622).