

7. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/tkrf/>.

8. О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд: закон РФ от 21.07.2005 № 94-ФЗ (ред. от 03.11.2010) // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 30 (ч. 1). – Ст. 3105.

9 Министерство финансов РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.

10. Набиев, Р. А. Государственные заказы в системе регулирования предпринимательской деятельности: монография / Р. А. Набиев. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2008. – 292 с.

11. Нестерович, Н. Методу проб и ошибок пора в архив / Н. Нестерович // Риск. – 1996. – № 1. – С. 12–17.

12. Статистическая служба Европейского союза – Евростат [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://err.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/admin_pages/error.

13. США: Федеральная контрактная система и экономика. – М.: Наука, 2002. – 470 с.

14. Федеральная служба статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gks.ru>.

15. Федорович, В. А. США: Федеральная контрактная система и экономика / В. А. Федорович, А. П. Патрон, В. П. Заварухин. – М.: Наука, 2002. – С. 363-364.

16. Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты / Д. Ходжсон. – М.: Дело, 2003. – 256 с.

17. Шаронов, А. В. Первые итоги / А. В. Шаронов // Госзаказ. – 2006. – № 4. – С. 15.

УДК 336.02

ББК 65.291.9-23

Ломейко Анна Владимировна,
соискатель кафедры теории финансов, кредита и налогообложения
Волгоградского государственного университета,
руководитель аналитического отдела финансово-экономического комплекса
ООО «Управляющая компания «РГР»,
г. Москва,
e-mail: anna-lomeiko@rambler.ru

РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С ПРИМЕНЕНИЕМ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

TAX PLANNING RISKS OF A COMPANY

В статье рассматриваются риски, возникающие у организации, в случае применения ею налогового планирования с целью снижения налогового бремени. Автор представляет их классификацию в соответствии с возможными юридическими последствиями применения налогового планирования. Перечислены меры ответственности за совершение налогового правонарушения и преступления, предусмотренные налоговым, административным и уголовным законодательством. Даются различия налогового планирования от уклонения уплаты налогов, так как это является основным фактором появления рисков налогового планирования. По мнению автора, постановка сбалансированной системы налогового планирования, увязанной с другими аспектами хозяйственно-финансовой деятельности, является существенным резервом улучшения финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов.

The article is about the company's risks arising in case of using of tax planning for reduction of the tax burden. The author has developed classification of tax planning risks in accordance with potential legal consequences of the tax planning use. The liabilities for tax offence and tax crimes, envisaged by tax, administrative and criminal legislation are listed. Differences between tax planning and tax evasion

are given, as this is the basic factor of the tax planning risks occurrence. The author believes that the development of balanced system of tax planning correlated with the other aspects of economic and financial activities is the significant reserve of improvement of results of business entities.

Ключевые слова: налоги, налоговое планирование, налоговые риски, налоговое бремя, налоговое правонарушение, налоговая ответственность, уголовная ответственность, уклонение от уплаты налогов, налоговое планирование, налоговые органы.

Keywords: taxes, tax planning, tax risks, tax burden, tax violations, tax liability, criminal liability, tax evasion, tax planning, tax authorities.

В период мирового финансового кризиса остро встает вопрос о нехватке денежных средств, необходимых для продолжения предпринимательской или иной деятельности. В то же время налоговые платежи составляют весомую долю в финансовых потоках организаций. К тому же данные платежи, в отличие от других, не носят производственного характера и не приносят дохода. Но, с другой стороны, от них зависит само существование организации, поддержание ее юридического статуса,

а также существование самого государства. Налоги, являясь одним из основных инструментов государственного экономического регулирования, по сути, влияют на выбор стратегических и тактических решений предприятия. В данной ситуации наилучшим вариантом становится такой инструмент финансового менеджмента, как налоговое планирование. В. Г. Пансков дает ему следующее определение: «Налоговое планирование хозяйствующих субъектов является частью финансового планирования их деятельности и означает использование учетной и амортизационной политики предприятия, а также льгот по налогу, законных вычетов из налогооблагаемой базы и других установленных законом методов для оптимизации налоговых обязательств»¹.

Право налогоплательщика на снижение налогового бремени законными способами определено в п. 3 Постановления КС РФ от 23.05.2003 г. № 9-П, который гласит, что «...в случае, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов и позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов»². Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании представленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением его на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального платежа налога. Данным постановлением Конституционный Суд подтвердил правомерность налогового планирования и указал на связь планирования и налоговой обязанности: если законом предусмотрены льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие тому или иному налогоплательщику снизить сумму налоговых платежей, то обязанность платить налог следует считать установленной по отношению к такому налогоплательщику лишь в той части, на которую налоговые льготы не распространяются. Соответственно, делает вывод Конституционный Суд, только в этой части на налогоплательщика может быть возложена ответственность за уклонение от уплаты установленного налога.

Одной из основных черт налогового планирования является его законность. Качество предпринятых действий налогоплательщика определяется не только увеличением денежных ресурсов в целях укрепления финансового состояния организации, но и минимизацией

рисков такого воздействия. Важная задача налогового планирования состоит в том, чтобы при минимизации налоговых выплат не нарушать рамки закона. Проблема состоит в том, что эти рамки не всегда являются четко очерченными. В результате оптимизация налогообложения неизбежно сопряжена с налоговыми рисками, т. е. риском того, что те или иные приемы впоследствии будут признаны неправомерными. Чем больше операций и объектов налогоплательщика вовлечены в процесс оптимизации, тем выше риски. Для снижения рисков необходимо максимально точно удовлетворить требования закона в его действующей интерпретации при налоговом планировании.

Путем установления санкций за налоговые правонарушения и преступления законодатель проводит черту между тем, что он считает правомерными действиями налогоплательщика в процессе воздействия на элементы налогообложения, и незаконными моделями поведения налогоплательщика. Таким образом, риски налогового планирования определяются санкциями за налоговые правонарушения и преступления, являясь одновременно ограничивающим фактором налогового планирования. Можно провести классификацию этих рисков по видам юридической ответственности (рис. 1).

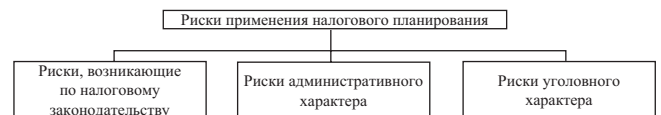


Рис. 1. Классификация рисков проведения налогового планирования

Рассмотрим более подробно каждый из видов рисков применения налогового планирования.

1. Риски применения налогового планирования, обусловленные налоговым законодательством

В первую очередь, к рискам применения налогового планирования относятся установленные Налоговым кодексом РФ налоговые санкции в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями главы 16 Налогового кодекса³. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; а также под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости) размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным НК РФ. По налоговым правонарушениям установлен срок давности в три года.

В главе 16 Налогового кодекса перечислены все правонарушения, за которые установлена ответственность, при этом не все они могут быть связаны с осуществлением на предприятии налогового планирования. В табл. 1 приведены меры ответственности, составляющие риск применения налогового планирования, в соответствии с нормами, содержащимися в Налоговом кодексе.

¹ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В. Г. Пансков. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – С. 73.

² Конституционный Суд РФ. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишниковой, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова: постановление от 27.05.2003 № 9-П // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 24. – Ст. 2431.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят ГД ФС РФ 16.07.1998 (ред. от 28.09.2010) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

**Меры ответственности за совершение налогового правонарушения
в связи с осуществлением налогового планирования**

Статья НК РФ	Содержание правонарушения	Наказание
120 п. 3	Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если они повлекли занижение налоговой базы	Штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб.
122 п. 3	Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий, совершенных умышленно	Штраф в размере 40 % от неуплаченных сумм налога.
123	Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	Штраф в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Кроме санкций за нарушение налогового законодательства к рискам налогового планирования относится повышенное внимание к организации налоговых органов, выражающееся в частых налоговых проверках, проведение которых регулируется статьями 87–101 Налогового кодекса РФ.

2. Риски налогового планирования административного характера

Административным правонарушением в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг посвящена глава 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях⁴.

Ответственность за административные правонарушения, относящиеся к налоговому планированию, представлена в табл. 2.

Таблица 2

Ответственность за административные правонарушения в налоговой сфере

Статья КоАП	Наказание
15.11. Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности	Наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей. Примечание. Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается: • искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %; • искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее, чем на 10 %.

3. Риски налогового планирования уголовного характера

Впервые уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов на территории постсоветской России была введена Уголовным кодексом в 1999 г. До этого уголовным преступлением считалось только сокрытие объекта налогообложения. В первоначальной редакции НК наказуемой была только неуплата налога, совершенная четко указанными в законе способами – путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо путем сокрытия других объектов налогообложения. При этом ответс-

твенность наступала только при уклонении от уплаты налога в крупном размере, т. е. когда сумма неуплаченного налога превышала 1 тыс. минимальных размеров оплаты труда.

В табл. 3 дается обобщение действующих статей Уголовного кодекса РФ⁵, составляющих риски налогового планирования.

Крупным размером для предприятий признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая, за период в пределах трех финансовых лет подряд, более 2 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 %, подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн руб., а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 10 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн руб.

Одним из основных критериев разграничения налоговой (по Налоговому кодексу) и уголовной ответственности (по Уголовному кодексу) является именно размер сокрытых налогов: менее установленных в УК РФ пределов – состав налогового правонарушения, более – необходимо выяснение наличия умысла в действиях налогоплательщика, приведших к занижению уплачиваемых налогов и иных условий, необходимых для привлечения к уголовной ответственности.

Риск неизбежно присутствует в процессе принятия любого управленческого решения в силу того, что неопределенность – неизбежная характеристика условий хозяйствования. В то же время эффективными и обоснованными становятся только те управленческие решения, которые сопряжены с допустимым уровнем риска и не несут катастрофического характера для существования организации. Как следует из ст. 45 Конституции РФ налогоплательщик имеет право только на те действия, которые не запрещены законодательством. Отсюда и вытекает основной предел налоговой оптимизации, за которым возникают существенные риски, – налогоплательщик имеет право только на те методы уменьшения налоговых обязательств, которые не запрещены законодательством и не будут в дальнейшем квалифицированы

⁴Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (принят ГД ФС РФ 20.12.2001) (ред. от 04.10.2010) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 1.

⁵ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (принят ГД ФС РФ 24.05.1996) (ред. от 04.10.2010) (с изм. и доп., вступающими в силу с 08.11.2010) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

Уголовная ответственность за налоговые правонарушения

Правонарушение	Статья УК РФ	Наказывается	
		при крупном размере	при особо крупном размере
Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	Статья 199	штрафом в размере от 100 до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 2 лет, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	штрафом в размере от 200 до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 3 лет, либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового то же при совершении деяния группой лиц по предварительному сговору
Неисполнение обязанностей налогового агента	Статья 199.1	наказывается штрафом в размере от 100 до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 2 лет, либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	штрафом в размере от 200 до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового

как налоговые либо административные правонарушения или уголовные преступления.

Чтобы разобраться в том, являются ли те или иные действия по налоговому планированию рискованными, необходимо выяснить его отличия от уклонения от уплаты налогов. Налоговое планирование или оптимизация налогообложения имеет ряд признаков, позволяющих отграничить его от иных действий налогоплательщика, в частности, таких как: 1) уклонение от уплаты налога; 2) «обход налогов».

В отличие от налогового планирования уклонение от уплаты налогов – это всегда противоправное умышленное деяние с целью уклонения от исполнения обязанностей налогоплательщика, иными словами, это всегда правонарушение. В данном случае в качестве нормативного ориентира в определении данного явления можно взять статью 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации». Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов осуществляется путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений.

Незаконное использование налоговых льгот, заключение мнимых и притворных сделок, фальсификация,

уничтожение документов, грубое нарушение правил бухгалтерского и налогового учета и т. д. также являются способами уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов – это всегда умышленное деяние (как активное действие, так и бездействие) с соответствующей противоправной целью. Поэтому элементарная счетная ошибка, неверная квалификация сделки, ошибочная бухгалтерская проводка, неправильное определение налогооблагаемой базы и т. п. нельзя квалифицировать как уклонение от уплаты налогов, хотя последние и могут повлечь за собой налоговую ответственность.

Отсутствие четко разработанных принципов разграничения уклонения от уплаты и налогового планирования приводит зачастую к подмене одного понятия другим и, как следствие, влечет необоснованное применение санкций или нарушение прав налогоплательщика. Так, налоговые органы часто на просьбу налогоплательщика разъяснить соответствующее положение закона с целью получения льготы отвечают отказом, мотивируя это нежеланием способствовать уклонению от уплаты налогов.

Все способы уклонения от уплаты налогов с организации можно условно классифицировать по следующим группам (табл. 4).

Таблица 4

Способы уклонения от уплаты налогов с организации⁶

Способы уклонения	Форма уклонения
полное или частичное неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> • осуществление сделок без документального оформления; • неоприходование товарно-материальных ценностей; • неоприходование денежной выручки в кассу

⁶ Кинсбургская, В. А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации / В. А. Кинсбургская, А. А. Ялбулганов // Система ГАРАНТ.

Способы уклонения	Форма уклонения
нарушение порядка учета экономических показателей	<ul style="list-style-type: none"> • отражение цифровых результатов финансово-хозяйственной деятельности на некорректных счетах бухгалтерского учета; • нарушение правил ведения кассовых операций; • нарушение правил списания товарно-материальных ценностей; • нарушение правил документооборота и др.
искажение экономических показателей с целью уменьшения размера налогооблагаемой базы	<ul style="list-style-type: none"> • завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства; • неотражение или неправильное отражение курсовых единиц по оприходованной валюте; • неотражение или неправильное отражение результатов переоценки имущества предприятия; • отнесение затрат по ремонту на себестоимость продукции при наличии сформированного ремонтного фонда и др.; • занижение объема (стоимости) реализованной продукции, работ, услуг. <p>Это один из самых распространенных в наши дни способов уклонения от уплаты налогов. Обычно в таком случае все записи составлены верно (род и наименование товара, реквизиты покупателя и т. п.), различие имеется лишь в объеме либо стоимости продукции, отраженной на счетах бухгалтерского учета</p>
искажение объекта налогообложения	
маскировка объекта налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> • фиктивный бартер; • лжеэкспорт; • фиктивная сдача в аренду основных фондов; • притворная сделка
использование необоснованных изъятий и скидок	<ul style="list-style-type: none"> • отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством, • отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством, • незаконное использование налоговых льгот
использование сложных схем сокрытия доходов путем создания посреднических аффилированных фирм, в т. ч. зарегистрированных в оффшорных зонах	

Несмотря на отмеченные выше отличительные признаки действий налогоплательщика, направленных на уменьшение налогового бремени, грань между налоговым планированием, т. е. правомерной минимизацией налоговых платежей и уклонением от уплаты налогов, очень тонка и трудно поддается определению. Здесь и возникают риски применения налогового планирования. Нередко оно ведется на грани нарушения законодательства, основывается, например, на использовании пробелов, неточностей в законе. Окончательная квалификация подобных действий зависит от того, как сложится судебная практика.

Государство посредством нормативного регулирования и налогового контроля прямо или косвенно влияет на действия, совершаемые налогоплательщиками с целью минимизации своих налоговых обязательств. В Российской Федерации сложилась система специальных мер, предотвращающих уклонение от уплаты налогов. Она позволяет блокировать процесс уклонения от уплаты налогов, а также ограничить сферу применения налогового планирования. К таким мерам относятся:

- 1) законодательные ограничения;
- 2) меры административного воздействия, применяемые при нарушении плательщиком налогового законодательства;
- 3) судебный механизм, включающий специальные судебные доктрины и концепцию необоснованной налоговой выгоды.

К законодательным ограничениям можно отнести, прежде всего, меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов: установление обязанностей субъекта при регистрации в налоговом органе в качестве налогоплательщика; представление сведений и документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, удержания налогов у источника выплаты доходов; установление ответственности за нарушения налогового законодательства. Такие ограничения устанавливаются в налоговом законодательстве и представляют, по сути, совокупность обязанностей налогоплательщика.

Меры административного воздействия, применяемые налоговыми органами, являются своего рода инструментами, с помощью которых достигается оперативное вмешательство налоговых органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков соблюдения налогового законодательства, а именно своевременной и правильной уплаты налогов, представления документов, подтверждающих право на льготы и др. Они могут требовать объяснения и проводить проверки (в том числе встречные) соблюдения налогового законодательства, применять санкции за нарушения налогового законодательства, возбуждать уголовное преследование нарушителей налогового законодательства. Кроме того, существует ряд полномочий

налоговых инспекций, которые направлены на предотвращение налоговых правонарушений. Так, налоговые органы имеют право приостановить операции по счетам в банке, предъявлять в суды иски и т. д. Учитывая такие широкие полномочия налоговых органов, а также то, что основной их задачей является максимальный сбор налогов, перед организациями, осуществляющими мероприятия по налоговой оптимизации, встают высокие риски.

Таким образом, риски применения налогового планирования складываются из возможной переквалификации действий налогоплательщика в незаконные, ведущие к получению необоснованной налоговой выгоды, когда налоговое планирование превращается в уклонение от уплаты налогов. Чтобы избежать такой ситуации, а соответственно, и высоких рисков, необходимо четкое и неукоснительное соблюдение закона, а также постоянный мониторинг складывающейся судебной практики.

ЛИТЕРАТУРА

1. Артеменко, Д. А. Финансовый аспект институционализации налогового администрирования / Д. А. Артеменко // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2010. – № 3(13). – С. 36–40.
2. Ермоченко, О. Н. Если предприниматель выбрал УСН... / О. Н. Ермоченко // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2010. – № 3 (13). – С. 204.
3. Кинсбургская, В. А. Налоговые преступления по законодательству Российской Федерации / В. А. Кинсбургская, А. А. Ялбулганов // Система ГАРАНТ.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: принят ГД ФС РФ 20.12.2001 (ред. от 04.10.2010) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 1.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): принят ГД ФС РФ 16.07.1998 (ред. от 28.09.2010) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
6. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов / В. Г. Пансков. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.
7. Конституционный Суд РФ. По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишниковой, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова: постановление № 9-П от 27.05.2003 // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 24. – Ст. 2431.
8. Уголовный кодекс Российской Федерации: принят ГД ФС РФ 24.05.1996 (с изм. и доп., вступившими в силу с 08.11.2010) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
9. Уклонение от уплаты налогов, уголовная ответственность: изъятие не беспрядельно [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fokinlaw.ru/st_6.php.

Налоговое планирование является важной составляющей как стратегического, так и текущего финансового планирования. Для обеспечения эффективного функционирования субъектов хозяйствования принятие любого управленческого решения должно сопровождаться предварительным анализом его налоговых последствий. Постановка сбалансированной системы налогового планирования, увязанной с другими аспектами хозяйственно-финансовой деятельности, позволяющей моделировать финансовый эффект конкретных трансакций в области налогового менеджмента с учетом фактора риска, является существенным резервом улучшения финансовых результатов деятельности и финансового состояния хозяйствующих субъектов.