

Ключевые слова:

налоги, налоговое администрирование, выездные проверки, камеральные проверки, налоговый контроль

Н. И. Малис, к. э. н.,

проф., зав. кафедрой «Государственные доходы» ГУМФ
(e-mail: gdohod@gumf.ru)

Налоговое администрирование как резерв роста государственных доходов

Современная экономическая ситуация, связанная с нестабильностью мировой экономики в целом и финансовой системы в частности, а также с непредсказуемостью цен на энергетические ресурсы предполагает возникновение сложностей в процессе формирования государственного бюджета России, особенно в части доходов.

В то же время российская экономическая и политическая обстановка не позволяет использовать в качестве резервов повышения доходов увеличение налоговых ставок, в особенности по таким бюджетообразующим налогам, как налоги на добавленную стоимость (НДС), на прибыль и на доходы физических лиц, поскольку это может привести к серьезной социальной напряженности.

Остается единственный путь повышения собираемости налогов — ужесточение налогового администрирования. Этот путь требует реформирования законодательства в части изменения подхода к налогоплательщикам, совершающим налоговые правонарушения, в т. ч. и к тем, кто нарушает правила регистрации, что позволит существенно снизить задолженность. Очевидно, что эта сложная задача должна быть решена при помощи налогового контроля, являющегося необходимым условием функционирования налоговой системы. Естественно, при отсутствии действенного контроля трудно рассчитывать на сознательность налогоплательщиков в вопросе своевременного и в полном объеме исполнения своих обязательств.

ФАКТОРЫ РОСТА НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

Нельзя не отметить тот факт, что ряд поправок, внесенных в последнее время в Налоговый кодекс РФ (НК РФ) в части изменения правил проведения налогового контроля, привел к положительным результатам. В качестве аргументации можно сказать, что в I кв. 2011 г. налоговые поступления по сравнению с аналогичным периодом прошлого года значительно выросли: в консолидированный бюджет поступило на 21,6 % больше средств¹. В определенной мере это свидетельствует о положительной тенденции выполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств.

¹ См.: Отчет о поступлениях налогов и сборов / Сайт Федеральной налоговой службы (<http://www.nalog.ru/>).

В то же время связывать рост доходов только с ужесточением налогового администрирования наивно, поскольку существуют важные факторы роста налоговых поступлений, не зависящие от усилий налоговых органов и имеющие объективную природу. В частности, резкий рост налоговых поступлений налога на прибыль организаций связан, на наш взгляд, с улучшением финансового состояния налогоплательщиков в посткризисных условиях, расширением объемов производства и продаж на внутреннем и внешнем рынках и ростом цен, а также некоторым снижением числа убыточных организаций, что подтверждается соответствующими статистическими показателями².

Что касается НДС, то с уверенностью можно сказать, что на рост поступлений (хотя и не столь масштабный — на 6 %) положительно повлияло качество администрирования данного налога: возможность обмениваться электронными счетами-фактурами, упрощение процедуры налоговых вычетов при допущении определенных ошибок при заполнении счетов-фактур и т. д. При этом следует отметить, что законный отказ от применения бумажных счетов-фактур со II кв. 2011 г. будет способствовать сокращению издержек налогоплательщиков по исполнению требований налогового законодательства, которые, по подсчетам экспертов, составляют 1–2 % от реализации продукции.

Рост на 25 % поступлений акцизов и на 33 % — налога на добычу полезных ископаемых, видимо, произошел не за счет усилий налоговых органов, потому что задолженность по этим налогам не снизилась. Это заслуга законодателей и конъюнктуры рынка, поскольку в первом случае рост связан с увеличением налоговых ставок, а во втором — с повышением цен на добытые полезные ископаемые, в основном на нефть и газ.

ПЛАТИТЬ ИЛИ НЕ ПЛАТИТЬ?

Ни для кого не секрет, что в России по вполне объективным причинам (молодая рыночная экономика, сравнительно низкие доходы населения, слабая социальная защищенность) налоговая культура населения значительно уступает культуре стран с развитой рыночной экономикой. К сожалению, неуплата налогов является для многих налогоплательщиков не позором, а доблестью. В экономической литературе распространяются всевозможные способы ухода от налогов, получения необоснованной налоговой выгоды при помощи якобы находящихся в рамках действующего налогового законодательства налоговых схем. Многие экономисты со страниц вполне легитимных изданий дают налогоплательщикам советы, как безопаснее уйти от уплаты налогов, избежав санкций со стороны налоговых органов.

Надо иметь в виду, что уплата законно установленных налогов и сборов — конституционная обязанность граждан России, а их неуплата, в частности сознательная, является преступлением. Поэтому подобные публикации вполне могут квалифицироваться как подстрекательство к совершению преступления со всеми вытекающими отсюда правовыми последствиями. Отсутствие цензуры в данном вопросе, возражений со стороны налоговых органов в адрес соответствующих изданий наносит огромный вред, приводя к снижению сознательности налогоплательщиков, традиционно доверяющих печатному слову.

Ясно, что возможности налоговых органов противодействовать совершаемым налогоплательщиками правонарушениям ограничиваются рамками законодательства, в котором четко определены их права и обязанности в части осуществления контроля. НК РФ достаточно полно регламентирует действия налоговых органов, но при этом в определенной мере ограничивает их права при осуществлении определенных мероприятий, чем пользуются как налогоплательщики, так и налоговые адвокаты. В частности, ограничениями выступают длительность проверяемого периода (не более трех лет), продолжительность процедуры проверок и невозможность их скорого повторного проведения, что в ряде случаев не позволяет наказать нерадивых налогоплательщиков просто из-за нехватки данных по предыдущим периодам или времени, отпущенного на проверку.

² См.: *О финансовых результатах деятельности организаций в январе–августе 2011 года* / Сайт Федеральной службы государственной статистики (http://www.gks.ru/bgd/free/b04_03/IssWWW.exe/Stg/d02/233.htm).

НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ

Так сложилось, что основными действенными инструментами в борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями являются камеральные и выездные налоговые проверки. Конечно, большое значение имеет учет налогоплательщиков, а также работа правоохранительных органов по выявлению потенциальных налогоплательщиков, ведущих нелегитимный бизнес. При этом крайне важно соблюдение эффективного соотношения количества данных проверок и установление их полномочий. В последние три года после изменения статуса камеральных налоговых проверок их число увеличилось, кроме того, в процессе их проведения выросли полномочия налоговых органов, что положительно сказалось на росте доначислений. Ясно и то, что эти проверки значительно дешевле и проще.

Камеральных налоговых проверок, естественно, проводится значительно больше, чем выездных, поскольку ими охватывается большее число налогоплательщиков. Однако после «всплеска» 2009 г., вызванного внесением изменений в ст. 88 НК РФ по процедуре проведения камеральных проверок, темп их роста существенно снизился — по-видимому, был достигнут определенный максимум, и превзойти его сложно. В то же время об эффективности таких проверок свидетельствуют значительные доначисления средств в бюджет — 30,3 млрд руб. за I полугодие 2011 г. Однако нельзя не заметить тот факт, что из 19,1 млн проверенных налогоплательщиков нарушения выявлены только у 5,1 %³.

Выездная налоговая проверка — мероприятие значительно более сложное и дорогостоящее, требующее высокой квалификации персонала налоговых органов. Несмотря на то, что таких проверок меньше, чем камеральных, их результаты в смысле доначислений в бюджет значительно выше. При этом надо отметить, что практически во всех случаях выездных налоговых проверок выявляются нарушения налогового законодательства и проводятся доначисления налогов, а доначисления на одну выездную проверку организаций и физических лиц заметно увеличиваются в динамике за последние три года. В частности, за I полугодие 2011 г. при проведении 32 947 выездных налоговых проверок нарушения были выявлены у 99,4 % налогоплательщиков, причем удельный вес нарушителей налогового законодательства у физических и юридических лиц одинаков. В результате в бюджет было доначислено за этот период 142,6 млрд руб.

Безусловно, контроль за соблюдением налогового законодательства — важнейшая задача налоговых органов, и в правильной его организации кроется существенный резерв роста доходов бюджета. Однако, несмотря на постоянно совершенствующееся налоговое законодательство, способствующее упрощению процедуры уплаты налогов, а также проведение мер, повышающих информированность налогоплательщиков (например, размещение сведений в Интернете и т. д.), задолженность по уплате налогов, пени и штрафов продолжает накапливаться. За последние три года она выросла в целом на 20,6 %, при этом в два раза увеличилась реструктурированная задолженность и отсроченные платежи. На начало 2011 г. задолженность составила 693 млрд руб., причем половина суммы — по НДС.

Любое правонарушение в налоговой сфере подразумевает неправомерное действие определенного лица, поскольку сам процесс исчисления и уплаты налога носит субъективный характер. Соответственно, крайне важно выявлять конкретных ответственных лиц и применять к ним необходимые санкции. В соответствии с п. 15 ст. 101 НК РФ уполномоченное лицо налогового органа, проводящее проверку, обязано составить протокол об административном правонарушении, за которое должностное или физическое лицо подлежит ответственности. По данным налоговых органов, протоколов об административных правонарушениях становится все меньше. За последние три года число таких протоколов, направленных в судебные органы, сократилось на 15 %.

³ См.: Сведения о проведении камеральных и выездных проверок / Сайт Федеральной налоговой службы (<http://www.nalog.ru/>).

Разумеется, можно предположить, что это связано с предпринятыми в последние годы мерами по ужесточению ответственности за грубое нарушение правил бухгалтерского и налогового учета и предоставления отчетности, за нарушение срока предоставления сведений об открытии и закрытии счетов в банке. Но суммы штрафов, по-прежнему крайне незначительные и увеличенные только на инфляцию, говорят о наивности такого предположения. Главная задача налоговых органов в сложившейся ситуации — повышение эффективности налогового контроля в целом и работы налоговых органов в частности.

ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Несмотря на острую дискуссию по поводу понятия «эффективность», очевидно, что в общих чертах она представляет собой сопоставление результатов проведенных мероприятий и произведенных затрат. Представляется, что эффективность налогового контроля характеризуется несколькими общими показателями, в частности:

- уровнем мобилизации налоговых поступлений и сборов в бюджетную систему страны и регионов;
- уровнем охвата налогоплательщиков и объектов налогообложения;
- снижением количества жалоб налогоплательщиков;
- удельным весом выигранных у налогоплательщиков налоговыми органами судебных дел;
- сокращением времени на проведение налоговых проверок;
- сокращением затрат на проведение налоговых проверок и контакты с налогоплательщиками.

На практике в настоящее время анализ эффективности налогового контроля определяется чаще всего двумя показателями:

- поступлением налогов и сборов на 1 руб. затрат на содержание налоговых органов;
- затратами на содержание налоговых органов на 100 руб. поступлений налогов и сборов.

Соответствующие показатели являются публичными и представлены на сайтах Федеральной налоговой службы (ФНС России).

Из представленного ФНС статистического материала видно, что поступления налогов резко снижались в 2009 г., начинают увеличиваться только с 2010 г.⁴, но пока не достигли докризисного уровня, а расходы на содержание налоговых органов начиная с 2005 г. последовательно увеличиваются. Соответственно, показатель поступления налогов на 1 руб. затрат на содержание налоговых органов, т. е. эффективность расходов, в последние два года падает. Очевидно, что используемый показатель не является вполне объективным для оценки эффективности расходов, поскольку в основном зависит от размера доходов, величина которых в свою очередь зависит от многих факторов, в т. ч. не связанных с работой налоговых органов.

Представляется, что за последние годы снижение эффективности налогового контроля происходит из-за роста нагрузки на одного работника налогового органа. Доказательством тому может служить последовательное уменьшение общей численности работников налоговых органов и рост задолженности организаций и предприятий перед бюджетом.

Страны с развитой и давно уже исправно функционирующей налоговой системой разработали большое количество действенных показателей эффективности работы налоговых органов. Этот опыт целесообразно изучить и рационально использовать.

В частности, во Франции важнейшим показателем работы налогового органа является количество проверок, которые приходится в год на одного компетентного

⁴ См.: Отчет о поступлениях налогов и сборов / Сайт Федеральной налоговой службы (<http://www.nalog.ru/>).

сотрудника⁵. Кроме того, применяются качественные показатели, такие как сумма начисленных налогов, при этом указывается причина, по которой налог доначисляется, с уточнением, совершено правонарушение умышленно или неосознанно. Учитываются также действия налогового органа по обеспечению уплаты налогов в бюджет в полном объеме. Еще одним показателем оценки работы является соотношение между затраченными средствами и общей величиной доначисленных сумм.

В принципе, все развитые страны для оценки эффективности работы налоговых органов применяют не показатели поступления налогов в целом по отношению к затратам на осуществление контроля, а показатели, характеризующие суммы налогов, доначисленных в результате определенных усилий работников, проводящих контрольные мероприятия, т. е. качественные показатели.

БОРЬБА С ФИРМАМИ-ОДНОДНЕВКАМИ

Огромный урон государству наносится существующей практикой создания специально для ухода от налогообложения и получения неоправданной налоговой выгоды за счет возмещения НДС так называемых фирм-однодневок. Деятельность этих фирм приобрела такие масштабы, что уже является угрозой экономической безопасности страны.

В настоящее время, по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстат), в России ежедневно регистрируется около 200 фирм — юридических лиц, при этом примерно половина из них не ведет деятельности и явно создается на короткое время, для того чтобы использовать наработанный механизм ухода от налогов. Из 4,5 млн зарегистрированных в налоговых органах фирм примерно 2 млн не предоставляют отчетность. Как показала практика, тех мер, которые применяются для борьбы с этим явлением, недостаточно — число фиктивных фирм не только не сокращается, но и растет. Причин, приведших к такому положению, довольно много, но можно выявить основные.

Ясно, что любая предпринимательская деятельность начинается с регистрации юридического или физического лица. Незарегистрированная деятельность не является объектом налогового контроля, ей занимаются правоохранительные органы, выявляя факты незаконного предпринимательства со всеми вытекающими из этого последствиями, также несущими в себе перспективы пополнения государственной казны.

Очевидно, что в самой процедуре регистрации деятельности для недобросовестных граждан заложены возможности совершения налогового правонарушения. Об этом говорят следующие факты: по одному и тому же адресу регистрируется большое количество организаций, а при ближайшем рассмотрении оказывается, что помещения, расположенные по этому адресу, не только не используются для какой-либо деятельности, но и не могут использоваться вообще из-за их полной непригодности. Кроме того, многие виды деятельности, например услуги по общественному питанию, регистрируются лицами, не имеющими для ее ведения абсолютно никакой профессиональной подготовки, что не допускается законодательством ни одного цивилизованного государства.

Вследствие свободного выбора места регистрации деятельности налоговый контроль зачастую нельзя осуществить из-за невозможности найти налогоплательщика. Огромное их количество безуспешно разыскивается налоговыми инспекциями с помощью полиции. Нам представляется, что выход несложен — достаточно внести в НК РФ следующую поправку: местом государственной регистрации организации может являться только место ведения деятельности или место нахождения административного аппарата. За предоставление ложных адресных данных необходимо ввести административную ответственность конкретного должностного лица организации-налогоплательщика.

⁵ См.: *Налоги. Люди. Время... или Этот безграничный Мир Налогов* / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалова. — Екб.: *Налоги и финансовое право*, 2008.

Кроме того, практика рассмотрения дел о привлечении к налоговой ответственности в арбитражных судах показывает: претензии налоговых органов к организациям, ведущим деятельность с фирмами-однодневками, часто не удовлетворяются на том основании, что последние представляют в суд все необходимые документы, свидетельствующие о проведении операций. В то же время в периодической печати, а также на стенах домов и уличных столбах постоянно появляются объявления: «Обналичу под 90 и 100 %», «Имею лицензию на строительную деятельность, перевозки» и т. д. Ясно, что налоговые и правоохранительные органы должны по указанным адресам и телефонам выявлять такие фирмы. Но еще важнее выявлять пользующихся их услугами налогоплательщиков. Главное — убедительная и документальная аргументация претензий налоговых органов, а именно она зачастую является слабым местом, что и приводит к проигрышу налоговых споров в судах.

Нельзя сказать, что в настоящее время не предусмотрен комплекс мероприятий по выявлению фирм-однодневок. Налоговые органы разработали критерии, по которым, исходя из косвенных признаков, их можно определить. Однако, учитывая тяжесть правонарушения, несложно сделать вывод, что административных мер недостаточно, поэтому сегодня ведется работа по разработке вариантов законопроекта об ответственности тех, кто создает фиктивные фирмы, использует их, а также тех, кто предоставляет свои документы для их учреждения.

Минюст России выступил с предложением о введении в Уголовный кодекс РФ статьи «Фиктивное участие в создании и деятельности юридического лица», но пока этот проект не находит поддержку из-за его чрезмерной жесткости. В результате дискуссии по данному вопросу в правительстве было принято решение о выработке нового проекта, в котором должны быть определены критерии наказания за следующие действия:

- создание коммерческой организации для совершения преступлений и руководство такой организацией;
- участие в ее деятельности;
- предоставление личных документов с целью создания подобной организации;
- склонение к предоставлению документов с целью ее создания;
- приобретение документов для ее создания.

ВЗАИМОЗАВИСИМОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Нельзя не отметить еще один важнейший резерв повышения эффективности налоговой системы — устранение практики снижения налоговых обязательств путем варьирования цен в ходе сделок между взаимозависимыми и связанными друг с другом налогоплательщиками. Широкое распространение получили: регистрация налогоплательщиков — сторон сделки в юрисдикции с пониженным налогообложением, использование налоговых льгот или специальных льготных режимов, получение убытков по данным налогового учета или неуплата налогов в связи с ликвидацией организации-налогоплательщика.

Многие налогоплательщики, используя нюансы российского налогового законодательства по налогу на прибыль, в первую очередь заложенную в региональных законах возможность применять пониженную ставку, перемещают налоговые базы между регионами, следствием чего являются потери как всей бюджетной системы страны, так и региональных бюджетов.

Кроме того, в условиях глобализации экономики и с появлением транснациональных компаний совершенствование налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях формирования налоговой базы по налогам, к расчетам которых применяется адвалорная ставка, является важнейшим направлением совершенствования всего налогового законодательства. Задача налоговых органов в этой связи — недопущение потерь поступлений налогов в бюджет из-за использования налогоплательщиками возможностей формирования трансфертной цены. Работа над изменениями в НК РФ ведется уже несколько лет. Выработаны соответствующие документы, внесенные на рассмотрение в Государственную Думу РФ, но окончательное решение

пока не принято в связи со сложностями определения параметров ценообразования, с которыми сталкиваются не только в России, но и в других странах.

Суть проблемы трансфертного ценообразования в том, что в ходе сделок, в которых участвуют взаимозависимые лица, используются цены, существенно отклоняющиеся от тех, которые применялись бы независимыми лицами в результате сложившейся рыночной конъюнктуры. В то же время правила государственного регулирования трансфертного ценообразования в других странах опираются на решение задач, которые выходят за рамки собственно борьбы с незаконными методами налоговой оптимизации:

— выяснение того, приводит ли ценообразование между зависимыми лицами к минимизации налогообложения в целом всех налогоплательщиков, по сравнению с тем, как если бы все члены организации были независимыми лицами;

— выявление налоговых обязательств, которые стояли бы перед каждым участником сделки, если бы они были независимы. Основная задача налогового органа — не предотвращение использования механизма трансфертного ценообразования как такового, а недопущение занижения налоговых поступлений в бюджет.

Таким образом, можно сделать вывод, что основной задачей налоговых органов при осуществлении контроля является установление цены на аналогичный товар в ходе аналогичной сделки между независимыми лицами.

Нельзя сказать, что в ныне действующем налоговом законодательстве абсолютно отсутствует механизм определения цены, в т. ч. и трансфертной. В ст. 20 НК РФ перечислены основания, по которым налогоплательщики могут быть причислены к взаимозависимым лицам. В то же время признаки взаимозависимости даны лишь в простейших случаях, которые редко используются для получения необоснованной налоговой выгоды: должностное подчинение, родство, доля участия в капитале более чем 20 %. В остальных случаях предлагается решить, являются ли лица взаимозависимыми, через суд, что крайне хлопотно и малорезультативно. Точно так же схематично в ст. 40 НК РФ изложены случаи, когда налоговый орган имеет право осуществлять проверки и доначислять налоги. В результате транснациональные компании, которые реально применяют трансфертное ценообразование для минимизации налогов, вполне могут оказаться вне зоны контроля налоговых органов, поскольку в трактовке НК РФ они не являются взаимозависимыми лицами.

В действующем варианте НК РФ методы определения рыночной цены и источники получения информации о ней даны достаточно расплывчато, что приводит к невозможности аргументированного доказательства недобросовестности налогоплательщика при рассмотрении претензий налоговых органов в суде.

Очевидно, что часть сделок, совершаемых налогоплательщиками (внешнеэкономические, с компаниями, зарегистрированными в офшорах; бартерные), дает повод сомневаться в объективности применяемых для определения налоговой базы цен. В связи с этим законодательное установление перечня контролируемых сделок представляется логичным, поскольку это даст необходимую свободу законным действиям налоговых органов.

Трактовка многих терминов, применяющихся для определения добросовестности налогоплательщика при установлении цены сделки, безусловно, требует максимальной конкретизации, для того чтобы оставалось как можно меньше сомнительных моментов, которые в соответствии с концепцией НК РФ рассматриваются в пользу налогоплательщика. В первую очередь это касается критериев определения идентичности и сопоставимости товаров, работ, услуг, сопоставимости сделок и их условий, порядка расчета интервалов рыночных цен, а также рентабельности, в случае если аналогичные и идентичные товары, работы или услуги отсутствуют.

На основе мирового опыта и анализа российской практики можно сделать вывод: в первую очередь необходимо определить регламент взаимозависимости лиц, который может быть основой для проведения налогового контроля цены товаров, работ и услуг при заключении сделок. Ясно, что существующий список случаев признания лиц взаимозависимыми необходимо расширить или даже привести его в открытом виде.

УМЕНЬШЕНИЕ БАЗЫ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Современное российское налоговое законодательство лояльно относится к тем налогоплательщикам, которые по итогам налогового периода получают не прибыль, априори являющуюся побудительным мотивом их деятельности, а убыток, и зачастую неоднократно. Давая возможность организациям уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на величину полученного в предыдущем налоговом периоде убытка, причем в течение 10 лет, законодатели имели в виду возможность налогоплательщика поднять финансовые результаты деятельности, а затем исправно платить положенные налоги.

На практике у многих так и получается, но далеко не у всех. Об этом свидетельствуют данные о числе убыточных организаций, по некоторым отраслям превышающем 50 % от общей численности. Присоединение к предприятию обособленного подразделения, имеющего в балансе значительный устойчивый убыток, дает значительную экономию при уплате налога на прибыль с консолидированного результата. Многие налогоплательщики используют эту возможность оптимизации налоговой базы. На наш взгляд, необходимо резко ограничить возможность списания убытка на финансовые результаты последующих налоговых периодов, введя закрытый перечень случаев, когда это разрешается: модернизация, капитальный ремонт, форсмажорные обстоятельства, резкое падение рыночных цен и т. д. Это тем более важно, поскольку в НК РФ предполагается ввести понятие «институт консолидированных налогоплательщиков» для объединения финансовых результатов с целью определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Открытость экономики — явление, безусловно, положительное, но оно содержит в себе ложку дегтя, заключающуюся в стремлении при помощи различных схем минимизировать налоговые обязательства в России, заплатив налоги в странах с низким налоговым бременем или не заплатив их вовсе. Эффективными методами борьбы с этим нарушением являются: взаимный обмен соответствующей информацией между налоговыми органами разных стран, конкретизация соглашений об избежании двойного налогообложения с позиций противодействия налоговым правонарушениям в каждой стране, уточнение случаев выдачи всеми странами недобросовестных налогоплательщиков в соответствии с мотивированными требованиями национальных налоговых и правоохранительных органов.

Несмотря на то, что в целом сложившаяся к настоящему времени налоговая система России соответствует мировым стандартам, резервы ее совершенствования есть, и их необходимо реализовать. Это будет способствовать как повышению ответственности налогоплательщиков в части выполнения своих обязательств, так и наполнению бюджета необходимыми денежными средствами.

Библиография

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2 [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.
2. Налоги. Люди. Время... или Этот безграничный Мир Налогов / Под ред. к. ю. н. А. В. Брызгалина. — Екб.: Налоги и финансовое право, 2008.
3. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. — М.: Финансы и статистика, 2003.
4. Черник, Д. Г. Налоги в рыночной экономике. — М.: Финансы, 1997.
5. Учет. Налоги. Право. — 2011. — № 1, 2.
6. Сайт Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>.
7. Сайт Федеральной налоговой службы (ФНС России) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>.
8. Сайт Федеральной службы государственной статистики [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.gks.ru>.