

Н. И. Чернышева

НАЛОГОВАЯ ЛОГИСТИКА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Аннотация: В статье рассматривается роль налоговой логистики в системе управления налоговыми отношениями. Целью данной статьи является расширение границ традиционного понимания налоговой логистики, применяемой на микроуровне. В представленной работе на примере иерархии управления налоговыми отношениями показано формирование налоговой логистики с микроуровня до уровня философского осмысления значимости налогов в современном обществе.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, менеджмент, логистика, потоки, регулирование, администрирование, деликтология, налоговое право, филология, философия.

В современной российской экономике налоговое регулирование является одним из самых гибких элементов в системе налогового менеджмента государства.

На данном этапе экономических преобразований на налоговое регулирование возложена миссия коррекции бюджетной асимметрии, обусловленной наличием проблемы бюджетно-налогового федерализма. В этой связи особую актуальность приобретает задача оптимизации налоговых потоков на федеральном, региональном и муниципальном уровне. Эту зону налогового регулирования по праву можно отнести к области налоговой логистики, ведущей свои истоки со времён Византийской и Римской империи¹.

Возникновение термина логистика обусловлено появлением науки логики, родоначальником которой является Аристотель. В процессе эволюции логики границы её применения расширялись.

Наука о законах и формах мышления закономерно выявила потребности в математической аргументации возможных способов её доказательства. Так возникли производные от логики направления развития – «logismos» - расчёт, план, а впоследствии в экономический оборот вошёл термин «logistika» - искусство практического проведения расчётов².

Практика реализации расчётов обусловила необходимость введения соответствующей должности – логистик, буквально трактуемой, как расчётчик. История свидетельствует, что в Древней Греции в

IV веке до н.э. насчитывалось около 10 логистиков, в обязанности которых входило эффективное распределение экономических ресурсов.

Известно, что при дворе императора были «логистики», обязанные осуществлять управление натуральными налогами, вести их учёт и распределение³. Эта миссия актуальна и по настоящее время в системе налогового менеджмента государства.

Традиционное толкование термина логистика показывает, что это область экономической деятельности, предмет которой заключается в организации рационального процесса продвижения товаров от производителей к потребителям⁴.

На основе использования общенаучного метода познания-анalogии - трансформация этого термина в налоговую логистику будет означать, что это процесс организации рационального (оптимального) движения налоговых потоков от налогоплательщиков к государству.

Более широкое толкование термина, применительно к налоговой логистике, по нашему мнению, определяет её как процесс планирования, управления и контроля за движением налоговых платежей между Федерацией, регионом и муниципалитетом.

Таким образом, налоговую логистику можно определить как деятельность, заключающуюся в управлении налоговыми ресурсами государства.

¹ Чеботаев А.А., Чеботаев Д.А. Логистика и маркетинг: маркетингологистика. М.: ЗАО «Изд-во «Экономика»», 2005

² Лебедев Ю.Г. Теория гармонизированных цепей поставок. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э.Баумана, 2007

³ Канке А.А., Кошечая И.П. Логистика. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008

⁴ Родников А.Н. Логистика. Терминологический словарь. М.: ИНФРА_М, 2000



Рис. 1. Место налоговой логистики в управлении налоговой системой⁵

Реализация налоговой логистики осуществляется в системе налогового менеджмента государства (рис. 1).

Налоговый менеджмент – это система управления налогообложением, основанная на использовании современных эффективных форм, методов и способов управления налоговой деятельностью в условиях продолжающейся налоговой реформы⁶.

По мнению Зрелова А.П. налоговый менеджмент представляет собой научное обоснование деятельности по управлению налоговыми платежами и является составным элементом специальной науки о налогах – форосологии⁷.

Форосология (от греч. *foros* – налог и *logos* – учение) – это наука об эволюции и современном состоянии налогов, налоговых систем и налоговых

правоотношений. Основной миссией науки форосологии является создание оптимальной системы налогообложения. Родоначальником этой концепции единой науки о налогах является Зрелов А.П. Согласно авторскому подходу, форосология базируется на налоговедении, налоговой секьюритике и налоговом менеджменте государства.

Под налоговедением автор понимает историко-статистический подход к исследованию налоговой проблематики.

Термин «налоговедение» впервые был введен в научный оборот налоговой науки Юткиной Т.Ф.⁸.

По мнению автора налоговедение – это многогранное учение о влиянии налогов на расширенное воспроизводство, товарно-денежные отношения и государство.

Приведенные мнения по толкованию налоговедения отражают авторские воззрения на её содержание.

⁵ Разработано автором

⁶ Парыгина В.А. Налоги и налогообложение в России. Учебник. М.: Эксмо, 2006

⁷ Зрелов А.П. Форосология - наука о налогах // «Бизнес-Адвокат». -2005. -№3

⁸ Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. Монография. М.: ИФРА-М, 1999

жание, при этом подход Юткиной Т.Ф. расширяет потенциал применения налогового права.

По нашему мнению, налоговое право, трактуемое Юткиной Т.Ф., является собой философское осмысление значимости налогов, весьма актуальное и востребованное на данном этапе налоговых преобразований. К настоящему времени период кардинальных реформ налоговой системы пройден и наступила пора исследования фундаментальных концепций, отражающих теоретико-мировоззренческие подходы к миссии налогов в государстве.

Современный этап развития теории налогов актуализирует методологическую компоненту в управлении налоговыми отношениями. В этой связи на налоговое право возлагается миссия междисциплинарной интеграции (рис.1): с одной стороны, налоговое право находит реализацию через систему налогового менеджмента государства, имеющего собственный вектор управления налоговыми отношениями, а с другой стороны, налоговое право является структурным компонентом науки фискалогии и отражает философскую концепцию построения современной системы налогообложения.

Это направление исследования находит реализацию в синергетическом подходе, именуемом «философия налогов»⁹.

В рамках этого подхода исследуется глубинный смысл налогов, их историческое наследие, роль в системе экономических интересов и ценностей всего общества, и, в частности, российского государства.

Это – вершина в иерархии управления налоговой системой государства, которая детализируется на основе использования классического метода логики - метода дедукции. Последующая ступень детализации представляет собой совокупность прикладных форм и способов управления процессом налогообложения.

Так, управление налоговой системой начинается с выбора налоговой стратегии государства, которая находит реализацию через налоговое прогнозирование. На этом этапе вырабатываются стратегические ориентиры развития налоговой системы, формируются концепции управления на трёх уровнях бюджетной системы, определяется налоговый потенциал, создается система показателей-индикаторов прогноза, на основе использования специфических

методов моделирования строятся прогнозы поступлений налогов и сборов в бюджетную систему государства, проводится всесторонний анализ и оценка реалистичности исполнения прогноза¹⁰.

На основе реализации налогового прогнозирования строится налоговое планирование. Процесс налогового планирования заключается в определении рационального соотношения объёма налоговых доходов, исходя из наличия оперативных, тактических и стратегических задач. Налоговое планирование призвано обеспечить коррекцию прогнозных показателей с учётом текущих отклонений в налоговом механизме (тактическое налоговое регулирование ставок, видов налогов, налоговых льгот, налогового контингента, распределения налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы, налоговых санкций, и т.д.), расходных статей бюджета, вызванных косвенным воздействием политической ситуации в государстве, социальной, инвестиционной, внешнеэкономической политики, форс-мажорных обстоятельств, непосредственно оказывающих влияние на налоговую политику государства (к примеру, аномальное лето 2010 г., вызвавшее значительное число пожаров лесной зоны, финансовый кризис 2008 года и проч. факторы). Исходя из структурного уровня постановки и решения задач, область налогового планирования охватывает оперативный и тактический уровень, тогда как налоговое прогнозирование обеспечивает реализацию стратегических задач.

В свою очередь, система налогового планирования и прогнозирования находит реализацию через систему налогового регулирования, призванного корректировать налоговые потоки в целях обеспечения реализации налоговых обязательств по утверждённым налоговым планам и прогнозам.

Налоговое регулирование представляет собой совокупность мер косвенного воздействия государства на развитие производства путём измерения нормы изъятия в бюджет за счёт понижения или повышения общего уровня налогообложения¹¹. Установление оптимальной зависимости между про-

⁹ Брызгалов А.В. Философия налогов - что это такое? // Налоги и финансовое право. – 2008. - №11

¹⁰ Васильева М.В. Система налогового прогнозирования и планирования на основе интеграции учётных и аналитических процедур макро и микроуровня. Автореферат диссертации на соискание учёной степени доктора экономических наук. Орёл, 2010

¹¹ А.Б.Паскачев. Налоговый потенциал экономики России. М.: Издательский дом «МЕЛАП», 2001

изводством, налогообложением и формированием доходов бюджета и составляет основу оптимального налогового регулирования экономики¹².

Дуканич Л.В. налоговое регулирование определяет как функцию управления налоговой системой. При этом особое внимание обращается автором на методологический аспект толкования понятий в части разграничения их как фазы управления (налоговое регулирование) и функции налогов (регулирующая функция)¹³.

По мнению Ермаковой Е.А. «...налоговое регулирование представляет собой систему особых мероприятий в области налогообложения, направленных на вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой им концепцией экономического роста»¹⁴.

В целях более эффективной реализации налогового регулирования используется потенциал налогового администрирования, способствующий более полной, своевременной мобилизации налоговых доходов в бюджетную систему государства.

В налоговой науке существует несколько подходов к определению налогового администрирования¹⁵. Основные взгляды авторов сводятся к толкованию налогового администрирования как отрасли права, как налогового менеджмента и как налогового контроля.

Согласно концепции Александровой И.Ю., процесс налогового администрирования рассматривается с позиции специфики принципов, на основе которых строится управление налоговыми отношениями¹⁶. Так, автор, выделяя принцип сущностный, отождествляет налоговое администрирование с налоговым контролем, а методологический принцип налогового администрирования позволил автору трактовать понятия «налоговое

администрирование» и «налоговый менеджмент» как тождественные.

По нашему мнению, в большей степени сущность налогового администрирования, его пределы воздействия в системе управления налоговыми отношениями отражает подход, трактующий его как составной элемент налогового менеджмента государства, призванный эффективно обеспечить реализацию налогового контроля. Полномочия по реализации налогового администрирования возложены на налоговые и таможенные органы, обеспечивающие мобилизацию в федеральный бюджет более 90% налоговых доходов¹⁷.

В этой связи совершенно справедливо на налоговое администрирование возлагается миссия защиты фискальных интересов государства.

Этот подход имеет древние истоки. Так, в Древних Афинах существовали специальные государственные учреждения, принимающие финансовые отчёты государства от должностных лиц – логистерии¹⁸.

Основным назначением этой структуры являлась обязанность проведения объективного контроля расходов и, особенно, доходов, требующего использования соответствующих расчётов показателей.

С этого этапа налоговая логистика получила автономное развитие, которое впоследствии, в ходе трансформации экономических отношений, претерпело определённые изменения. В частности, границы применения налоговой логистики существенно расширились. Возвращаясь к традиционному толкованию логистики, как организации рационального товародвижения от производителя к потребителю, налоговая логистика также расширяет горизонты воздействия. По аналогии с данным определением, налоговая логистика призвана оптимизировать обращение налогов между тремя уровнями бюджетной системы государства.

В предметную область налоговой логистики включаются такие этапы по управлению налоговыми потоками, как:

- разграничение налоговых потоков между федерацией, регионами и муниципалитетами;

¹² Заяц Н.Е. Теория налогов: учеб. Мн.: БГЭУ, 2002

¹³ Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России / Ростов н/Д.: Феникс, 2008

¹⁴ Ермакова Е.А. Налоговое регулирование в системе государственного налогового менеджмента // Финансы и кредит. – 2007. - №8

¹⁵ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2010. - №2

¹⁶ Александрова И.Ю. Становление и развитие налогового администрирования в переходной экономике России. Автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2003

¹⁷ Васильев Ю.В., Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В. Политика реформирования налоговой системы России: монография. Ростов н/Д: изд-во Южного федерального ун-та, 2008

¹⁸ Канке А.А., Кошечкина И.П. Логистика. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008

- формирование налогового потенциала регионов и, на основе использования свойства аддитивности, суммарного налогового потенциала государства;
- определение бюджетного приоритета на финансовый год по критерию «переложения налогов» с целью сбалансирования налогового бремени между юридическими и физическими лицами, установления оптимальных пропорций между прямым и косвенным соотношением налогов, выявления оптимальных налоговых пропорций при централизации и децентрализации налоговых потоков;
- оптимизация налоговых потоков от налоговых предпочтений, льгот в виде нулевых, пониженных ставок, налоговых вычетов, налогового иммунитета, инвестиционного налогового кредита, скидок, изъятий из налогооблагаемой базы и т.д.;
- коррекция показателя задолженности по налоговым платежам;
- регулирование сферы малого бизнеса и сельского хозяйства через использование специальных налоговых режимов;
- движение налоговых поступлений по графе «налоговые санкции» и т.д.

Таким образом, управление этими динамическими показателями, отражающими движение налоговых потоков, и составляет, на наш взгляд, отличительную особенность налоговой логистики с позиции государственного менеджмента.

С позиции микроэкономики традиционно под налоговой логистикой понимают законную минимизацию налоговых обязательств юридических лиц перед бюджетом, то есть в современной теории налогообложения этот термин используется только на микроуровне. Существует позиция по толкованию налоговой логистики относительно применения критерия надёжности налоговой системы предприятия, основанная «...на организации документооборота, оптимизации налоговых и учётных процессов и т.п.»¹⁹.

Данная группа авторов, по нашему мнению, справедливо отмечает, что налоговая логистика является составным элементом налогового планирования на предприятии. При этом важную роль в

налоговой логистике они отводят налоговому контролю, особенно, за системой штрафов и санкций. Последние должны быть минимизированы с целью сохранения основного и оборотного капитала предприятия. Основной миссией налоговой логистики на предприятии «...является раннее обнаружение и недопущение ошибок», то есть налоговой логистике отводится функция превентивного контроля.

Реализации функции превентивного контроля в системе налогового права получила автономное развитие в виде науки налоговой деликтологии²⁰. Объектом науки налоговой деликтологии является новое знание о налоговых отношениях, складывающихся в процессе налогового администрирования в части осуществления превенции налоговых правонарушений и привлечения к ответственности за неисполнение налогового законодательства.

Таким образом, наука налоговая деликтология представляет собой структурный элемент налогового администрирования и непосредственно взаимосвязана с налоговой логистикой (Рис. 1). При этом, область налоговой деликтологии также взаимодействует с системой налогового регулирования, так как своевременный мониторинг налоговой среды и контроль за реализацией плановых налоговых показателей позволяет оперативно корректировать отклонения от налоговой тактики и способствует достижению задач, возложенных на налоговое регулирование.

Основной миссией налоговой деликтологии является изучение и анализ причин, вызывающих нарушение налогового законодательства с последующей целью их предупреждения.

На микроуровне налоговая деликтология оказывает влияние на налоговую логистику в части реализации превентивного налогового контроля в процессе формирования налоговых обязательств предприятия.

Интерпретация данного подхода к толкованию налоговой логистики на макроуровне актуализирует роль налогового администрирования как на этапе движения налоговых потоков от налогоплательщиков в государственный бюджет, так и на этапе распределения налоговых доходов между федерацией, регионами и муниципалитетами в целях

¹⁹ Бабанин В.А., Воронина Н.В. Организация налогового планирования в российских компаниях // Финансовый менеджмент. – 2006. - №1

²⁰ Кобзарь-Фролова М.Н. Основные элементы науки налоговой деликтологии // Налоги и налогообложение. – 2010.-№6

минимизации бюджетной асимметрии субъектов Федерации.

Таким образом, потенциал применения налоговой логистики на макроуровне будет способствовать минимизации проблемы бюджетно-налогового федерализма, весьма актуальной в современной системе налогообложения.

По мнению Кваша Ю.В. налоговая логистика – это деятельность, заключающаяся в управлении ресурсами налогоплательщика для достижения приемлемых размеров налоговых выплат²¹.

Соглашаясь с мнением автора, считаем возможным уточнить содержательную область налоговой логистики на макроуровне как деятельность по управлению налоговыми потоками государства в целях оптимизации налоговых отношений между государством и налогоплательщиками. В этом же источнике автор справедливо отмечает, что налоговая логистика, наряду с налоговой оптимизацией, является базовым компонентом налогового менеджмента. Налоговая оптимизация на микроуровне предусматривает весь легальный методический арсенал управления налоговыми отношениями (например, совершенствование схемы функционирования налогов, их размеров и сроков уплаты, определение оптимального графика взаимодействия предприятия с налоговыми институтами и т.д.) с целью обеспечения условий для экономического роста предприятия. Причём, позиция налогоплательщика по легальной защите собственных экономических интересов (в нашем случае, по защите своей собственности, доля которой отчуждается в виде налогов в государственный бюджет) официально закреплена ст. 35 и 45 Конституции РФ, ст. 209 ГК РФ и ст. 8 НК РФ²².

Этот подход в налоговой науке получил название корпоративный налоговый менеджмент, базовым элементом которого является налоговая оптимизация-понятие, более ёмкое, чем налоговая минимизация. Последний термин предусматривает любые способы минимизации налоговых обязательств предприятия перед государственным бюджетом, что требует особого контроля и учёта со стороны налоговых органов, осуществляющих налоговое администрирование.

Таким образом, границы налоговой логистики на уровне микроэкономики и макроэкономики по своей природе имеют антагонистический характер, что обусловлено наличием полярно ориентированных экономических интересов государства и налогоплательщиков.

В этой связи, для сбалансирования экономических интересов налоговая логистика на макроуровне должна отвечать критерию Паретто-эффективного перераспределения налоговых потоков между тремя уровнями бюджетной системы - в этом заключается ключевая цель налоговой логистики в системе налогового менеджмента в государстве.

Область воздействия налоговой логистики может охватывать как всю трёхуровневую систему обращения налогов, так и непосредственно, региональный уровень, на котором эффективность её использования будет значительно выше, что, существенным образом, повысит мультипликационный эффект, способствующий повышению конкурентоспособности регионов.

²¹ Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоговое право: конспект лекций. Изд-во: Юрайт-Издат, 2009

²² Романова М.В. Грань между законной налоговой оптимизацией и схемами уклонения от налогообложения у страховых организаций и их клиентов // Налоговый Вестник.-2009.-№6

Библиография:

1. Александрова И.Ю. Становление и развитие налогового администрирования в переходной экономике России. Автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2003
2. Бабанин В.А., Воронина Н.В. Организация налогового планирования в российских компаниях // Финансовый менеджмент. – 2006. - №1
3. Брызгалин А.В. Философия налогов - что это такое? // Налоги и финансовое право. – 2008.-№11
4. Васильева М.В. Система налогового прогнозирования и планирования на основе интеграции учётных и аналитических процедур макро и микроуровня. Автореферат диссертации на соискание учёной степени доктора экономических наук. Орёл, 2010
5. Васильев Ю.В., Кузнецов Н.Г., Поролло Е.В. Политика реформирования налоговой системы России: монография. Ростов н/Д: изд-во Южного федерального ун-та, 2008
6. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования //Налоги и налогообложение. – 2010.-№2
7. Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России / Ростов н/Д.: Феникс, 2008
8. Ермакова Е.А. Налоговое регулирование в системе государственного налогового менеджмента // Финансы и кредит. – 2007.-№8
9. Заяц Н.Е. Теория налогов: учеб. Мн.: БГЭУ, 2002
10. Зрелов А.П. Форосоология - наука о налогах // «Бизнес-Адвокат».-2005.-№3
11. Канке А.А., Кошечкина И.П. Логистика. М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2008
12. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоговое право: конспект лекций. Изд-во: Юрайт-Издат, 2009
13. Кобзарь-Фролова М.Н. Основные элементы науки налоговая деликтология // Налоги и налогообложение. – 2010.-№6
14. Лебедев Ю.Г. Теория гармонизированных цепей поставок. М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э.Баумана, 2007
15. Парыгина В.А. Налоги и налогообложение в России. Учебник. М.: Эксмо, 2006
16. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. М.: Издательский дом «МЕЛАП», 2001
17. Родников А.Н. Логистика. Терминологический словарь. М.: ИНФРА-М, 2000
18. Романова М.В. Грань между законной налоговой оптимизацией и схемами уклонения от налогообложения у страховых организаций и их клиентов // Налоговый Вестник.-2009.-№6
19. Чеботаев А.А., Чеботаев Д.А. Логистика и маркетинг: маркетингологистика. М.: ЗАО «Изд-во «Экономика»», 2005
20. Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. Монография. М.: ИФРА-М, 1999

References (transliteration):

1. Aleksandrova I.Ju. Stanovlenie i razvitie nalogovogo administrirovanija v perehodoj jekonomike Rossii. Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchjonoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk. Rostov-na-Donu, 2003
2. Babanin V.A., Voronina N.V. Organizacija nalogovogo planirovanija v rossijskikh kompanijah // Finansovyj menedzhment. – 2006. - №1
3. Bryzgalin A.V. Filosofija nalogov - chto jeto takoe? // Nalogi i finansovoe pravo. – 2008.-№11
4. Vasil'eva M.V. Sistema nalogovogo prognozirovaniya i planirovanija na osnove integracii uchjotnyh i analiticheskikh procedur makro i mikrourovnja. Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchjonoj stepeni doktora jekonomicheskikh nauk. Orjol, 2010
5. Vasil'ev Ju.V., Kuznecov N.G., Porollo E.V. Politika reformirovanija nalogovoj sistemy Rossii: monografija. Rostov n/D: izd-vo Juzhnogo federal'nogo un-ta, 2008
6. Goncharenko L.I. K voprosu o ponjatijnom apparate nalogovogo administrirovanija //Nalogi i nalogooblozhenie. – 2010.-№2
7. Dukanich L.V. Nalogi i nalogovyj menedzhment v Rossii / Rostov n/D.: Feniks, 2008

8. Ermakova E.A. Nalogovoe regulirovanie v sisteme gosudarstvennogo nalogovogo menedzhmenta // *Finansy i kredit*. – 2007.-№8
9. Zajac N.E. *Teorija nalogov: ucheb.* Mn.: BGJeU, 2002
10. Zrel'ov A.P. *Forosologija - nauka o nalogah* // «Biznes-Advokat».-2005.-№3
11. Kanke A.A., Koshevaja I.P. *Logistika*. M.: ID «FORUM»: INFRA-M, 2008
12. Kvasha Ju.F., Zrel'ov A.P., Harlamov M.F. *Nalogovoe pravo: konspekt lekcij*. Izd-vo: Jurajt-Izdat, 2009
13. Kobzar'-Frolova M.N. *Osnovnye jelementy nauki nalogovaja deliktologija* // *Nalogi i nalogooblozhenie*. – 2010.-№6
14. Lebedev Ju.G. *Teorija garmonizirovannyh cepej postavok*. M.: Izd-vo MGTU im. N.Je.Baumana, 2007
15. Parygina V.A. *Nalogi i nalogooblozhenie v Rossii. Uchebnik*. M.: Jeksmo, 2006
16. Paskach'ov A.B. *Nalogovyy potencial jekonomiki Rossii*. M.: Izdatel'skij dom «MELAP», 2001
17. Rodnikov A.N. *Logistika. Terminologicheskij slovar'*. M.: INFRA-M, 2000
18. Romanova M.V. *Gran' mezhdz zakonnoj nalogovoj optimizaciej i shemami uklonenija ot nalogooblozhenija u strahovyh organizacij i ih klientov* // *Nalogovyy Vestnik*.-2009.-№6
19. Chebotaev A.A., Chebotaev D.A. *Logistika i marketing: marketingologistika*. M.: ZAO «Izd-vo «Jekonomika»», 2005
20. Jutkina T.F. *Nalogovedenie: ot reformy k reforme. Monografija*. M.: IFRA-M, 1999