

§2 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Кондрашова Н. А.

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА КОНСОЛИДАЦИИ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

Аннотация. В статье представлена историческая ретроспектива введения в мировую экономическую практику механизма консолидированного налогообложения. На основе анализа характерных признаков условий функционирования консолидированных групп разных стран (включая долю участия одной организации в другой, обязательность создания консолидированных групп, перечень консолидируемых налогов, порядок консолидации доходов и расходов и т.д.) выявлены основные особенности консолидации налоговых платежей зарубежных стран. Исследована история отечественной научной литературы в части внедрения инструмента консолидации расчетов с бюджетом в российскую практику. В ходе работы автором применялись следующие методы исследования и научного познания: анализ, дедукция и индукция, сравнения, моделирования, обобщение. Анализ работ разных авторов, проводящих исследования зарубежного законодательства о расчетах с бюджетом группами компаний, выявил, что выделяются от двух до четырех типов возможных форм налоговой консолидации с общим принципом выделения, заключающимся в развитии консолидации: от простого арифметического суммирования показателей прибыли отдельных участников группы, рассчитанных ими самостоятельно, до применения группой компаний системы «единого налогоплательщика» с признанием каждой из этих компаний в качестве части единого плательщика налогов в бюджет.

Ключевые слова: консолидированная группа налогоплательщиков, международная практика, интегрированные группы, варианты налоговой консолидации, единый налогоплательщик, общий финансово-хозяйственный результат, добровольная основа, единая налоговая декларация, Налоговый кодекс, расчеты с бюджетом.

Признание феномена группы компаний в системе расчетов с бюджетом имеет длительную историю.

Одним из первых государств, установивших для интегрированных групп специфический режим консолидированных расчетов

с бюджетом, стала Германия, где специальные правила для расчетов с бюджетом группой компаний «Organschaft» были введены в 1920 г.¹. После объединения участники консолидированной группы выступают как единый налогоплательщик. При этом материнская компания должна владеть прямо или косвенно большинством акций дочерних компаний, налоги выплачиваются только ей.

В ближайшей исторической ретроспективе (80-е годы XX века) режим консолидированных расчетов с бюджетом был введен в Испании и Франции. В западной литературе тема определения порядка бюджетных расчетов интегрированных структур получила широкое распространение после принятия 7-й Директивы Совета Европейского Союза от 13 июня 1983 г. (83/349/ЕЕС)², регулирующей порядок ведения консолидированных счетов и отчетности взаимозависимых предприятий.

Директива состоит из шести частей (Условия применения консолидированных счетов, Составление консолидированных счетов, Консолидированный годовой отчет, Аудит консолидированных счетов, Публикация консолидированных счетов и Заключительные положения). Именно этой Директивой были заложены основы унифицированного понятия «группы предприятий» в рамках Европейского Союза, определены признаки, при наличии которых несколько предприятий рассматриваются как консолидированная группа, в связи с чем на них налагается обязанность представлять консолидированную отчетность.

Аналогично к данной группе относится Директива Совета Европейского Союза

¹ Иконникова О. А. Консолидированная группа налогоплательщиков [Электронный ресурс]. — М.: Корпоративное управление в современном мире, 2003 // Режим доступа: <http://www.nccg.ru/site.xp/05505-0053050.html>;

² The 7th Directive of 13 June 1983 based on the article 54 (3) (G) of the treaty on Consolidated Accounts (83/349/ЕЕС);

от 23 июля 1990 г. об общей системе налогообложения, действующей в отношении материнской и дочерних компаний в случае их нахождения в разных государствах — членах ЕС (90/435/ЕЕС)³. Положения указанной директивы (в том числе режим «освобождения участия») обеспечивают уменьшение или устранение налогообложения дивидендов, при условии, когда дочерние компании группы и головная компания находятся в разных государствах-членах Европейского Союза. При этом головной считается компания, владеющая 10% капитала дочерней компании. Несмотря на то, что указанная выше директива имеет верховное значение в определении механизмов налогообложения операций между дочерней компанией и головной, каждое государство — член Европейского Союза вправе изменить условия, действующие на территории его юрисдикции, например, снизить минимальную долю владения материнской компанией в дочерней.

С момента утверждения 7-й Директивы Совета Европейского Союза от 13 июня 1983 г. (83/349/ЕЕС), регулирующей порядок ведения консолидированных счетов и отчетности группами взаимозависимых предприятий в том или ином виде механизм консолидированных расчетов с бюджетом применяется в 26 из 34 стран-участниц Организации экономического сотрудничества и развития⁴.

Для того чтобы стать членом консолидированной группы налогоплательщиков в Испании, необходимо получить разрешение от налоговых органов. Группа создает

³ On the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States: council directive of 23 July 1990 № 90/435/ЕЕС // Official Journal L 225. — 1990. — 20 Aug. — P/6–9;

⁴ Тафинцева, Д. Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: дис. кан-та экон. наук: 08.00.10 / Д. Ю. Тафинцева; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». — М, 2011. — 206 л. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>;

ся только между резидентами Испании, где ответственный участник владеет прямо или косвенно более 75% уставного капитала ее дочерних компаний. Результатом консолидации является то, что прибыль и убытки группы суммируются, и относительно этой суммы выплачиваются основные налоги¹.

Для Франции периметр консолидации для участников КГН ограничивается порогом в 95%. Объединиться могут как резиденты, так и нерезиденты Франции. После объединения налоги выплачиваются материнской компанией исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности. В соответствии с системой налогообложения КГН прибыли и убытки всех филиалов, дочерних и партнерских, подлежат контролю во Франции и за рубежом.

В 2002 г. режим консолидированных расчетов с бюджетом был введен в Австралии и Японии. Основной целью ведения данного режима, как в Австралии, так и в Японии, явилось создание стимулов для развития интеграционных процессов в экономике².

Предварительные исследования компаний, зарегистрированных на Токийской фондовой бирже и перешедших на режим консолидированных расчетов с бюджетом, выявили ряд недостатков японской системы консолидации с точки зрения бизнеса. Среди основных причин, которые побудили компании не принимать данный режим, были названы: дополнительный двухпроцентный налог (три из четырех опрошенных компаний), невозможность отнесения убытков на будущие периоды, переоценка активов по рыночной стоимости после принятия режима консолидированного налогообложения, а также сложность системы.

¹ Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2014 год (под ред. Брызгалова А. В.) // *Налоги и финансовое право*, 2014, № 3 // справочно-правовая система Консультант плюс // <http://www.consultant.ru>;

² Yujiro. O. Study based on a consolidated tax system adoption survey of companies listed on the Tokyo Stock Exchange // *Kansai University review of business and commerce*. — 2005. — Vol.7. — P.23–39;

Однако уже спустя шесть месяцев после введения в Японии режима консолидированного налогообложения более трети рассмотренных компаний (всего было опрошено 100 крупнейших национальных компаний) приняли решение перейти на данную систему, несмотря на дополнительный 2% налог. Около 12 компаний уже активно ее применяли (в основном это компании, относящиеся к машиностроению и строительству, в которых существует большое количество убыточных компаний), 4 компании заявили, что перейдут на систему через 2 года после отмены дополнительного налога, 33 компании не перейдут на данный режим, даже если отменят налог. В отношении остальных 42 компаний было выявлено, им нужно провести дополнительный анализ, прежде чем переходить на данную систему.

По итогам 2002 г. в Японии увеличилось количество сделок по созданию новых компаний как путем слияния и поглощений, так и путем их разделений на несколько новых. По мнению аналитиков, подобный рост был результатом введения в апреле 2002 г. системы консолидированных расчетов с бюджетом³.

Стать участниками консолидированной группы налогоплательщиков в Австралии могут компании при условии 100% владения акциями других компаний — резидентов Австралии. Участие в консолидированном налогообложении предполагает исчисление налога на прибыль исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности.

Взаимозависимые американские компании объединяются на обязательной основе при условии владения более 80% акций уставного капитала дочерней организаций для компенсации убытков одной компании — участника КГН прибылью другой. Возврат федерального подоходного налога происходит путем подачи консолидированной декларации.

³ — New Japanese anti-monopoly law amendment lifts ban on holding companies // *Kojima Law Offices*-1998;

На обязательной основе объединение происходит также и в Дании.

Помимо перечисленных стран, в настоящее время режим консолидированных расчетов с бюджетом действует в Австрии, Бельгии, Великобритании, Венгрии, Греции, Литвы, Люксембурге, Мексике, Норвегии, Португалии, Республике Кипр, Словакии, Чехии, Швеции, Эстонии.

Большинство стран осуществляют объединение по нескольким налогам (налог на прибыль, НДС, налог на имущество и др.). Такая тенденция расширения налоговой массы, подлежащей консолидации, с одной стороны, упрощает администрирование налогов, а с другой, — способствует равномерному распределению налоговых поступлений в бюджеты разных стран.

В ходе исследования возможных вариантов налоговой консолидации, применяемых в международной практике, выявлено, что разные авторы, изучающие зарубежное законодательство о налогообложении групп компаний, выделяют разное количество возможных форм консолидации расчетов с бюджетом взаимозависимыми компаниями.

Так, О. А. Иконникова в своем диссертационном исследовании «Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций)»¹ и в статье «Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве»² отмечает, что «на сегодняшний день режим консолидированного налогообложения существует в двух основных формах (типах).

Первый тип основан на концепции консолидированного налогоплательщика (*fiscal*

unity), при котором все члены группы рассматриваются для целей налогообложения как обособленные подразделения единого налогоплательщика...

Режим консолидированного налогообложения второго типа характеризуется тем, что при формальном отсутствии концепции единого налогоплательщика, специфические правила налогообложения групп компаний фактически обеспечивают консолидацию их налоговых обязательств».

Д. Ю. Тафинцева в своей диссертационной работе «Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний»³ выделяет три типа взаимодействия компаний в группе.

«Первый тип: входящие в группу организации рассматриваются как отдельные налогоплательщики и самостоятельно исполняют свои налоговые обязательства.

Второй тип: между членами группы признается наличие взаимосвязи (юридической, экономической, организационной и т.д.).

Третий тип: собственно система консолидированного налогообложения».

При этом Д. Ю. Тафинцева отмечает, что «на современном этапе 1-й тип взаимодействия предприятий уже практически не встречается и с точки зрения консолидированного налогообложения не имеет перспектив. Наиболее распространенным на сегодня является 2-й тип взаимодействия... а наиболее прогрессивным является 3-й тип взаимодействия».

Л. А. Чайковская и А. В. Губанова в работе «Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества»⁴

¹ Иконникова О. А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): дис. кан-та юрид. наук: 12.00.14 / О. А. Иконникова; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. — М., 2009. 220 л. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@004370151>;

² Иконникова О. А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве // Реформы и право. — 2009. — № 4. С. 3–12;

³ Тафинцева Д. Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 [Электронный ресурс] / Д. Ю. Тафинцева; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». — М., 2011. — 206 с. // Режим доступа: <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>;

⁴ Чайковская Л. А., Губанова А. В. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. — 2010. — № 6. — С. 56–61;

выделяют уже четыре основных модели налогообложения групп компаний.

«Первый тип: в австро-немецкой модели все убытки и прибыли приходятся на долю материнской компании, т.е. члены корпорации рассматриваются в качестве внутренних подразделений головной компании.

При применении второй модели групповых вкладов у группы компаний появляется возможность перемещать доходы между членами данной группы.

Третий тип: ... используется система освобождения группы, которая позволяет передавать убытки одного члена группы другому.

Наиболее типичной моделью (четвертый тип) является расчет прибыли корпорации отдельно на уровне каждого участника группы с последующей консолидацией полученных сумм на уровне групп компаний после определенных корректировок. После чего головная компания обязана рассчитать и заплатить налог от имени всей группы».

Анализ работ разных авторов, проводящих исследования зарубежного законодательства о расчетах с бюджетом группами компаний, выявил, что выделяются от двух до четырех типов возможных форм налоговой консолидации с общим принципом выделения, заключающимся в развитии консолидации: от простого арифметического суммирования показателей прибыли отдельных участников группы, рассчитанных ими самостоятельно, до применения группой компаний системы «единого налогоплательщика» с признанием каждой из этих компаний в качестве части единого плательщика налогов в бюджет.

Резюмируя основные особенности консолидации налоговых платежей зарубежных стран, можно отметить следующие характерные моменты:

- преимущественно используется полная консолидация, подразумевающая, что при объединении компаний все налоги выплачиваются исходя из общего финансово-хозяйственного результата деятельности консолидированной группы;

- объединение происходит между резидентами и нерезидентами стран;
- объединение происходит в основном на добровольной основе;
- подается единая декларация по всем налогам.

Несмотря на значительный объем европейских стран, применяющих режим консолидированного налогообложения, в странах Европейского Союза, тем не менее, все ещё существует достаточно большой потенциал для проведения оптимизации расчетов с бюджетом. В данной связи следующим этапом функционирования системы консолидированного налогообложения является создание единой системы, действующей на территории всей Европейского союза. Планы по созданию подобной системы обсуждаются довольно давно.

История отечественной научной литературы по данному вопросу начинается гораздо позднее, в 90-х годах, когда Правительство Российской Федерации предприняло попытку внедрения механизма контроля за поступлением в бюджет налога на прибыль крупных вертикально-интегрированных структур в ходе работы над первой частью НК РФ. Первоначальный законопроект Правительства РФ от 02.02.1996 включал в себя Главу 7 «Консолидированная группа налогоплательщиков», состоявшую из семи статей. В них содержалось определение понятия «консолидированная группа налогоплательщиков», а также устанавливались условия ее образования, порядок регистрации, права и обязанности группы и ее Участников, специфика операций по реализации товаров (работ, услуг) между Участниками консолидированной группы, условия изменения ее состава и ликвидации. Однако в ходе работы над законопроектом указанные положения не вошли в принятый Государственной Думой текст НК РФ и на практике не применялись.

Упоминание о системе консолидированных расчетов с бюджетом взаимозависимыми организациями содержалось также в проекте

Федерального закона «О холдингах» (проект № 99049555–2)¹. Ниже приведены выдержки из указанного законопроекта, предусматривающие создание консолидированных групп налогоплательщиков:

«Статья 6. Договор о создании холдинга.

...2. Договор между участниками договорного холдинга может содержать следующие положения:

... - согласие участников холдинга на приобретение холдингом статуса *консолидированной группы налогоплательщиков* по федеральным налогам.

Статья 7. Государственная регистрация холдинга.

...3. Обязательной государственной регистрации подлежат холдинги:

- приобретающие статус *консолидированной группы налогоплательщиков*.

Статья 11. Консолидированные учет и отчетность холдинга.

1. В случаях и в порядке, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, договором о создании холдинга, участники холдинга могут быть признаны *консолидированной группой налогоплательщиков*, а также могут вести сводные (консолидированные) учет, отчетность и баланс холдинга.

2. Холдинг может быть признан *консолидированной группой налогоплательщиков* по федеральным налогам и сборам на основании заявления головной компании в соответствующий налоговый орган. Консолидация налоговой ответственности по региональным налогам и сборам осуществляется для участников холдинга, имеющих местонахождение в одном и том же субъекте Российской Федерации.

3. Требования к участникам холдинга для признания их *консолидированной группой*

налогоплательщиков и порядок признания холдинга *консолидированной группой налогоплательщиков* устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации.».

Однако, закон «О холдингах» до настоящего времени не принят.

Понятие консолидированной группы налогоплательщиков было зафиксировано и в ст. 13 Федерального закона от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах»²:

«Статья 13. Сводный учет в финансово-промышленной группе.

1. В случаях и в порядке, установленных законодательством Российской Федерации о налогах, договором о создании финансово-промышленной группы, участники финансово-промышленной группы, занятые в сфере производства товаров, услуг, могут быть признаны *консолидированной группой налогоплательщиков*, а также могут вести сводные (консолидированные) учет, отчетность и баланс финансово-промышленной группы.».

При этом следует отметить, что закон «О финансово-промышленных группах» утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах»³.

К концу первого десятилетия 21 века потребность в совершенствовании правового регулирования расчетов с бюджетом взаимозависимыми организациями превратилась в одну из первоочередных задач налоговой политики РФ, о чем свидетельствуют положения Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации

¹ Проект Федерального закона «О холдингах» № 99049555–2 [Электронный ресурс] // документ официально не опубликован. Приводится по тексту, приведенному в справочно-правовой системе Консультант плюс // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

² Федеральный закон от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» // Российская газета. — 06.12.1995. — № 236;

³ Федеральный закон от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 25.06.2007. — № 26. — Ст. 3088;

на период до 2020 г¹. и Бюджетных посланий Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации на 2008–2010 гг². и 2009–2011 гг³.

Проведенный автором ретроспективный анализ применения в международной практике консолидированных расчетов с бюджетом взаимозависимыми организациями позволил сделать вывод о том, что идея создания специального механизма контроля за поступлением в российский бюджет налога на прибыль круп-

ных вертикально-интегрированных структур не нова, она неоднократно обсуждалась на разных уровнях, но окончательное решение о возможности консолидации бюджетных платежей было принято в конце 2011 г. путем подписания 16.11.2011 Президентом Российской Федерации Федерального закона от № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков»⁴.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Иконникова О.А. Консолидированная группа налогоплательщиков [Электронный ресурс]. М.: Корпоративное управление в современном мире, 2003 // Режим доступа: <http://www.nccg.ru/site.xp/05505-0053050.html>.
2. The 7th Directive of 13 June 1983 based on the article 54 (3) (G) of the treaty on Consolidated Accounts (83/349/EEC).
3. On the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States: council directive of 23 July 1990 № 90/435/EES// Official Journal L 225.—1990.—20 Aug.— P/6–9.
4. Тафинцева, Д. Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: дис. кан-та экон. наук: 08.00.10 / Д. Ю. Тафинцева; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». — М, 2011. — 206 л. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>.
5. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2014 год (под ред. Брызгалова А. В.) // *Налоги и финансовое право*, 2014, № 3// справочно-правовая система Консультант плюс// <http://www.consultant.ru>.
6. Yujiro. O. Study based on a consolidated tax system adoption survey of companies listed on the Tokyo Stock Exchange // *Kansai University review of business and commerce*.—2005.— Vol.7.— P.23–39.
7. New Japanese anti-monopoly law amendment lifts ban on holding companies // *Kojima Law Offices*-1998.

¹ Бюджетное послание Федеральному собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2009–2011 годах», 23.06.2008 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Президента Российской Федерации: Режим доступа http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml;

² Бюджетное послание Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике в 2008–2010 годах», 09.03.2007. — официальный сайт Президента РФ // <http://www.kremlin.ru/text/appears/2007/03/119318.shtml>;

³ Бюджетное послание Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике в 2009–2011 годах», 23.06.2008. — официальный сайт Президента РФ // http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml;

⁴ Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // *Российская газета*. 21.11.2011. № 261.

8. Иконникова О. А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций): дис. кан-та юрид. наук: 12.00.14 / О. А. Иконникова; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. — М., 2009. 220 л. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@004370151>.
9. Иконникова О. А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве // Реформы и право. 2009. № 4. С. 312.
10. Тафинцева Д. Ю. Система консолидированного налогообложения холдинговых компаний: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 [Электронный ресурс] / Д. Ю. Тафинцева; Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики». — М., 2011. 206 с. // Режим доступа: <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>.
11. Чайковская Л. А., Губанова А. В. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. № 6. С. 5661.
12. Проект Федерального закона «О холдингах» № 99049555–2 [Электронный ресурс] // документ официально не опубликован. Приводится по тексту, приведенному в справочно-правовой системе Консультант плюс // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
13. Федеральный закон от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» // Российская газета. — 06.12.1995. — № 236
14. Федеральный закон от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах» // Собрание законодательства Российской Федерации. — 25.06.2007. — № 26. — Ст. 3088.
15. Бюджетное послание Федеральному собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2009–2011 годах», 23.06.2008 [Электронный ресурс] // Официальный сайт Президента Российской Федерации: Режим доступа http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type_63373_202940.shtml.
16. Бюджетное послание Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике в 2008–2010 годах», 09.03.2007. — официальный сайт Президента РФ // <http://www.kremlin.ru/text/appears/2007/03/119318.shtml>
17. Бюджетное послание Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике в 2009–2011 годах», 23.06.2008. — официальный сайт Президента РФ // http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml
18. Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Российская газета. 21.11.2011. № 261.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Ikonnikova O. A. Konsolidirovannaya gruppa nalogoplatel'shchikov [Elektronnyi resurs]. M.: Korporativnoe upravlenie v sovremennom mire, 2003 // Rezhim dostupa: <http://www.nccg.ru/site.xp/05505-0053050.html>.
2. The 7th Directive of 13 June 1983 based on the article 54 (3) (G) of the treaty on Consolidated Accounts (83/349/EEC).
3. On the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States: council directive of 23 July 1990 № 90/435/EES// Official Journal L 225.—1990.—20 Aug.— P/6–9.
4. Tafintseva, D. Yu. Sistema konsolidirovannogo nalogooblozheniya kholdingovykh kompanii: dis. kan-та ekon. nauk: 08.00.10 / D. Yu. Tafintseva; Natsional'nyi issledovatel'skii universitet

- «Vysshaya shkola ekonomiki». — М, 2011. — 206 l. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>.
5. Uchetnaya politika predpriyatiya dlya tselei bukhgalterskogo ucheta na 2014 god (pod red. Bryzgalina A. V.) // *Nalogi i finansovoe pravo*, 2014, № 3 // справочно-правовая система *Консультант плюс* // <http://www.consultant.ru>.
 6. Yujiro. O. Study based on a consolidated tax system adoption survey of companies listed on the Tokyo Stock Exchange // *Kansai University review of business and commerce*. — 2005. — Vol.7. — P.23–39.
 7. New Japanese anti-monopoly law amendment lifts ban on holding companies // *Kojima Law Offices-1998*.
 8. Ikonnikova O. A. Pravovye rezhimy nalogooblozheniya vzaimozavisimykh lits (organizatsii): dis. kan-ta yurid. nauk: 12.00.14 / O. A. Ikonnikova; Institut zakonodatel'stva i sravnitel'nogo pravovedeniya pri Pravitel'stve Rossiiskoi Federatsii. — М, 2009. 220 l. // <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@004370151>.
 9. Ikonnikova O. A. Ponyatie konsolidirovannogo nalogooplatel'shchika v sovremennom nalogovom prave // *Reformy i pravo*. 2009. № 4. S. 312.
 10. Tafintseva D. Yu. Sistema konsolidirovannogo nalogooblozheniya kholdingovykh kompanii: dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.10 [Elektronnyi resurs] / D. Yu. Tafintseva; Natsional'nyi issledovatel'skii universitet «Vysshaya shkola ekonomiki». — М., 2011. 206 s. // Rezhim dostupa: <https://dvs.rsl.ru/rsl/inet/Lists/UserCart/UserCartItems.aspx?id=xdis@005107907>.
 11. Chaikovskaya L. A., Gubanova A. V. Sozdanie konsolidirovannogo nalogooplatel'shchika: posledstviya i preimushchestva // *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskii uch*. 2010. № 6. S. 5661.
 12. Proekt Federal'nogo zakona «O kholdingakh» № 99049555–2 [Elektronnyi resurs] // dokument ofitsial'no ne opublikovan. Privoditsya po tekstu, privedennomu v spravочно-pravovoi sisteme *Консультант плюс* // Rezhim dostupa: <http://www.consultant.ru>.
 13. Federal'nyi zakon ot 30.11.1995 № 190-FZ «O finansovo-promyshlennykh gruppakh» // *Rossiiskaya gazeta*. — 06.12.1995. — № 236
 14. Federal'nyi zakon ot 22.06.2007 № 115-FZ «O priznanii utrativshim silu Federal'nogo zakona «O finansovo-promyshlennykh gruppakh» // *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii*. — 25.06.2007. — № 26. — St. 3088.
 15. Byudzhetnoe poslanie Federal'nomu sobraniyu Rossiiskoi Federatsii «O byudzhetnoi politike v 2009–2011 godakh», 23.06.2008 [Elektronnyi resurs] // Ofitsial'nyi sait Prezidenta Rossiiskoi Federatsii: Rezhim dostupa http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml.
 16. Byudzhetnoe poslanie Federal'nomu sobraniyu RF «O byudzhetnoi politike v 2008–2010 godakh», 09.03.2007. — ofitsial'nyi sait Prezidenta RF // <http://www.kremlin.ru/text/appears/2007/03/119318.shtml>
 17. Byudzhetnoe poslanie Federal'nomu sobraniyu RF «O byudzhetnoi politike v 2009–2011 godakh», 23.06.2008. — ofitsial'nyi sait Prezidenta RF // http://www.kremlin.ru/appears/2008/06/23/2127_type63373_202940.shtml
 18. Federal'nyi zakon ot 16.11.2011 № 321-FZ «O vnesenii izmenenii v chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii v svyazi s sozdaniem konsolidirovannoi gruppy nalogooplatel'shchikov» // *Rossiiskaya gazeta*. 21.11.2011. № 261.