

Золотарева А.Б.

ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ БЕЗНАДЕЖНЫМ БЕЗНАДЕЖНЫЙ ДОЛГ ПО ВЕКСЕЛЮ?

Аннотация. Предметом исследования являются положения действующей редакции Налогового кодекса и его новой редакции, вступающей в силу с 1 января 2015 года (созданной Федеральным законом от 28.12.2013 года N 420-ФЗ), относительно формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли, в том числе — учета убытков от таких операций. Кроме того, в статье рассматривается толкование этих положений законодательства судами, финансовыми и налоговыми органами, экспертами. В статье использовались классические для юридической науки методы исследования: сравнительно-правовой, системный и логический методы анализа. По результатам исследования делается вывод о неправильном толковании судами и Минфином положений действующей редакции НК относительно учета убытков от операций с ценными бумагами для целей налогообложения прибыли, анализируются недостатки соответствующих норм новой редакции НК, вступающих в силу с 1 января 2015 года, и даются предложения по их устранению.

Ключевые слова: Налоговый кодекс, Налог на прибыль, Налогообложение прибыли организаций, Ценные бумаги, Налогообложение ценных бумаг, Учет убытков, Безнадежный долг, Вексель, Убытки по векселям, Учет безнадежных долгов.

Review. The subjects analyzed in the article are dispositions of the current version of Russia's Tax Code and its new version that comes into force since January 1, 2015 (formulated by the Federal Law # 420-F3, which was adopted on December 28, 2013) about the formation of a tax base for operations with bond-like papers for taxation of incomes, including a record of losses from such operations. Besides, the article views interpretation of such dispositions of the legislature by courts, finance and tax agencies and experts. The author uses such methods, classical for the juridical science, as comparison of laws, the system method and the method of logical analysis. Basing on the results of his analysis, the author makes the conclusion about inaccurate interpretation of articles of the current version of the Tax Code that have to do with record of losses from operations with bond-like papers, aimed at taxation of incomes, by courts and the Ministry of Finance. The author also analyzes the drawbacks of the relevant norms of the version of the Tax Code that comes into force since January 1, 2015, and gives several suggestions for improving them.

Keywords: Tax Code, tax on income, taxation of organizations' income, bond-like papers, taxation of bond-like papers, loss record, hopeless debt, bill, bill losses, record of hopeless debts.

В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ одной из разновидностей внереализационных расходов являются суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва. Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами признаются:

- долги, по которым истек срок исковой давности;

- долги, обязательство по которым прекращено в связи с невозможностью исполнения, а также на основании акта государственного органа или ликвидации организации;
- долги, по которым судебный пристав вынес постановление о прекращении исполнительного производства вследствие невозможности взыскания по указанным в этом пункте основаниям.

При этом в силу п.п. 8 и 10 ст. 280 НК РФ в действующей редакции налоговая база по опе-

рациям с ценными бумагами (в том числе убытки от таких операций) определяется налогоплательщиком, не являющимся профессиональным участником рынка ценных бумаг, отдельно.

Эти положения НК породили в правоприменительной практике споры о том, как следует учитывать для целей налога на прибыль расходы на приобретение векселя, долг по которому признан безнадежным, и можно ли учитывать такие расходы вообще. Позиции судов и финансовых органов по этому вопросу диаметрально противоположны.

Например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.04.2008 г.¹ рассматривается следующая ситуация. Налогоплательщик в 1999 году приобрел у третьего лица векселя и предъявил их векселедателю для оплаты по номинальной стоимости, однако оплаты не последовало, и в 2002 году задолженность по векселям была признана безнадежной ввиду ликвидации должника. Налогоплательщик включил всю сумму убытка во внереализационные расходы на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК. Однако налоговые органы рассматривали эту безнадежную задолженность в качестве убытка по операциям с ценными бумагами, который должен учитываться по правилам ст. 280 — то есть не может сокращать доходы по общей налоговой базе. ВАС, однако, счел, что полученный обществом убыток не может рассматриваться в качестве убытка по операциям с ценными бумагами, «поскольку векселя были предъявлены к погашению по цене, соответствующей их номинальной стоимости». Раз общество не понесло убытка от операций с ценными бумагами в периоде их совершения — то есть в 1999 году, то и оснований для применения ст. 280 НК не было. Убыток от признания долга безнадежным имел место лишь в 2002 году, а значит, никакого отношения к операциям с ценными бумагами не имел и мог быть учтен в общей налоговой базе на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК. Эта логика представляется по меньшей

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 15.04.2008 №15706/07 по делу №А45–1557/07–41/18

мере странной. Получается, что дебиторская задолженность по векселю, учтенная в качестве дохода от операций с ценными бумагами, после ее признания безнадежной непостижимым образом меняет свою правовую природу и перестает быть задолженностью по операциям с ценными бумагами.

Не более состоятелен и приведенный в этом Постановлении ВАС аргумент о том, что НК «не предусматривает ограничений при включении в состав внереализационных расходов сумм безнадежных долгов в зависимости от вида и характера ранее совершенной хозяйственной операции». В действительности, хотя такие ограничения в пп. 2 п. 2 ст. 265 и ст. 266 НК не прописаны, они вытекают из системного толкования норм главы 25, которая содержит специальные правила определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами (ст. 280). Смысл этих правил состоит прежде всего в запрете для налогоплательщиков, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, сокращать общую налоговую базу на сумму убытков от операций с ценными бумагами². А значит, признавая возможность включения убытков от операций с ценными бумагами в состав внереализационных расходов по прочим видам деятельности налогоплательщика, ВАС нарушил нормы статьи 208. Тем не менее, эта позиция впоследствии повторена в ряде судебных решений³ и публикаций⁴.

² С 1 января 2015 г. в соответствии с п. 21 новой редакции ст. 208 НК (в ред. Федерального закона от 28.12.2013 № 420-ФЗ) этот запрет не будет распространяться на убытки по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

³ См., например, Постановления ФАС Северо-Западного округа, от 15.02.2010 по делу № А05–6785/2009, от 15.02.2010 по делу № А05–6783/2009, от 18.01.2010 по делу № А05–7458/2009, от 11.01.2010 по делу № А05–7454/2009, от 11.01.2010 по делу № А05–6767/2009

⁴ Ефремова А. А. Гарантия платежа по векселю (бухгалтерский учет, исчисление налога на прибыль и НДС у авалиста и векселедателя по авалированному векселю) // Главная книга, 2009, № 16; Грачева Е. В. Если институт деньги по векселю не получил // Главбух. Приложение «Учет в сфере образования», 2006, № 3

Не более убедительна и логика разъяснений Минфина. Причем, в одном из двух писем Минфина по этому вопросу от 20.01.2010¹ логика вообще отсутствует. Сначала Минфин утверждает, что в случае вынесения постановления об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания задолженности по векселю реализации или иного выбытия векселя не происходит, а потому отсутствуют основания для определения налоговой базы в порядке, предусмотренном ст. 280 Кодекса. А абзацем ниже говорит, что «расходы, связанные с приобретением векселя, могут быть учтены при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, в случае реализации, погашения или иного выбытия указанного векселя в порядке, установленном ст. 280 Кодекса». Непонятно, каким образом эти расходы могут быть учтены в соответствии со ст. 280, если Минфин считает, что реализации или иного выбытия векселя в данном случае не происходит, а следовательно, статья 280 неприменима. (Впрочем, возможно, Минфин имел в виду, что расходы, связанные с приобретением векселя, могут быть учтены при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами не в данном, а в других случаях; но тогда непонятно, зачем понадобилось упоминание об этом при ответе на вопрос налогоплательщика о налоговых последствиях его конкретной ситуации.)

В более раннем Письме от 04.09.2008² Минфин более последователен. Он утверждает, что в случае ликвидации векселедателя до момента погашения векселя убыток векселедержателя вообще не может быть учтен для целей налогообложения прибыли — то есть не только по пп. 2 п. 2 ст. 265, но и по ст. 280, поскольку этой статьей не установлен порядок учета в расходах для целей налогообложения убытка в виде расходов на приобретение ценных бумаг ликвидированной организации.

На наш взгляд, эта позиция не только несправедлива, но и не обоснована. Минфин исходит из того, что прекращение вексельного обязательства ввиду невозможности исполнения, ликвидации векселедателя или по другим основаниям прекращения обязательства не подпадает под действие статьи 280, поскольку не может рассматриваться в качестве «реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения)». Как будет показано ниже, этот тезис сам по себе весьма спорен, но если исходить из него, скорее следует признать право налогоплательщика на включение убытков от прекращения вексельного обязательства в общую налоговую базу, чем вообще отказать налогоплательщику в возможности принятия к вычету такого убытка. В самом деле: главным аргументом против признания права налогоплательщика на учет безнадежного долга по векселям в составе внереализационных расходов по пп. 2 п. 2 ст. 265 является наличие специальных правил учета убытков по операциям с ценными бумагами в ст. 280. Если же Минфин полагает, что ст. 280 на данный случай не распространяется — нет никаких препятствий для применения пп. 2 п. 2 ст. 265 НК. Именно к такому выводу пришел ФАС Московского округа в Постановлении от 06.08.2012 г.³

В этом деле налоговая инспекция доначислила налогоплательщику налог на прибыль с суммы безнадежного долга по векселям, включенного во внереализационные расходы, исходя из того, что в соответствии с п. 2 ст. 280 НК РФ убытки по операциям с ценными бумагами могут уменьшать налоговую базу только по операциям с другими ценными бумагами соответствующей категории. Однако суд (как и Минфин в рассмотренных выше письмах) решил, что при списании балансовой стоимости векселей «не происходит ни их реализации, ни погашения, ни иных фактов, связанных с выбытием». Но вывод суда из этой

¹ Письмо Минфина РФ от 20.01.2010 N 03-03-06/1/10

² Письмо Минфина РФ от 04.09.2008 N 03-03-05/99

³ Постановление ФАС Московского округа от 06.08.2012 по делу N А40-71213/11-90-305

посылки прямо противоречит тому, который сделал Минфин: раз статья 280 в данном случае неприменима, налогоплательщик правомерно включил задолженность по векселям в состав внереализационных расходов на основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК.

Однако положенный в основу этого судебного решения, как и позиции Минфина тезис о том, что прекращение обязательства по векселю (вследствие истечения срока исковой давности, невозможности исполнения, ликвидации векселедателя и т.п.) не может рассматриваться в качестве погашения векселя, весьма сомнителен. Хотя понятие «погашение обязательства» ни в Налоговом, ни в Гражданском кодексе не определяется, если проанализировать текст ГК, мы обнаружим, что это понятие применяется не только к случаям прекращения обязательства исполнением (как, например, в п. 1 ст. 43, ст. 255, п. 1 ст. 64, ст. 319 ГК), но и к случаям прекращения обязательства без исполнения. Наиболее яркий пример употребления термина «погашение обязательства» в последнем значении — п. 5.1 ст. 64 ГК, согласно которому при ликвидации юридического лица считаются погашенными, в частности, требования кредиторов, не удовлетворенные по причине недостаточности его имущества (пп. 1)¹. В этом контексте ликвидация векселедателя должна признаваться основанием для погашения требований векселедержателя.

Таким образом, по нашему мнению, обе стороны рассматриваемого спора неправы. В условиях действующего законодательства наиболее адекватным подходом к решению рассматриваемого вопроса представляется следующее. Убытки векселедержателя от прекращения вексельного обязательства ввиду истечения срока исковой давности, невозможности исполнения, ликвидации векселедателя и по другим основаниям относятся к убыткам от погашения ценной бумаги, а значит — подпадают под действие ст. 280. Это значит, что такие убытки

у налогоплательщиков, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, не могут сокращать общую прибыль, а могут сокращать лишь прибыль по операциям с другими ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке. А вот вопрос о том, на какую сумму безнадежная задолженность по векселям может сокращать прибыль по операциям с другими ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, не так прост. Например, в деле, рассмотренном в упомянутом выше Постановлении ФАС Московского округа от 06.08.2012, налоговая инспекция поступила очень либерально. Признав незаконным вычет убытка по векселям из общей прибыли, она вычла всю сумму этого убытка из прибыли от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке. А поскольку такой прибыли в соответствующем налоговом периоде было недостаточно для покрытия убытка, у налогоплательщика возникло право переноса этого убытка на будущее. Однако ст. 280 НК в действующей редакции не предусматривает возможности вычета убытка от каких-либо операций с ценными бумагами на сумму, превышающую разницу между ценой приобретения и минимальной ценой реализации, которая определяется расчетным путем в порядке, установленном Центральным банком по согласованию с Минфином. Таким образом, действующее законодательство не только запрещает вычет убытков по операциям с ценными бумагами из общей прибыли налогоплательщика, но и существенно ограничивает сумму убытка, которая может вычитаться из прибыли по операциям с ценными бумагами той же категории. Между тем, в деле, рассмотренном в упомянутом выше Постановлении ФАС Московского округа от 06.08.2012, налогоплательщик, фактически имея право только на вычет из доходов от операций с не обращающимися ценными бумагами разницы между ценой приобретения векселей и их минимальной расчетной ценой, получил право на вычет всей суммы убытка по неоплаченным векселям из общей прибыли.

¹ Гражданский кодекс РФ (часть первая) в ред. Федерального закона от 05.05.2014 N 99-ФЗ

Необходимо оговориться, что с 1 января 2015 года (в соответствии с Федеральным законом от 28.12.2013 N 420-ФЗ¹) статья 280 НК будет действовать в новой, существенно более благоприятной для налогоплательщиков редакции, которая еще более смягчится с 1 января 2016 года. Во-первых, как уже упоминалось, в соответствии с п. 21 ст. 280 в новой редакции доходы (расходы) по операциям с обращающимися на организованном рынке ценными бумагами будут учитываются в общей налоговой базе, то есть убытки от таких операций будут приниматься в сокращение прибыли, облагаемой по другим видам деятельности. Во-вторых, с 1 января 2016 года минимальные цены, при отклонении от которых сумма убытка по операциям с ценными бумагами не принимается к вычету, перестанут применяться в отношении сделок, не признаваемых контролируемыми в соответствии с разделом V.1 НК (п. 29 ст. 280 НК в новой редакции). Иными словами, убыток по таким операциям будет признаваться исходя из фактических цен реализации.

Но наибольшее значение для решения вопроса, рассматриваемого в данной статье, имеет другая новация в тексте ст. 280. С 1 января 2015 года п. 3 ст. 280 включает норму о применении его положений при определении расходов по реализации ценных бумаг в случаях:

- ликвидации организации — эмитента ценных бумаг;
- ликвидации организации — заемщика, в целях финансирования займа (кредита) которого выпускались облигации;
- отсутствия по иным основаниям, предусмотренным условиями выпуска ценных бумаг, обязательств организации — эмитента ценных бумаг производить платежи по таким ценным бумагам при их погашении.

¹ Федеральный закон от 28.12.2013 N 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5–3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Причем понесенные налогоплательщиком в перечисленных случаях (за исключением последнего) убытки вычитаются из налоговой базы по соответствующей категории ценных бумаг полностью (п. 25 ст. 280 в новой редакции). Что касается последнего случая, то он в п. 25 ст. 280 сформулирован уже чем в п. 3 этой статьи: убытки от прекращения обязательств эмитента ценных бумаг производить платежи по ним могут быть учтены только в случае ликвидации эмитента базовых ценных бумаг, если по условиям их выпуска исполнение обязательств по ним, включая их погашение, поставлено в зависимость от исполнения обязательств по базовым ценным бумагам. На наш взгляд, это разночтение между пунктами 3 и 25 ст. 280 нерационально: ведь пункт 3 действует не непосредственно, а только в связке с п. 25, соответственно их формулировки должны быть тождественны.

Эти положения новой редакции пунктов 3 и 25 ст. 280 НК решили бы проблему, рассмотренную в настоящей статье, если бы не два «но»:

- Во-первых, они распространяются только на случаи ликвидации эмитента (или другого должника по ценным бумагам). Между тем, безнадежный долг по ценным бумагам может возникнуть и в других случаях, перечисленных в п. 2 ст. 266: при истечении срока исковой давности, вследствие невозможности исполнения обязательства или взыскания задолженности, на основании акта государственного органа. Все эти случаи, на наш взгляд, должны порождать у кредитора по ценным бумагам право вычета убытка от безнадежного долга.
- Во-вторых, они рассчитаны только на эмиссионные ценные бумаги, а значит, к обязательствам по другим ценным бумагам, в том числе — векселям, неприменимы, что влечет дискриминацию кредиторов по неэмиссионным ценным бумагам. Для решения этой проблемы целесообразно распространить право вычета убытков на кредиторов по всем ценным бумагам в случае признания долга по ним безнадежным.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.04.2008 N 15706/07 по делу N А45–1557/07–41/18 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральный закон от 28.12.2013 N 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5–3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 18.12.2013 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 25.12.2013 г. // Собрание законодательства РФ, 30.12.2013, N 52 (часть I), ст. 6985
3. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.02.2010 по делу N А05–6785/2009 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.02.2010 по делу N А05–6783/2009 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 18.01.2010 по делу N А05–7458/2009 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2010 по делу N А05–7454/2009 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11.01.2010 по делу N А05–6767/2009 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Ефремова А. А. Гарантия платежа по векселю (бухгалтерский учет, исчисление налога на прибыль и НДС у авалиста и векселедателя по авалированному векселю) // Главная книга, 2009, N 16;
9. Грачева Е. В. Если институт деньги по векселю не получил // Главбух. Приложение «Учет в сфере образования», 2006, N 3
10. Письмо Минфина РФ от 20.01.2010 N 03–03–06/1/10 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Письмо Минфина РФ от 04.09.2008 N 03–03–05/99» // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Постановление ФАС Московского округа от 06.08.2012 по делу N А40–71213/11–90–305 // Документ опубликован не был. Доступ из справ. — правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Федеральный закон от 05.05.2014 N 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 25.04.2014 г.: одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 29.04.2014 г. // Собрание законодательства РФ, 12.05.2014, N 19, ст. 2304
14. Оробинская И. В. Механизм оптимизации налога на прибыль организаций для участников консолидированной группы налогоплательщиков АПК посредством создания резервных фондов по сомнительным долгам // Налоги и налогообложение. — 2014. — 3. — С. 243–250. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.3.11461.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 15.04.2008 N 15706/07 po delu N А45–1557/07–41/18 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
2. Federal'nyi zakon ot 28.12.2013 N 420-FZ 'O vnesenii izmenenii v stat'yu 27.5–3 Federal'nogo zakona 'O rynke tsennykh bumag' i chasti pervuyu i vtoruyu Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii': prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 18.12.2013 g.: odobr. Sovetom

- Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 25.12.2013 g. // Sobranie zakonodatel'stva RF, 30.12.2013, N 52 (chast' I), st. 6985
3. Postanovlenie FAS Severo-Zapadnogo okruga ot 15.02.2010 po delu N A05-6785/2009 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 4. Postanovlenie FAS Severo-Zapadnogo okruga ot 15.02.2010 po delu N A05-6783/2009 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 5. Postanovlenie FAS Severo-Zapadnogo okruga ot 18.01.2010 po delu N A05-7458/2009 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 6. Postanovlenie FAS Severo-Zapadnogo okruga ot 11.01.2010 po delu N A05-7454/2009 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 7. Postanovlenie FAS Severo-Zapadnogo okruga ot 11.01.2010 po delu N A05-6767/2009 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 8. Efremova A. A. Garantiya platezha po vekselyu (bukhgalterskii uchet, ischislenie naloga na pribyl' i NDS u avalista i vekseledatelya po avalirovannomu vekselyu) // Glavnaya kniga, 2009, N 16;
 9. Gracheva E. V. Esli institut den'gi po vekselyu ne poluchil // Glavbukh. Prilozhenie 'Uchet v sfere obrazovaniya', 2006, N 3
 10. Pis'mo Minfina RF ot 20.01.2010 N 03-03-06/1/10 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 11. Pis'mo Minfina RF ot 04.09.2008 N 03-03-05/99' // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 12. Postanovlenie FAS Moskovskogo okruga ot 06.08.2012 po delu N A40-71213/11-90-305 // Dokument opublikovan ne byl. Dostup iz sprav. — pravovoi sistemy 'Konsul'tantPlyus'.
 13. Federal'nyi zakon ot 05.05.2014 N 99-FZ 'O vnesenii izmenenii v glavu 4 chasti pervoi Grazhdanskogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii i o priznanii utrativshimi silu otdel'nykh polozhenii zakonodatel'nykh aktov Rossiiskoi Federatsii': prinyat Gos. Dumoi Feder. Sobr. Ros. Federatsii 25.04.2014 g.: odobr. Sovetom Federatsii Feder. Sobr. Ros. Federatsii 29.04.2014 g. // Sobranie zakonodatel'stva RF, 12.05.2014, N 19, st. 2304
 14. Orobinskaya I. V. Mekhanizm optimizatsii naloga na pribyl' organizatsii dlya uchastnikov konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov APK posredstvom sozdaniya rezervnykh fondov po somnitel'nykh dolgam // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 3. — С. 243–250. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.3.11461.