

# НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

А. Б. Золотарева

## О ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ОГРАНИЧЕНИЙ НА ИЗМЕНЕНИЕ СОСТАВА КГН

**Аннотация.** Предметом исследования являются условия создания и функционирования консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), установленные российским законодательством. Несмотря на то, что эти условия изначально были значительно строже, чем в развитых странах, актуальная политическая тенденция заключается не в смягчении, а в ужесточении этих условий. В частности, в 2015 году поправками в Налоговый кодекс повышен минимальный срок существования КГН и введены ограничения на частоту внесения изменений в состав ее участников. В исследовании использованы традиционные для юридической науки методы, основными из которых являются логический и сравнительно-правовой анализ. По результатам исследования автор приходит к выводу, что установленные российским законодательством ограничения минимального срока существования КГН и свободы входа и выхода из группы, весьма жесткие формально, практически совершенно неэффективны. В статье предлагаются альтернативные способы противодействия налоговой оптимизации путем внесения изменений в состав участников КГН.

**Ключевые слова:** консолидированная группа налогоплательщиков, КГН, налоговое администрирование, налоговая консолидация, состав КГН, налоговый кодекс РФ, консолидированная налоговая база, условия создания КГН, изменения состава КГН, налоговая оптимизация.

**Abstract.** The subject of the research is the conditions of creation and functioning of the consolidated taxpayer groups (CTG) established by Russian legislation. Despite the fact that these terms were initially much stricter than in developed countries, the current political trend does not ease but tighten these conditions. In particular, in 2015 amendments to the Tax Code raised the minimum lifetime of CTGs and imposed restrictions on the frequency of changes in the composition of CTG participants. The research is based on traditional methods of legal science including logical and comparative legal analysis. The author comes to the conclusion that the statutory restrictions on the frequency of changes in the composition of the CTG and on the minimum lifetime of the CTG are very hard in theory but practically are completely ineffective. The author of the article proposes alternative ways to prevent abuses through changes in the composition of the CTGs.

**Keywords:** changes of CTG composition, terms of CTG foundation, consolidated tax base, Russian tax code, composition of CTG, tax consolidation, CTG, tax administration, consolidated taxpayer group, tax optimization.

Внедрение института консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) в отечественное законодательство в 2012 году вызвало заметное снижение доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ (на 65 млрд. руб. в 2014 году) и их резкое перераспределение между регионами (в 2014 г. отмечен рост поступлений в 53 регионах и их снижение в 32 регионах) [1]. От такого перераспределения наиболее пострадали регионы-доноры, в которых обычно располагаются материнские компании КГН с наибольшей

долей прибыли и наименьшей долей основных фондов и численности работников. В связи с этим уже в первый год действия норм о КГН по инициативе Москвы были введены правила против одномоментного перераспределения доходов от налога на прибыль, уплачиваемого КГН Газпрома, в бюджеты регионов, где сосредоточены его активы и работники (п.7 ст.288 НК). Это смягчило проблему перераспределения доходов между регионами, однако не решило проблемы общего снижения налоговых поступлений вследствие внедрения КГН, остроту которой усугубило

губил общий экономический кризис. Поэтому в 2015 году [2] был введен мораторий на создание новых и расширение состава действующих КГН до 2016 г. и лишены силы договоры, зарегистрированные налоговыми органами в 2014 - 2015 годах. Одновременно в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016-2018 годы [1] поставлена задача «сформулировать набор мер по реформированию КГН», минимизирующих негативные последствия применения этого института.

Для не погруженных в тему читателей напомним, что суть института КГН состоит в объединении налоговой базы материнской и дочерних компаний по аналогии с принципами формирования налоговой базы головного офиса и его филиалов. Такое объединение позволяет входящим в группу компаниям вычитать свои убытки из общей прибыли группы, что представляет собой значимую льготу, поскольку в отсутствие КГН право на вычет убытков ограничено двояким образом. Во-первых, понесшая убытки компания имеет возможность вычитать их из своей прибыли не ранее, чем такую прибыль получит, что редко случается ранее чем 3-5 лет с момента осуществления инвестиций. Во-вторых, понесшая убытки компания может частично или полностью утратить право на вычет убытков, если выйдет на безубыточный уровень позднее 10 лет с момента осуществления инвестиционных расходов, поскольку право на перенос убытков ограничено десятью годами. Учитывая, что для формирования КГН по отечественному законодательству минимальная доля участия материнской компании в дочерних составляет 90%, экономическое положение дочерних компаний максимально приближено к положению филиалов. Именно это обстоятельство рассматривается в теории [3, 4, 5] в качестве основания для унификации режима налогообложения филиалов и дочерних компаний.

Вместе с тем, существуют аргументы и против унификации режима налогообложения в этих двух случаях, поскольку по обязательствам дочерних компаний (в отличие от филиалов) материнская компания практически не несет ответственности (за исключением ответственности по сделкам, заключенным дочерней компанией во исполнение указаний или с согласия

материнской, или случаев несостоятельности дочерней компании по вине материнской - п.2 ст. 67.3 ГК РФ). Освобождение от ответственности является достаточно весомым бонусом, чтобы заплатить за него некоторым повышением налоговой нагрузки. Тем не менее, большинство стран «большой семерки» и другие развитые страны (включая Австралию, Германию, Италию, Испанию, Нидерланды, Новую Зеландию, США, Францию, Японию) идут по пути унификации режима налогообложения филиалов и дочерних компаний [6].

По сравнению с перечисленными странами Россия имеет значительно более жесткое законодательство, ограничивая масштабы распространения налоговой консолидации. Достаточно сказать, что ни в одной из развитых стран не применяются минимальные ограничения по размеру совокупной выручки, сумм уплачиваемых налогов и активов компаний, которые вправе образовать КГН. В развитых странах КГН вправе создать любая группа компаний с достаточно высокой долей взаимного участия в капиталах (эта доля варьируется в разных странах от 50 до 100%) [6].

Несмотря на то, что условия создания и функционирования КГН в России изначально были строже, чем в развитых странах, актуальная политическая тенденция заключается не в смягчении, а в ужесточении этих условий. В частности, в Основных направлениях налоговой политики на 2016-2018 годы признана необходимость введения ограничений на частоту внесения изменений в состав участников КГН.

Ограничений на частоту изменения состава участников КГН нет в большинстве развитых стран, имеющих институт налоговой консолидации. И, на первый взгляд, целесообразность установления таких ограничений, неочевидна. Исключение из группы прибыльных компаний государству безразлично или даже выгодно, так как их прибыль не подлежит сокращению на убытки других членов группы. Что касается убыточных участников – то КГН сама заинтересована оставить их в группе, несмотря на то, что в России (в отличие от развитых стран) вычет убытков участника, возникших до консолидации, не допускается ни из совокупной прибыли группы, ни из расчетной доли совокупной прибыли,

приходящейся на понесшего соответствующие убытки участника. Право переноса на будущее предконсолидационных убытков восстанавливается только при выходе участника из КГН. Тем не менее, учитывая, что на время пребывания в группе течение срока переноса предконсолидационных убытков на будущее замораживается, до тех пор пока компания остается убыточной, ей выгоднее оставаться в группе, несмотря на инфляционное обесценивание суммы таких убытков.

Анализируя опыт развитых стран, ограничения свободы входа и выхода в/из КГН мы встретим только в проекте Директивы Европейской комиссии о Единой консолидированной базе налога с корпораций [7], позволяющей создавать консолидированную группу резидентам разных стран ЕС. Проектом этой директивы предусмотрена унификация правил определения налоговой базы для участников КГН безотносительно к их резидентству, но регулирование налоговой ставки остается в компетенции стран «прописки» участников. Вопреки обычаям большинства стран ЕС, проект директивы устанавливает так называемый принцип «all in or all out», согласно которому в случае принятия решения об образовании группы участие в ней обязательно для всех дочерних компаний, отвечающих требованиям к участникам группы. Включение в проект директивы этого принципа, по нашему мнению, обусловлено исключительно различиями в ставках налога с корпораций в разных странах ЕС, что создает возможности для налоговой оптимизации. В свою очередь, целесообразность установления ограничений свободы входа и выхода в/из КГН в России обусловлена возможностью дифференциации ставок налога на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональные бюджеты. Такая дифференциация может создавать стимулы к исключению из состава КГН участников, расположенных в регионах с высокими налоговыми ставками, после того как они выйдут на безубыточный уровень функционирования.

Проиллюстрируем эту мысль на примере. Предположим, КГН состоит из компаний А и В. Материнская компания А расположена в регионе с низкой ставкой налога (например, 13,5%), имеет фактическую прибыль 100 млн. руб. и (в силу не-

высокой по сравнению с В стоимости амортизируемого имущества и численности работников) формульную долю совокупной прибыли в 1/3. Компания В, расположенная в регионе с обычной ставкой налога (18%), имеет убыток 40 млн. руб. и формульную долю совокупной прибыли в 2/3. В этом случае совокупная прибыль КГН составит 60 млн. руб. ( $100 - 40$ ), при этом доля прибыли участника А, исчисленная по формуле, составит 20 млн. руб., а доля прибыли участника В – 40 млн. руб. Сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет региона, где расположена компания А, составит 2,7 млн. руб. ( $20 \text{ млн. руб.} \times 0,135$ ), а сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет региона, где расположена компания В, составит 7,2 млн. руб. ( $40 \text{ млн. руб.} \times 0,18$ ). Таким образом, совокупные налоговые обязательства группы составят 9,9 млн. руб. В отсутствие консолидированной группы компания В имела бы нулевые налоговые обязательства с правом переноса на будущее полученного убытка, зато компания А заплатила бы в бюджет своего региона 13,5 млн. руб. ( $100 \times 0,135$ ). Поэтому до тех пор пока компания В остается убыточной, обе компании заинтересованы в существовании КГН.

Однако после того как компания В перестанет быть убыточной, существование КГН станет невыгодно ее участникам, так как прибыль компании А, перераспределяемая по формуле в пользу компании В, будет облагаться по более высокой ставке. Это можно проиллюстрировать на следующем примере. Предположим, что прибыль компании А, как и прежде, составляет 100 млн. руб., но компания В вместо убытка получила прибыль в 20 млн. руб. Расчет налоговых обязательств обеих компаний в отсутствие и при наличии КГН представлен в таблице ниже.

Как видно из таблицы, в отсутствие КГН совокупная сумма налога с обеих компаний ниже на 2,7 млн. руб.

Попытку поставить преграду этому способу налоговой оптимизации представляет собой принятый в русле Основных направлений налоговой политики на 2016-2018 годы Федеральный закон от 28.11.2015 N 325-ФЗ, которым Налоговый кодекс был дополнен несколькими нормами:

- об увеличении минимального срока существования КГН с 2 до 5 лет (п. 7 ст. 25.2);

В рамках КГН		В отсутствие КГН	
Фактическая прибыль А - 100	Фактическая прибыль В - 20	Прибыль А - 100	Прибыль В - 20
Совокупная прибыль КГН – 120		Совокупная прибыль А и В – 120	
Доля совокупной прибыли, приходящаяся на А, – 40 (120 x 0,333)	Доля совокупной прибыли, приходящаяся на В, – 80 (120 x 0,666)		
Сумма налога, приходящаяся на А, – 5,4 (40 x 0,135)	Сумма налога, приходящаяся на В, – 14,4 (80 x 0,18)	Сумма налога А – 13,5 (100 x 0,135)	Сумма налога В – 3,6 (20 x 0,18)
Совокупная сумма налога с обеих компаний – 19,8		Совокупная сумма налога с обеих компаний – 17,1	

- о том, что участник КГН, соответствующий условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы, вправе добровольно прекратить свое участие в этой группе не ранее чем по истечении 5 лет с даты присоединения к этой группе (п. 8.1 ст.25.5);
- о том, что показатели, необходимые для определения налоговой базы и уплаты налога на прибыль организаций по каждому участнику КГН (т.е. удельный вес среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества каждого участника в соответствующих показателях по группе в целом) не подлежат изменению в течение всего срока действия договора о создании КГН (пп.7 п.2 ст.25.3);
- о том, что при реорганизации участника КГН реорганизованные организации подлежат обязательному включению в состав этой группы, если они соответствуют условиям, предусмотренным для участников консолидированной группы (п.2.1 ст.25.4).

Однако эффективность этих норм вызывает сомнения, поскольку их достаточно легко обойти. Для исключения любого участника из группы или ее полной ликвидации достаточно сократить долю участия материнской организации в дочерних хотя бы на 1%, так как согласно п.2 ст.25.2 НК условие о 90-процентном взаимном участии материнской организации в дочерних должно соблюдаться в течение всего срока действия договора о создании КГН. При этом очевидно,

что сокращение доли участия с 90% до 89% несколько не умаляет абсолютного контроля материнской организации над дочерними, так как для такого контроля по российскому корпоративному законодательству достаточно 75%. Конечно, формальный обход указанных ограничений позволяет ставить вопрос о непризнании для целей налогообложения сделок налогоплательщика по отчуждению акций посредством обращения к доктрине необоснованной налоговой выгоды. Однако отчуждение не 1%, а 15% акций (в результате чего доля участия материнской организации в дочерних все равно будет составлять 75%) экономически обосновать существенно проще. Поэтому трудно признать эффективной норму, инфорсмент которой возможен только в рамках судебного процесса с непредсказуемым исходом.

Вытекает ли из констатации неэффективности принятых мер необходимость их замены более действенными? Мы не готовы дать однозначно положительный ответ на этот вопрос. В принципе, проблему налоговой оптимизаций путем изменения состава КГН можно игнорировать, поскольку сокращение налоговых поступлений происходит не в результате ликвидации группы или прекращения членства в ней отдельных участников (это влечет лишь возврат к положению, имевшемуся до создания КГН), а является следствием существования КГН. Хотя, конечно, поведение налогоплательщика, пользующегося преимуществами КГН, отказываясь принимать негативные стороны этого режима налогообложения, вызывает законное раздражение.

Поэтому при желании проблему налоговой оптимизации путем манипулирования составом КГН можно решить, не прибегая к формально обременительным для налогоплательщиков, но практически совершенно неэффективным мерам. Причем набор возможных способов решения достаточен широк.

Наиболее радикальный способ решения состоит в отказе от региональной составляющей налога на прибыль с полным его зачислением в федеральный бюджет. Однако такое решение вряд ли реализуемо на практике, поскольку связанное с этим существенное сокращение собственных налоговых доходов регионов пришлось бы компенсировать передачей им других налогов. При этом сопоставимый по объему поступлений налог найти весьма затруднительно.

Более реалистичный вариант решения состоит в том, чтобы лишить регионы права понижать для отдельных категорий налогоплательщиков ставку налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет (исключение может быть сделано для резидентов особых экономических зон и участников региональных инвестиционных проектов, поскольку ни те, ни другие не могут быть участниками КГН). Такое право предоставлено регионам пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса. Лишение регионов этого права не нарушило бы установленных общей частью НК принципов разграничения нормотворческих полномочий в налоговой сфере между Федерацией и ее субъектами, поскольку налог на прибыль организаций относится к числу федеральных налогов, регулирование которых в полном объеме является прерогативой Федерации. Таким образом, предоставленное Федерацией регионам право понижать своими законами ставку налога, подлежащего зачислению в региональный бюджет, может быть отозвано без пересмотра базовых принципов налогового законодательства. Вместе с тем, решение частной проблемы злоупотреблений со стороны КГН мерами, имеющими универсальное действие, трудно было бы признать оправданным, если бы для этого не существовали более весомые основания. На наш взгляд, такие более весомые основания существуют, поскольку право понижать ставку по федеральному налогу является способом не вполне добросовестной налоговой конкуренции, к которому нередко прибегают

дотационные субъекты РФ, переманивая к себе налогоплательщиков из других регионов и тем самым сокращая общие налоговые поступления консолидированного бюджета, за счет которых они получают дотации.

Более мягким вариантом решения проблемы злоупотреблений со стороны КГН и недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами РФ является учет предоставленных регионом налоговых льгот при расчете полагающихся ему дотаций из федерального бюджета. Действующая методика распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности [8] не только не предусматривает сокращения суммы дотаций на сумму предоставленных регионом налоговых льгот, но напротив, предполагает увеличение суммы дотаций при сокращении налоговых доходов вследствие предоставления льгот. Установление противоположного правила стимулировало бы регионы к установлению пониженных ставок для участников КГН, лишая их соответствующего права. Мнение о целесообразности такого решения разделяют и другие эксперты [9].

Поскольку первый из предложенных альтернативных способов решения проблемы является слишком жестким, а второй – недостаточно действенным, наиболее приемлемым, на наш взгляд, является вариант, не затрагивающий полномочий региона, в котором «прописан» участник КГН. Этот вариант предполагает внесение изменений не в нормы федеральных законов, регулирующие налоговые и бюджетные права субъектов РФ, а в нормы, устанавливающие требования к потенциальным участникам КГН. Действующим законодательством уже предусмотрен ряд ограничений по составу участников КГН, которыми не могут быть организации, пользующиеся различными налоговыми льготами. В частности, в КГН не могут входить организации:

- являющиеся резидентами особых экономических зон (пп.1 п.6 ст. 25.2);
- применяющие специальные налоговые режимы (пп.2 п.6 ст. 25.2);
- не признаваемые налогоплательщиками налога на прибыль организаций, а также использующие право на освобождение от обязанностей налогоплательщика по этому налогу (пп.8 п.6 ст. 25.2);

- осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность и применяющие ставку 0 процентов по налогу на прибыль (пп.8 п.6 ст. 25.2).

Можно совершенно безболезненно дополнить указанный перечень организациями, применяющими пониженную ставку налога на прибыль в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет. Вместе с тем, было бы несправедливо лишать потенциальных участников КГН права пользования преимуществами консолидированного режима налогообложения вследствие предоставленных региональными властями по месту «прописки» менее существенных льгот.

Если бы понижение для отдельных категорий налогоплательщиков ставки налога на прибыль в части, поступающей в региональный бюджет, признавалось налоговой льготой, исключить такой нежелательный эффект позволяла бы норма п.2 статьи 56, посвященная установлению и использованию льгот по налогам и сборам. Согласно этой норме «налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов». Налоговые льготы определяются в п.1 данной статьи как «предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков ... преимущества ... включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.» Понижение для отдельных категорий налогоплательщиков ставки налога на прибыль в части, поступающей в региональный бюджет, под это определение полностью подпадает.

Однако в разъяснениях Минфина России выражается мнение, что «применение пониженных налоговых ставок по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков не является налоговой льготой» [10]. В обоснование этой позиции приводятся вполне убедительные аргументы:

- во-первых, в силу статьи 17 НК РФ налоговая ставка является самостоятельным элементом налогообложения, отличным от налоговых льгот;
- во-вторых, глава 25 НК не предполагает возможности предоставления льгот по налогу на прибыль организаций.

Поэтому норма п.2 статьи 56 НК, позволяющая налогоплательщику отказаться от использования налоговой льготы либо приостановить ее использование, не может быть применена для отказа от использования установленной региональным законом пониженной ставки по налогу на прибыль. Точнее сказать, отказаться от использования пониженной ставки налогоплательщик, разумеется, может, однако этот отказ не будет иметь никакого юридического значения. Поэтому для обеспечения потенциальным участникам КГН, расположенным на территории регионов, применяющих пониженную ставку налога на прибыль для участников КГН, возможности применять общую ставку и, тем самым, для приобретения права войти в КГН, потребуются поправки в п.1 ст. 284 НК РФ.

Реализация данного предложения позволит отменить ограничения минимального срока существования КГН и свободы входа и выхода из нее, одновременно исключив возможности для «недобросовестной» налоговой оптимизации.

### Библиография

1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС КонсультантПлюс
2. Федеральный закон от 28.11.2015 N 325-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и статьи 342.4 и 342.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс.
3. Sasseville J. Theory recognition of groups of companies. // Maisto G. International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series. – Amsterdam: IBFD, 2008. P. 130.
4. Masui Yoshihiro. International Fiscal Association 2004 Vienna Congress, General Report: Group Taxation (January 10, 2004). Cahier de droit fiscal international, Volume 89b, pp. 21-67, 2004. URL: <http://ssrn.com/abstract=2056735> (дата обращения 15.09.2016).

5. Penttilä S. Tax Aspects of Groups of Companies-Finnish Experiences // Scandinavian Studies in Law, Stockholm Institute for Scandinavian Law. 2003. Vol.44. P. 290.
6. PWC Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2016/17. – PricewaterhouseCoopers, 2016. URL: <http://www.pwc.com/taxsummaries/ebook> (дата обращения 15.09.2016). 2364 p.
7. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en) (дата обращения: 15.09.2016).
8. Постановление Правительства РФ от 22.11.2004 N 670 “О распределении дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации” // СПС КонсультантПлюс.
9. Бабенко Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса): Дисс. на соиск. уч. ст. канд. эк. наук. М., 2014. С. 87.
10. Письмо Министерства финансов РФ от 1 сентября 2016 г. N 03-03-06/2/51180

### References (transliterated)

1. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2016 god i planovyi period 2017 i 2018 godov // SPS Konsul'tantPlyus
2. Federal'nyi zakon ot 28.11.2015 N 325-FZ “O vnesenii izmenenii v chast' pervuyu i stat'i 342.4 i 342.5 chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii” // SPS Konsul'tantPlyus.
3. Sasseville J. Theory recognition of groups of companies. // Maisto G. International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series. – Amsterdam: IBFD, 2008. P. 130.
4. Masui Yoshihiro. International Fiscal Association 2004 Vienna Congress, General Report: Group Taxation (January 10, 2004). Cahier de droit fiscal international, Volume 89b, pp. 21-67, 2004. URL: <http://ssrn.com/abstract=2056735> (data obrashcheniya 15.09.2016).
5. Penttilä S. Tax Aspects of Groups of Companies-Finnish Experiences // Scandinavian Studies in Law, Stockholm Institute for Scandinavian Law. 2003. Vol.44. P. 290.
6. PWC Worldwide Tax Summaries – Corporate Taxes 2016/17. – PricewaterhouseCoopers, 2016. URL: <http://www.pwc.com/taxsummaries/ebook> (data obrashcheniya 15.09.2016). 2364 p.
7. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en) (data obrashcheniya: 15.09.2016).
8. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 22.11.2004 N 670 “O raspredelenii dotatsii na vyvavnivanie byudzhethnoi obespechennosti sub'ektov Rossiiskoi Federatsii” // SPS Konsul'tantPlyus.
9. Babenko D.A. Razvitie nalogooblozheniya konsolidirovannykh grupp nalogoplatel'shchikov v Rossii (na primere kompanii toplivno-energeticheskogo kompleksa): Diss. na soisk. uch. st. kand. ek. nauk. M., 2014. S. 87.
10. Pis'mo Ministerstva finansov RF ot 1 sentyabrya 2016 g. N 03-03-06/2/51180