

УДК 341.1/8 347.9

DOI 10.24147/2542-1514.2017.1(4).56-65

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ СТАНОВЛЕНИЯ ИНСТИТУТА КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ГРУПП НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РОССИИ

И.В. Глазунова

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

27 июля 2017 г.

Дата принятия в печать –

10 сентября 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2017 г.

Ключевые слова

Консолидированные группы налогоплательщиков, налог на прибыль организаций, налоговая система, экономическая интеграция, государственный бюджет, мораторий, трансфертное ценообразование, налоговые правоотношения

Рассматриваются предпосылки возникновения и существенные характеристики института консолидированных групп налогоплательщиков за рубежом и в России, выявляются достоинства и недостатки правового регулирования создания и деятельности консолидированных групп плательщиков налога на прибыль организаций, анализируются результаты и направления развития налоговой консолидации в Российской Федерации. Указано, что наибольшее число опасений вызывает противоречивость влияния консолидированных групп налогоплательщиков на структуру региональных бюджетов. Делается вывод о недостаточно высоком уровне подготовки и реализации налоговой консолидации в России.

PROBLEM ASPECTS OF FORMATION OF THE LEGAL INSTITUTE OF CONSOLIDATED TAXPAYERS' GROUPS IN RUSSIA

Irina V. Glazunova

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2017 July 27

Accepted – 2017 September 10

Available online – 2017 December 20

Keywords

Consolidated taxpayers' groups, corporate profit tax, tax system, economic integration, state budget, moratorium, transfer pricing, tax legal relations

The subject. The article is devoted to the prerequisites of the emergence and essential characteristics of the institution of consolidated taxpayers' groups in Russia and abroad, revealing of advantages and disadvantages of the legal regulation of the creation and operation of consolidated groups of payers of corporate profits tax, analyzing results and directions of the development of tax consolidation in Russian Federation.

The purpose of the article is to identify positive and negative aspects of the functioning of the institution of consolidated taxpayers' groups in Russia with the establishment of prospects of tax consolidation and the likely directions of its development.

The description of the problem field. The development of the world economic system stimulates the emergence of new forms of management, characterized by the enlargement of business, the pooling of resources of individual enterprises into a single system in order to optimize entrepreneurial activity. These trends are reflected in the development of tax systems of various countries, that is expressed in the formation of institutions of consolidated taxpayers' groups. Tax consolidation in Russia is a relatively new phenomenon, and it seems necessary to examine this institution from the law enforcement point of view, to evaluate its effectiveness.

Methods and methodology. The authors used methods of analysis, synthesis, as well as formal-legal, comparative-legal, historical methods of investigation.

Results and the scope of its application. The authors note that the institution of tax consolidation today is presented in the tax systems of most modern countries.

The practice of applying the institution of consolidated taxpayers' groups testifies to the existence of a significant number of advantages and disadvantages of tax consolidation in Russia. The moratorium on the creation of consolidated taxpayers' groups, due to the contradic-

tory nature of their influence on the structure of regional budgets, the main directions of the tax policy of Russia testify to the forthcoming reform of tax consolidation in Russia.

Conclusions. The emergence of the institution of tax consolidation is a natural consequence of the development of the world economy. Most developed countries of the world actively introduce elements of consolidation into taxation systems, successfully providing a balance between the positive and negative consequences of its implementation. Meanwhile, the level of preparation and implementation of tax consolidation in Russia at the moment is not high enough, so the institution requires a consistent reform.

1. Введение

Развитие мировой экономической системы стимулирует появление новых форм хозяйствования, характеризующихся укрупнением национального и международного бизнеса, объединением производственных, финансовых, правовых ресурсов отдельных предприятий в единую систему в целях оптимизации их функционирования и сокращения возникающих в рамках предпринимательской деятельности рисков. Все большее распространение получают концерны и холдинги, экономическая интеграция идет по пути сохранения за отдельными участниками групп юридической самостоятельности при практически полном установлении их взаимозависимости в экономической сфере.

Приведенные тенденции находят отражение в развитии налоговых систем различных государств, что выражается, в том числе, в образовании институтов консолидированных групп плательщиков налогов, в частности налога на прибыль. Налоговая консолидация позволяет оптимизировать налоговую нагрузку на участников крупных бизнес-структур и упростить налоговое администрирование.

В связи с интеграцией российской экономики в общемировую потребовалась оптимизация национального законодательства о налоге на прибыль организаций. Реформы, проведенные в указанной сфере, заслуживают пристального внимания с правоприменительной точки зрения и требуют оценки их эффективности.

2. Становление института консолидированных групп налогоплательщиков в мировой и российской практике

Понятие «консолидированный налогоплательщик» зародилось в начале XX в. в Австрии [1, с. 56].

При этом поводом для объединения налоговой базы отдельных субъектов послужила необходимость оптимизации налоговых процедур. Законодательное оформление налоговой консолидации в Австрии состоялось много позднее, долгое время ее осуществление производилось на основе судебной практики.

Целью объединения налоговой базы ряда компаний в США и Испании стало противостояние дроблению бизнеса и стабилизация налоговых поступлений в государственный бюджет [2, с. 39]. Институт консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН) в указанных государствах имел более оформленный с правовой точки зрения характер.

В 1920 г. в Германии были введены специальные правила налогообложения группы компаний *Organschaft*, что послужило толчком к установлению полноценного правового режима консолидированного налогообложения. В 1980-х гг. данный режим был введен во Франции, в 2002 г. – в Австралии и Японии [3, с. 5].

На сегодняшний день институт налоговой консолидации присутствует в налоговых системах большинства государств Европейского Союза, где основой консолидированного налогообложения послужили Директива Совета Европейских Сообществ 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г.¹ и Седьмая Директива Совета Европейского Союза 83/349/ЕЭС от 13 июня 1983 г.², регулирующая порядок ведения отчетности взаимозависимыми предприятиями.

Идея введения правового института КГН в России впервые комплексно обсуждалась при разработке проекта НК РФ³, однако была отвергнута в связи с недостаточным уровнем разработанности и отсутствием у российских налоговых органов опыта и ресурсов, позволяющих осуществлять налоговое

¹ Директива Совета Европейских Сообществ 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов» // СПС «Гарант».

² Седьмая Директива Совета Европейского Союза 83/349/ЕЭС от 13 июня 1983 г., принятая на основе

Статьи 54 (3) (g) Договора, о консолидированной отчетности // СПС «Гарант».

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

взаимодействие с крупными субъектами налоговых правоотношений. Непосредственное возникновение института КГН в России связано с введением в действие Федерального закона от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ⁴. Так, с 1 января 2012 г. часть первая НК РФ пополнилась гл. 3.1, посвященной порядку создания и основам функционирования КГН.

Основной причиной установления налоговой консолидации в 2011–2012 гг. стал динамичный рост экономики России и связанные с ним образование и деятельность интегрированных бизнес-групп. Как и всякие налогоплательщики, имея противоположные налоговой политике государства интересы, крупные холдинги при прочих равных условиях обладают большими ресурсами для противодействия ей. Используя несовершенство российского законодательства, крупные налогоплательщики организовывали перенос центра формирования прибыли в юрисдикции с пониженным налогообложением, чему способствовала предусмотренная п. 1 ст. 284 НК РФ возможность субъектов Российской Федерации снижать ставку налога на прибыль в части, поступающей в региональный бюджет. Результатом стало возникновение недобросовестной налоговой конкуренции между субъектами Российской Федерации, выразившейся в борьбе за центры прибыли крупных налогоплательщиков в обмен на различные льготы, а равно несправедливой диспропорцией в размерах налоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации.

2000–2010-е гг. характеризуются резким увеличением количества крупных корпораций и холдингов в России [4, с. 198]. Предупредительный, пресекающий и карательный потенциалы налогового законодательства в обозначенных условиях оказались неэффективными, в связи с чем возникла необходимость в поиске и законодательном закреплении более гибких способов влияния государства на деятельность крупных налогоплательщиков, заключающихся в создании для последних условий, снижающих заинтересованность в налоговых манипуляциях.

⁴ Федеральный закон от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 47. Ст. 6611.

⁵ Потери регионов от введения института консолидированной группы налогоплательщиков должны

Введение института КГН в России также вызвано потребностью перенести основную долю налогообложения в регионы, где концентрация производственных мощностей достигает максимума, осуществить переход на международные стандарты финансовой отчетности, снизить налоговую нагрузку на крупный бизнес, усовершенствовать налоговый контроль над трансфертным ценообразованием⁵.

3. Сущность института консолидированных групп налогоплательщиков

По вопросу о количестве существующих на сегодняшний день моделей консолидированного налогообложения единство в научной среде отсутствует [2, с. 39; 5, с. 195; 6, с. 94]. На наш взгляд, наиболее обоснованным является выделение четырех базовых моделей налоговой консолидации.

Первая из них предполагает отнесение всех убытков и прибыли на головную компанию, когда остальные члены корпорации рассматриваются в качестве ее внутренних подразделений. Данная модель сложилась в Германии, а также в Австрии, где участник группы налогоплательщиков до вступления в нее обязан уменьшить свою прибыль на полученные им убытки для приобретения права зачитывать себе убытки группы [7, р. 71].

Вторая модель сложилась в Великобритании и Сингапуре, где используется система освобождения группы, позволяющая передавать убытки одного члена группы налогоплательщиков другому.

Третья, наиболее распространенная модель включает отдельный расчет прибыли каждого участника группы с последующим объединением полученных сумм на уровне групп компаний, после чего головная компания рассчитывает и уплачивает налог от имени всей группы.

Наконец, последняя, четвертая, модель установилась в Голландии. Участники консолидированной группы могут учесть собственные убытки и прибыль после использования убытков группы.

Модель консолидации налогоплательщиков в России объединяет в себе признаки третьей и четвертой моделей.

компенсироваться на системной основе // Налоговая политика и практика. 2014. 6 мая. URL: <http://nalogkodeks.ru/poteri-regionov-ot-vvedeniya-instituta-konsolidirovannoj-gruppy-nalogoplatelshhikov-dolzheny-kompensirovatsya-na-sistemnoj-osnove/> (дата обращения: 15.07.2017).

Понятие «налоговая консолидация» в установившейся мировой практике, как правило, подразумевает под собой «...режим, установленный в законодательстве о налогах и сборах ряда стран, при котором группа компаний или иных предприятий (трасты или партнерства) с абсолютным или преимущественным участием одних в других воспринимается как одна экономическая единица для целей налогообложения» [8, с. 34]. Такое понимание налоговой консолидации установилось в США, Франции. При этом КГН следует отличать от холдинга или корпорации, которые могут выступать в качестве элементов КГН, но не подлежат отождествлению с ней [9, с. 91].

Консолидированная группа налогоплательщиков в России представляет собой «добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков» (ст. 25.1 НК РФ).

Примечательно, что КГН в России представляет собой неправосубъектное образование и формируется юридическими лицами на добровольной основе. В качестве правовой основы консолидации выступает договор о создании КГН, при этом целью объединения выступает приобретение особого режима исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. В научной литературе также указывается, что целью образования группы является снижение налогового бремени, что не только позволяет бизнесу минимизировать свои издержки, но также обладает стимулирующим эффектом для осуществления инвестиционных проектов, которые на начальных стадиях могут являться убыточными [10, с. 145].

В российском законодательстве о налогах и сборах установлены требования, предъявляемые к организациям – участникам КГН (ст. 25.2 НК РФ). Таким образом, не каждое юридическое лицо может стать стороной договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков и, соответственно, участником группы [11, с. 17].

4. Позитивные и негативные аспекты применения законодательства о консолидированных группах налогоплательщиков в России.

Исследованию вопросов эффективности и экономической целесообразности создания КГН посвящены многочисленные труды российских и зарубежных исследователей. При этом большинством иностранных авторов отмечается положительное

влияние института на хозяйственную деятельность участников группы, повышение показателей указанной деятельности входящих в группу организаций по сравнению с положением, существовавшим до создания КГН [12–15].

Практика применения института консолидированного налогообложения по налогу на прибыль организаций с 2012 по 2017 г. позволяет судить о достоинствах и недостатках правового регулирования создания и деятельности КГН в России.

Основные преимущества для участников КГН состоят в порядке определения налоговой базы для исчисления налога на прибыль организаций. В соответствии со ст. 278.1 НК РФ убытки, полученные участниками КГН, учитываются не в будущем, а в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если убытки в указанном периоде получены всеми участниками КГН, консолидированная налоговая база в данном периоде признается равной нулю. Участники КГН обладают возможностью не учитывать при исчислении налога часть прибыли, полученную от сделок между участниками группы; суммировать прибыли и убытки всех участников группы при исчислении налога на прибыль организаций, что позволяет рационально учитывать результаты деятельности корпорации. Кроме того, участники КГН освобождаются от обязанностей по представлению налоговых деклараций, исчислению и уплате налога. Данные мероприятия осуществляются ответственным участником КГН.

Сделки, заключенные между участниками одной КГН, даже в случае их соответствия критериям, установленным ст. 105.14 НК РФ, не признаются контролируемыми сделками, в связи с чем сводятся к минимуму риски доначисления налога на прибыль, начисления штрафа и пени в связи с применением в сделках между участниками КГН цен, не соответствующих рыночному уровню. Таким образом, участники КГН заинтересованы также в потенциальном снижении налоговых рисков при совершении сделок внутри группы; отсутствии необходимости доказывать соответствие рыночным ценам совершаемых организациями между собой сделок внутри группы.

В равной степени существенна заинтересованность государства в развитии налоговой консолидации, приводящей к снижению возможностей использования крупными налогоплательщиками схем по уклонению от уплаты налогов на прибыль с применением трансфертного ценообразования. «Применение цен, не соответствующих рыночному

уровню, в сделках между участниками одной КГН фактически не создает угрозы бюджетных потерь по налогу на прибыль и искажения в распределении налоговой базы между регионами, поскольку занижение доходов (завышение расходов) одной сделки влечет одновременное занижение расходов (завышение доходов) у другой стороны сделки в аналогичной сумме, учитываемой при расчете единой налоговой базы» [16, с. 12].

Доля прибыли, приходящейся на каждого участника КГН и его обособленное подразделение, рассчитывается как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения, соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по КГН (ст. 288 НК РФ), посредством чего обеспечивается «...уплата региональной части налога на прибыль в бюджеты тех регионов, в которых прибыль была фактически получена, а не в бюджет региона, в котором зарегистрирована головная организация вертикально-интегрированной группы компаний» [5, с. 193], вследствие чего создаются предпосылки для установления финансовой самостоятельности субъектов Российской Федерации и снижения зависимости региональных бюджетов от трансфертов со стороны федерального бюджета.

В отношении участников КГН, помимо прочего, проводятся общие процедуры налогового администрирования, в результате происходит снижение издержек налоговых органов, связанных с взиманием налога на прибыль с КГН и осуществлением налогового контроля.

Высказывается мнение, что институт консолидации стимулирует развитие интегрированных структур, в результате чего происходит унификация налоговой системы, развитие конкурентоспособности взаимосвязанных производителей на внутреннем и международном рынках [10, с. 141].

В наиболее глобальном аспекте существенным недостатком КГН являются возникающие при формировании различного рода объединений юридических лиц риски монополизации отдельных отраслей экономики, что отрицательно влияет на конкурентную среду российского и международного рынков.

Неудобства участников КГН могут быть связаны с потенциальной вероятностью переложения на них ответственности за неуплату налога на прибыль,

штрафов, пеней в случае, если ответственный участник КГН не исполнит обязанности по внесению соответствующих платежей в бюджет. Кроме того, остается возможным приостановление операций по счетам всех участников КГН для обеспечения исполнения решения о взыскании недоимки. Счета всех участников также могут быть заблокированы одновременно, если решение о приостановлении операций принято за непредставление декларации по налогу на прибыль.

Кроме того, фактически отсутствует возможность использования налоговой консолидации в части учета убытков на старте бизнеса [17, с. 24; 18, с. 23; 19, с. 138]. Вновь учрежденные компании, как правило, несут убытки в первые несколько лет после их создания. Тем не менее согласно положениям НК РФ налогоплательщики, имевшие убытки до вступления в КГН, фактически теряют право на их использование до момента, пока не выйдут из ее состава.

Некоторыми исследователями отмечается, что существенным недостатком института КГН выступает возложение практически всех налоговых обязанностей на ответственного участника КГН [20, с. 117], что, по нашему мнению, сомнительно: в качестве ответственного участника, как правило, выступает юридически и экономически наиболее сильный участник КГН.

Наибольшее количество опасений вызывает противоречивость влияния КГН на структуру региональных бюджетов. «Цель налоговой консолидации – перераспределение поступлений по налогу на прибыль именно в тот регион, где эта прибыль создается, а не в тот субъект, где находится головная компания» [21, с. 372]. Тем не менее призванный обеспечить справедливое перераспределение налоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации институт КГН приводит к размыванию доли налоговой базы соответствующих бюджетов, в результате чего снижается точность прогнозирования объема доходов от налога на прибыль организаций. «На федеральном и региональном уровне отсутствуют единые подходы к расчету выпадающих доходов по налогу на прибыль организаций по КГН, нет механизма прогнозирования результатов деятельности КГН на предстоящий период в разрезе территорий, а также методики определения компенсации выпадающих доходов бюджетов регионов» [22, с. 123].

Существенной проблемой для регионов становится отток значительного объема доходов, происходящий в рамках перераспределения налоговых

поступлений от КГН. Создание КГН, помимо прочего, предполагает первоначальное существенное снижение подлежащих уплате в соответствующие бюджеты сумм налога на прибыль в связи с особым порядком их исчисления. Ослабление налогового бремени в отношении крупного бизнеса в перспективе должно способствовать его динамичному развитию, а значит, экономическому росту, в результате чего прибыль организаций возрастет, следом за ней увеличатся налоговые отчисления в региональные бюджеты. В ситуации, когда государство может позволить себе долгосрочные правовые решения в условиях стабильной экономической обстановки, подобные механизмы являются действенными, тем не менее, современные российские реалии исключают подобное положение дел.

5. Современное состояние института консолидированных групп налогоплательщиков в России

В 2012 г. в России было создано одиннадцать КГН, объединивших 197 организаций (среди ответственных участников групп – ОАО «Мегафон-Интернэшнл», ОАО «ЛУКОЙЛ», ОАО «АК «Транснефть», ОАО «Нефтяная Компания Роснефть»⁶), в 2013 г. – еще четыре, объединивших во всех пятнадцати КГН 313 организаций. Основная часть объединившихся организаций осуществляет деятельность в нефтяной, газовой, телекоммуникационной отраслях экономики. На 1 января 2014 г. количество КГН увеличилось до шестнадцати (образованы две КГН, одна – ликвидирована)⁷.

Как отмечается, наибольшее количество участников групп зарегистрировано в г. Москве (102 компании в 2012 г., 157 – в 2013 г., 196 – в 2014 г.), второе место занимает г. Санкт-Петербург (46 компаний в 2012 г., 96 – в 2013 г., 99 – в 2014 г.). 77 % созданных групп принадлежат к нефтегазовой отрасли (8 групп из 15), 13 % – металлургия (51 компания), 8,5 % –

энергетика (1 участник, 34 компании), 1,5 % – связь (2 участника, 6 компаний) [23, с. 4].

После введения института КГН отмечалось, что за три квартала 2012 г. консолидированный бюджет Российской Федерации недополучил 3 млрд руб. налога на прибыль организаций. По словам заместителя главы ФНС Д. Егорова, для государства это немного, положительный результат от введения КГН ощутили в 40 регионах, и лишь 10–15 субъектов федерации потеряли часть бюджетных доходов⁸.

Так или иначе, в соответствии с Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ зарегистрированные налоговыми органами в течение 2014 г. договоры о создании КГН, а также изменения договоров, связанные с присоединением к такой группе новых организаций, вступили в силу с 1 января 2016 г.⁹

Временный запрет на создание КГН, как отмечается, необходим для устранения недостатков введенной системы. Создание КГН привело к перераспределению доходов между бюджетами регионов. Так, по данным Минфина, в 2014 г. у 53 регионов поступления налогов на прибыль выросли на 61,9 млрд руб., у 32 – снизились на 127 млрд. В 2012 г. поступления налога на прибыль от участников КГН снизились примерно на 30 млрд, при этом среди наиболее пострадавших регионов от введения института КГН регионов находятся Москва и Санкт-Петербург¹⁰. Позднее мораторий на создание КГН был продлен до конца 2017 г., договоры, зарегистрированные налоговыми органами в 2014–2015 гг., были признаны незарегистрированными¹¹.

Представляется, что институт КГН в ближайшем будущем подвергнется реформированию, на что указывают Основные направления налоговой политики на 2017 г. и плановый период 2018 и 2019 гг., в соответствии с которыми в 2017 г. будет продолжен мо-

⁶ Письмо ФНС России от 25 апреля 2012 г. № ЕД-4-3/7018@ «О сторнировании авансовых платежей участников консолидированных групп налогоплательщиков» // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков» // Бюллетень Счетной палаты. 2014. № 9. С. 116–135.

⁸ Четыре новые консолидированные группы налогоплательщиков созданы с начала 2013 г. – ФНС // ПРАЙМ. 2013. 25 января. URL: https://1prime.ru/Ministries_agencies/20130125/760742959.html (дата обращения: 15.07.2017).

⁹ Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 48. Ст. 6647.

¹⁰ Путем проб и ошибок // Российская газета. 2015. 15 сентября. URL: <https://rg.ru/2015/09/15/gruppi.html> (дата обращения: 15.07.2017).

¹¹ Федеральный закон от 28 ноября 2015 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и статьи 342.4 и 342.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2015. № 48 (ч. 1). Ст. 6691.

иторинг, по результатам которого предполагается выработка предложений, направленных на совершенствование механизма КГН.

Для обеспечения сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации вносится предложение по ограничению суммы уменьшения налоговой базы КГН, формируемой прибыльными участниками КГН, на сумму убытка, полученного убыточными участниками КГН, размером, не превышающим 30 % от прибыли прибыльных участников КГН¹², что, по всей видимости, увеличит нагрузку на КГН и может повлечь финансовую непривлекательность института.

Научными и практическими исследователями вопросов функционирования КГН в России вносится ряд предложений по усовершенствованию рассматриваемого института. Так, некоторыми исследователями предлагается рассмотреть вопрос о расширении применения налоговой консолидации на некоторые другие налоги (например, НДС, акцизы) [8, с. 39; 24, с. 91], что, по нашему мнению, является преждевременным в современных условиях экономического развития России.

6. Выводы

Появление института налоговой консолидации является закономерным следствием развития миро-

вой экономики, а также стремления бизнес-структур к оптимизации предпринимательской деятельности, сохранению прибыли и сокращению убытков. Заинтересованность государства в сокращении финансовых и организационных затрат на осуществление налогового администрирования, упрощении налогового контроля и повышении его эффективности в равной степени способствует развитию исследуемого института.

Большинство развитых стран мира на протяжении XX–XXI вв. активно внедряет в налоговые системы элементы консолидации, успешно обеспечивая баланс между позитивными и негативными последствиями ее реализации. Между тем институт консолидированных групп налогоплательщиков является относительно новым в российской правовой и экономической системах, требует особого подхода к налоговому администрированию. Его создание призвано обеспечить наращивание предпринимательской активности в стране, уменьшить налоговую нагрузку на бизнес. Тем не менее уровень подготовки и реализации налоговой консолидации в России в настоящий момент недостаточно высок, в связи с чем рассматриваемый институт требует последовательного реформирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Чайковская Л.А. Создание консолидированного налогоплательщика: последствия и преимущества / Л.А. Чайковская, А.В. Губанова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2010. – № 6. – С. 56–61.
2. Баннова К.А. Проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России / К.А. Баннова // Проблемы учета и финансов. – 2011. – № 3. – С. 39–41.
3. Иконникова О.А. Понятие консолидированного налогоплательщика в современном налоговом праве / О.А. Иконникова // Реформы и право. – 2009. – № 4. – С. 3–12.
4. Евневич М.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – шаг к формализации холдингов / М.А. Евневич, Д.В. Ябурова // Проблемы современной экономики. – 2013. – № 3(47). – С. 197–202.
5. Шамонин Н.Н. Современное состояние института консолидированного налогоплательщика: основные принципы и методология отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль / Н.Н. Шамонин // Вестник Самарского государственного университета. – 2015. – № 2(124). – С. 193–196.
6. Ермакова Е.А. Институт консолидированного налогообложения: проблемы согласования интересов налогоплательщиков и бюджетных возможностей / Е.А. Ермакова // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 93–97.
7. Gerdes I. Austrian Group Taxation – three years on / I. Gerdes // Group Tax Planning: Special Report. – Arlington, VA: BNA International, 2008. – P. 69–72.

¹² Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов // Официальный сайт Министерства финансов РФ.

URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=116206 (дата обращения: 15.07.2017).

8. Смирнов Д.М. Актуальные проблемы налогообложения консолидированных групп за рубежом и в России / Д.М. Смирнов // *Международный бухгалтерский учет*. – 2010. – № 5(137). – С. 33–39.
9. Баннова К.А. Систематизация особенностей объединения в форме консолидированной группы налогоплательщиков / К.А. Баннова, Л.С. Гринкевич // *Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева*. – 2013. – № 4 (29). – С. 87–94.
10. Рюмина Ю.А. Причины и последствия консолидации налогоплательщиков / Ю.А. Рюмина, К.А. Баннова // *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. – 2013. – № 22(2). – С. 141–146.
11. Ефимова Н.А. Договор о создании консолидированной группы налогоплательщиков с участием банков: особенности субъектного состава / Н.А. Ефимова // *Банковское право*. – 2016. – № 2. – С. 16–22.
12. Friedel D. Intercompany dividends matter more than you might think / D. Friedel // *Corporate Taxation*. – 2007. – № 34. – P. 3–10.
13. Takasaki A. Consolidated tax return system / A. Takasaki // *Shin Nihon Ernst and Young Sney Newsletter*. – 2002. – № 4. – P. 5–6.
14. Yujiro O. Study based on a consolidated tax system adoption survey of companies listed on the Tokyo Stock Exchange / O. Yujiro // *Kansai University Review of Business and Commerce*. – 2005. – № 7. – P. 23–39.
15. Edstrom A. The new Danish tax regime – Attitudes and opinions of different Swedish interested parties: Masters Thesis / A. Edstrom, J. Skans. – 1999. – 94 p. – URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.10.8096&rep=rep1&type=pdf>.
16. Бабенко Д.А. Развитие налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков в России (на примере компаний топливно-энергетического комплекса): автореф. дис. ... канд. экон. наук. / Д.А. Бабенко. – М., 2015. – 26 с.
17. Викулов К.Е. Правила налоговой консолидации в России: преимущества и недостатки / К.Е. Викулов // *Налоговая политика и практика*. – 2009. – № 1(73). – С. 18–25.
18. Витвицкая Т.В. Преимущества и недостатки введения института консолидированных групп налогоплательщиков / Т.В. Витвицкая // *Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ*. – 2015. – № 2. – С. 19–27.
19. Бабенко Д.А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги / Д.А. Бабенко // *Финансовый журнал*. – 2014. – № 2. – С. 135–142.
20. Баннова К.А. Методика управления рисками системного взаимодействия участников консолидированной группы налогоплательщиков / К.А. Баннова // *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. – 2013. – № 4(24). – С. 116–124.
21. Шувалова Е.Б. Особенности налогового контроля по консолидированной группе налогоплательщиков / Е.Б. Шувалова, Н.В. Юрченкова // *Статистика и экономика*. – 2014. – № 6(2). – С. 370–374. – DOI: 10.21686/2500-3925-2014-6 (2)-370-374.
22. Алкаева В.А. Анализ поступлений налога на прибыль организаций от консолидированных групп налогоплательщиков за 2012–2015 гг. / В.А. Алкаева // *Вестник университета*. – 2016. – № 5. – С. 119–125.
23. Баннова К.А. Преимущества создания консолидированных налоговых групп и критерии оценки их эффективности для российской налоговой системы / К.А. Баннова, А.С. Феденкова // *Вестник-экономист ЗАБГУ: электрон. науч. журн*. – 2015. – № 11. – URL: <http://vseup.ru/static/articles/Bannova2.pdf>.
24. Кремптовая Н.Л. Влияние создания консолидированных групп налогоплательщиков на доходы бюджетов Российской Федерации / Н.Л. Кремптовая // *Символ науки*. – 2015. – № 4. – С. 89–91.

REFERENCES

1. Chaikovskaya L.A., Gubanova A.V. Creating a consolidated taxpayer: implications and benefits. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strakhovanie, buhgalterskii uchet*, 2010, no. 6, pp. 56–61. (In Russ.)
2. Bannova K.A. Taxation problems of consolidated tax bearers in Russia and abroad. *Problemy uchyota i finansov = Problems of Accounting and Finance*, 2011, no. 3, pp. 39–41. (In Russ.)
3. Ikonnikova O.A. The concept of a consolidated taxpayer in modern tax law. *Reformy i pravo = Reforms and law*, 2009, no. 4, pp. 3–12. (In Russ.)

4. Evnevich M.A., Yaburova D.V. Consolidated group of tax-payers as a step towards formalization of holdings. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*, 2013, no. 3(47), pp. 197–202. (In Russ.).
5. Shamonin N.N. Current state of an Institute of consolidated taxpayer: basic principles and methodology of accounting for income taxes. *Vestnik Samarskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Samara State University*, 2015, no. 2(124), pp. 193–196. (In Russ.).
6. Yermakova Ye.A. The Institution of Consolidated Taxation: Problems of Harmonizing Taxpayers' Interests and the Budget Headroom. *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2014, no. 3, pp. 93–97. (In Russ.).
7. Gerdes I. Austrian Group Taxation - three years on, in: *Group Tax Planning*, Special Report. Arlington, VA, BNA International, 2008, pp. 69–72.
8. Smirnov D.M. Actual problems of taxation of consolidated groups abroad and in Russia. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchyot = International accounting*, 2010, no. 5(137), pp. 33–39. (In Russ.).
9. Bannova K.A., Grinkevich L.S. Systematization of features combining to form a consolidated group of taxpayers. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva*, 2013, no. 4(29), pp. 87–94. (In Russ.).
10. Rumina Yu.A., Bannova K.A. Causes and effects of consolidation of taxpayers. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2013, no. 22(2), pp. 141–146. (In Russ.).
11. Efimova N.A. The agreement on creating a consolidated taxpayer group with participation of banks: features of the subject structure. *Bankovskoe pravo = Banking Law*, 2016, no. 2, pp. 16–22. (In Russ.).
12. Friedel D. Intercompany dividends matter more than you might think. *Corporate Taxation*, 2007, no. 34, pp. 3–10.
13. Takasaki A. Consolidated tax return system. *Shin Nihon Ernst and Young Sney Newsletter*, 2002, no. 4, pp. 5–6.
14. 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, no. 7, pp. 23–39.
15. Edstrom A., Skans J. *The new Danish tax regime – Attitudes and opinions of different Swedish interested parties*, Masters Thesis. 1999. 94 p. Available at: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.10.8096&rep=rep1&type=pdf>.
16. Babenko D.A. *The development of taxation of consolidated taxpayer groups in Russia (on the example of the companies of fuel and energy complex)*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2015. 26 p. (In Russ.).
17. Vikulov K.E. Rules of tax consolidation in Russia: advantages and disadvantages. *Nalogovaya politika i praktika = Tax policy and practice*, 2009, no. 1(73), pp. 18–25. (In Russ.).
18. Vitvitskaya T.V. The advantages and disadvantages of introducing the institution of consolidated groups of taxpayers. *Sotsial'no-ekonomicheskii i gumanitarnyi zhurnal Krasnoyarskogo GAU = Social and economic and humanitarian magazine of Krasnoyarsk SAU*, 2015, no. 2, pp. 19–27. (In Russ.).
19. Babenko D.A. Introduction of the concept of the consolidated group of taxpayers in Russia: preliminary results. *Finansovyi zhurnal = Financial journal*, 2014, no. 2, pp. 135–142. (In Russ.).
20. Bannova K.A. Methods of risk management system of interaction between participants of the consolidated group of taxpayers. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2013, no. 4(24), pp. 116–124. (In Russ.).
21. Shuvalova E.B., Yurchenkova N.V. Features of tax control of the consolidated group of taxpayers. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*, 2014, no. 6(2), pp. 370–374. DOI: 10.21686/2500-3925-2014-6 (2)-370-374. (In Russ.).
22. Alkaeva V.A. The analysis of profit tax from consolidated groups of taxpayers for 2012-2015 years. *Vestnik universiteta (State university of management)*, 2016, no. 7–8, pp. 119–123. (In Russ.).
23. Bannova K.A., Fedenkova A.S. Advantages of the consolidated tax group b and evaluation criteria their effectiveness in the Russian tax system. *Vestnik-ekonomist ZABGU = Annual Economic Reports of ZabGU*, electronic scientific journal, 2015, no. 11. Available at: <http://vseup.ru/static/articles/Bannova2.pdf>. (In Russ.).
24. Kremptovaya N.L. The effect of the creation of consolidated groups of taxpayers on the incomes of the budgets of the Russian Federation. *Simvol nauki*, 2015, no. 4, pp. 89–91. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Глазунова Ирина Васильевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
SPIN-код: 9844-8842; AuthorID: 297941

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Глазунова И.В. Проблемные аспекты становления института консолидированных групп налогоплательщиков в России / И.В. Глазунова // Правоприменение. – 2017. – Т. 1, № 4. – С. 56–65. – DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).56-65.

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Irina V. Glazunova – PhD in Law, Associate Professor, Department of State and Municipal Law Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
SPIN-code: 9844-8842; AuthorID: 297941

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Glazunova I.V. Problem aspects of formation of the legal institute of consolidated taxpayers' groups in Russia. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 4, pp. 56–65. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).56-65. (In Russ.).