

DOI: 10.26794/2587-5671-2022-26-3-252-270

УДК 336.2(045)

JEL H22, H25, H26

Почему опыт консолидированных групп налогоплательщиков оказался неудачным?

А.В. Корытин, Н.С. Кострыкина

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предметом исследования является введенный в 2012 г. в России механизм консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) для крупных холдингов, в рамках которого холдинг выступает как единый налогоплательщик. **Цель** исследования – поиск причин неудачного опыта консолидированных групп налогоплательщиков, в связи с чем в 2019 г. принято решение об отмене механизма КГН с 2023 г. **Методом** исследования выступает анализ доступных официальных отчетов, научных публикаций и других документов, а также заявлений должностных лиц, относящихся к рассматриваемой проблеме. Сопоставив изначальные задачи данного механизма с теми критериями, по которым КГН оценивался в дальнейшем, авторы показали, что основные положения критики механизма налоговой консолидации, из которых исходит решение об отмене КГН, не соответствуют тем задачам, которые были поставлены при его введении. В результате авторы пришли к **выводу**, что причины для критики происходят от того, что в процессе реализации механизма КГН были не в полной мере соблюдены интересы регионов относительно не уменьшения бюджетных доходов и их предсказуемости. В перспективе данный опыт должен быть учтен при рассмотрении вопроса об отмене КГН, чтобы избежать очередного недовольства региональных властей.

Ключевые слова: консолидированные группы налогоплательщиков (КГН); налог на прибыль организаций; трансфертное ценообразование; региональные бюджеты; бюджетный федерализм

Для цитирования: Корытин А.В., Кострыкина Н.С. Почему опыт консолидированных групп налогоплательщиков оказался неудачным? *Финансы: теория и практика.* 2022;26(3):252-270. DOI: 10.26794/2587-5671-2022-26-3-252-270

ORIGINAL PAPER

Why did the Consolidated Taxpayer Group Regime Fail?

A.V. Korytin, N.S. Kostrykina

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russia

ABSTRACT

The object of the study is the consolidated taxpayer group regime (CTG) introduced in Russia in 2012 for the largest groups of companies in which a group of companies is treated as a single entity for tax purposes. The aim of this paper is to investigate the reasons for the decision to cancel the CTG regime starting from 2023. The method of the study is an analysis of the available official reports, scientific publications and officials' statements on the topic. We have also compared the initial objectives of the CTG regime introduction with the criteria by which the regime was further evaluated. In the paper we show that the main reasons for criticizing and abolishing the CTG regime do not correspond to the initial goals of its introduction. In the result, we found that the reasons for criticism stem from the fact that the CTG mechanism does not always allow the Russian regions to achieve predictability of their budgets and prevent them from diminishing. In prospect, this experience should be taken into account when making the decision on the future of the CTG regime to avoid a disappointment of the 'losing' regions.

Keywords: consolidated taxpayer group regime (CTG); corporate profits tax; transfer pricing; regional budgets; budget federalism

For citation: Korytin A.V., Kostrykina N.S. Why did the consolidated taxpayer group regime fail? *Finance: Theory and Practice.* 2022;26(3):252-270. DOI: 10.26794/2587-5671-2022-26-3-252-270

ВВЕДЕНИЕ

Консолидированные группы налогоплательщиков (КГН) в России — это прогрессивный инструмент налогового администрирования, позволяющий фискальным органам взаимодействовать с группой взаимозависимых компаний как с единым налогоплательщиком.

Консолидированное налогообложение применяется во многих развитых странах. Австрия, Германия, Дания, Италия, Франция и США разрешают консолидацию прибылей и убытков внутри группы налогоплательщиков. Австралия, Новая Зеландия, Нидерланды и Япония идут дальше, используя принцип налогового единства консолидированной группы. Ряд других развитых стран предоставляют взаимозависимым компаниям те или иные возможности перемещения либо только прибыли (Норвегия, Швеция и Финляндия), либо только убытков (Великобритания, Ирландия) [1, с. 81].

Зарубежный опыт также показывает, что внедрение правил консолидированного налогообложения — непростой политический процесс. Например, Австралия проделала долгий путь от первых предложений по налоговой консолидации в 1975 г. до решительной реформы 2002 г., которая позволила администрировать холдинг, состоящий из многих дочерних компаний, как единого налогоплательщика. Основные усилия в течение всего этого периода были направлены на разработку правил, устраняющих возможности агрессивного налогового планирования в рамках режима консолидации [2].

Канада в 1985 г. рассматривала возможность внедрения федеральных правил переноса убытков внутри группы компаний по аналогии с опытом Великобритании. Однако закон не был принят из-за сопротивления провинций, особенно тех, которые теряли налоговые поступления [3, с. 131]. К обсуждению данной идеи вернулись в 2010–2012 гг., но в результате, вновь встретив возражения региональных властей, в 2013 г. правительство Канады отказалось от внедрения подобных механизмов, выразив намерение продолжать согласование этих планов с провинциями¹.

В 2016 г. с новой силой развивалась дискуссия (которая началась в 2001 г.) о способах налоговой консолидации для транснациональных компаний в рамках Европейского союза [4]. Предполагается консолидация прибылей и убытков взаимозависимых компаний и распределение консолидированной налоговой базы между странами — членами ЕС по формуле (пропорционально трем равновесным показателям: численности персонала, активам и выручке). Ожидается, что такой подход будет препятствовать размыванию налоговой базы и перемещению прибылей (план BEPS) внутри ЕС [5]. Однако ожидаемое перераспределение налоговых поступлений явилось основным препятствием на пути реформы, так как страны, являющиеся центрами прибыли (Ирландия, Люксембург, Мальта, Нидерланды), неизбежно потеряют часть доходов бюджета [6].

К 2008 г. появилась основа для применения института налоговой консолидации в Российской Федерации (РФ): в структуре ФНС было создано десять отраслевых инспекций по крупнейшим налогоплательщикам, качество работы налоговых органов с данной категорией плательщиков серьезно повысилось, собираемость налогов по крупнейшим налогоплательщикам находится на достаточно высоком уровне [7]. Но практическая реализация данного института столкнулась с проблемами, похожими на те, которые испытали Австралия, Канада и ЕС.

Функционирование КГН в России началось с 2012 г. в качестве эксперимента в отношении ряда очень крупных холдингов, и в случае успешной работы механизма предполагалось его распространение на более широкий круг компаний².

Хотя по результатам первого года функционирования КГН Минфин РФ заявлял о выполнении поставленных целей³, однако в последующие годы тон высказываний министерства о данном механизме стал более осторожным. Основным направлением для критики было снижение поступлений в консолидированный и некоторые региональные бюджеты в результате создания КГН. На время ана-

¹ Government of Canada. Jobs, Growth and Long-Term Prosperity — Economic Plan 2013. URL: <https://www.budget.gc.ca/2013/doc/plan/budget2013-eng.pdf> (дата обращения: 12.05.2022).

² Заявление замминистра финансов РФ С.Д. Шаталова 7 декабря 2010 г. на конференции по развитию налоговой системы в РФ, организованной Ассоциацией европейского бизнеса. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=31942-vyskazyvaniya_s.d._shatalova_informatsionnym_agentstvam_na_konferentsii_razvitie_rossiiskoi_nalogovoi_sistemy (дата обращения: 12.05.2022).

³ «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (одобрено Правительством РФ 30.05.2013). URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/09/main/ONNP_2013-06-05.docx (дата обращения: 12.05.2022), а также аналогичные документы на последующие периоды. URL: https://minfin.gov.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol/ (дата обращения: 12.05.2022).

лиза причин данного снижения был объявлен мораторий на создание КГН, а также на присоединение новых участников к уже существующим КГН. Во время действия моратория введен ряд мер, препятствующих манипулированию распределением налоговой базы со стороны бизнеса, а также ограничивающих возможности уменьшения налоговой базы путем зачета убытков. Однако в итоге было принято решение о ликвидации данного механизма налоговой консолидации: существующие договоры о создании КГН прекратят свое действие не позднее 1 января 2023 г.⁴

ОГРАНИЧЕНИЯ ПО ДОСТУПНЫМ ДАННЫМ

Для того чтобы читатель понимал, чем обусловлен выбор метода исследования, который лежит в основе данной статьи, считаем важным сделать следующее пояснение.

Возможности анализа функционирования КГН ограничены доступными данными, перечень которых приведен в *табл. 1*.

Оценка того, насколько перераспределилась налоговая база между регионами России в результате введения КГН, является непростой задачей, поскольку величина налоговой базы, приходящаяся на конкретный регион, зависит от большого числа факторов, помимо формулы распределения. И данная задача не может быть решена с помощью данных, доступных независимому исследователю.

Во-первых, на сам показатель налоговой базы КГН по налогу на прибыль еще до ее распределения между субъектами РФ влияет много факторов, среди которых: изменение объемов продаж, цен, введение новых налоговых льгот, зачет налоговых убытков и т.д. В силу этого само по себе сопоставление, к примеру, абсолютных величин поступлений налога на прибыль от КГН в бюджеты субъектов за период 2012–2020 гг. без факторного анализа малоперспективно.

Во-вторых, КГН образовывались постепенно — часть из существующих КГН начала действовать в 2012 г., часть — в 2013 г. и еще одна часть — в 2014 г. (далее был объявлен мораторий на создание новых КГН). При этом информация о налоговых базах отдельных КГН недоступна, есть только агрегированные данные по налоговой базе по всем КГН. Кроме того, холдинги в значительной мере по своему усмотрению включали в состав КГН и исключали

из ее периметра организации, которые удовлетворяли законодательно установленным критериям⁵, а информация о том, какие организации входили в периметр КГН в каждый из налоговых периодов, не является открытой. В силу этого сопоставление долей субъектов в поступлениях от КГН само по себе также не очень информативно. К тому же нужно иметь в виду, что по инициативе органов власти г. Москвы для КГН, образованной холдингом «Газпром», в 2012 г. были приняты изменения в законодательство о налогах и сборах, установившие 5-летний переходный период и не позволяющие одновременно перераспределить доходы от налога на прибыль организаций, уплачиваемого ОАО «Газпром», из бюджета г. Москвы в бюджеты других регионов, где сосредоточены активы и работники соответствующей консолидированной группы.

В идеале нужно было бы оценивать вклад каждой из КГН на налоговую базу каждого конкретного региона, так как они могут быть разнонаправленными. Причем сравнивать нужно изменение налоговых баз КГН и их распределение по регионам России при наличии консолидации и без нее. Однако такие расчеты могут сделать только сами налогоплательщики либо федеральная налоговая служба на основании данных, предоставленных налогоплательщиками.

Ввиду указанных ограничений мы выбираем метод исследования в виде анализа и критики источников, который позволит ответить на поставленный в названии статьи вопрос с помощью доступных данных. Агрегированные данные о начислениях налога на прибыль организаций от КГН мы используем для расчета показателя изменчивости региональной налоговой базы.

ЦЕЛЬ, ГИПОТЕЗА И МЕТОД ИССЛЕДОВАНИЯ

Цель данного исследования заключается в проверке обоснованности решения об отмене КГН, которая состоит в следующем:

- 1) выявить критерии оценки эффективности функционирования института КГН в официальных документах и научной литературе;
- 2) показать, как изменились эти критерии со времени введения КГН к тому моменту, когда было принято решение об отмене данного инструмента;
- 3) проверить обоснованность оценок в рассмотренных публикациях с точки зрения корректности

⁴ П. 3 ст. 3 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

⁵ При этом Федеральными законами от 24.11.2014 № 366-ФЗ и от 28.11.2015 № 325-ФЗ были введены ограничения, препятствующие произвольному порядку формирования периметра КГН.

Таблица 1 / Table 1

Основные источники данных о деятельности КГН / Main sources of information on the activity of consolidated tax groups

Источник / Source	Описание данных / Data description
Основные направления налоговой политики РФ	Содержат очень краткую оценку эффективности механизма КГН, и только за период 2012–2014 гг. Недостаточно данных для осуществления самостоятельных выводов даже по имеющемуся периоду
Отчеты Счетной палаты РФ	Имеющийся в публичном доступе отчет содержит информацию только за 2012–2013 гг. Пресс-релиз и стенограмма презентации отчета о результатах за 2012–2016 гг. содержат эпизодические сведения
Формы статистической налоговой отчетности № 5-КГН	В наличии за 2012–2019 гг., а также 9 месяцев 2020 г. Содержат агрегированные данные по начислению налога на прибыль по КГН

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

применяемого в них метода анализа и достаточности используемых данных.

Гипотеза исследования заключается в том, что основные положения критики механизма налоговой консолидации, из которых исходит решение об отмене КГН, не соответствуют тем задачам, которые возлагались на КГН при введении данного механизма. В частности, одна из задач введения механизма КГН — мгновенный зачет убытков между его участниками — стала рассматриваться как основной повод для критики.

Метод исследования состоит в анализе и сопоставлении различных источников информации по данному вопросу накануне введения механизма КГН и во время его функционирования. К таким источникам информации относятся научные публикации, законопроекты с сопроводительной документацией, заявления уполномоченных должностных лиц, официальные отчеты [Основные направления налоговой политики (ОННП), Отчеты Счетной палаты РФ], протоколы публичных дискуссий в органах власти, находящиеся в свободном доступе.

ЗАДАЧИ, ПОСТАВЛЕННЫЕ ПРИ ВВЕДЕНИИ МЕХАНИЗМА КГН

С целью определения изначальных задач, которые ставились перед механизмом КГН, мы проанализировали следующие документы и другие источники информации:

1) пояснительную записку к законопроекту № 392729–5⁶, который предполагал ввести институт КГН;

⁶ Законопроект № 392729–5 (в архиве) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Рос-

2) заключение Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам на проект федерального закона № 392729–5;

3) высказывания уполномоченных лиц;

4) ОННП 2012–2016⁷;

5) отчет Счетной палаты о результатах функционирования КГН за период 2012–2013 гг.;

6) пресс-релиз Счетной палаты о результатах деятельности КГН за 2012–2016 гг.⁸;

7) стенограмму заседания в Совете Федерации на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов» 12 декабря 2017 г.⁹

По результатам комплексного анализа данных источников информации мы можем сделать вывод, что перед институтом КГН ставились следующие задачи.

Задача 1. Справедливое распределение налога на прибыль между субъектами РФ, в частности перераспределение прибыли из Москвы и Санкт-Петербурга в регионы, где присутствуют персонал и основные фонды КГН.

сийской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/392729-5> (дата обращения: 12.05.2022).

⁷ Под ОННП-2012 понимается документ «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и плановые периоды 2013–2014 гг.» и т.д.

⁸ Создание консолидированных групп налогоплательщиков привело к значительному снижению поступления налога на прибыль организаций. URL: <https://ach.gov.ru/news/sozдание-konsolidirovannyh-grupp-nalogoplatelshikov-privele-k-znachitelnomu-snizheniyu-postupleniya-32238> (дата обращения: 12.05.2022).

⁹ Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института консолидированной группы налогоплательщиков за период 2012–2017 годов». URL: <http://council.gov.ru/media/files/UZUY2ZKXh50ijwPeQ5x9Q3PS5h4q9H3qz.pdf> (дата обращения: 12.05.2022).

Задача 2. Суммирование финансовых результатов между участниками КГН, что обеспечивало мгновенный зачет убытков.

Задача 3. Упрощение налогового администрирования.

Задача 4. Исключение из периметра контроля по трансфертному ценообразованию (ТЦО) сделок между участниками КГН.

Заместитель министра финансов РФ в период 2000–2015 гг. С. Д. Шаталов в интервью поясняет, что задача справедливого распределения налога на прибыль между субъектами РФ является приоритетной с точки зрения государства: «В России налог на прибыль устроен таким образом, что в федеральный бюджет не попадает почти ничего, этот налог фактически является региональным, хотя имеет статус федерального. Соответственно, то, в какой бюджет платится этот налог, является крайне важным. Понятно, что за счет трансфертного ценообразования центр прибыли легко перемещается как по территории России, так и за ее пределы. В случае его перемещения внутри страны возникают такие проблемы, как торговля убытками, когда организации договариваются о том, у какой из них будет больше убыток, а у какой меньше. Существуют и другие возможности. Например, мне очень удобно платить налоги любимому губернатору, потому что этот любимый губернатор при случае даст мне другие преимущества, вплоть до бюджетной поддержки. С этим мы не раз сталкивались. Налоговое законодательство не должно способствовать таким примерам»¹⁰.

Эта же мысль во многом повторяется в ОННП-2016: «...если до формирования КГН отдельные составные части холдинга могли в большей степени произвольно уплачивать налог на прибыль в бюджеты субъектов РФ (используя механизмы ТЦО), то после формирования группы [КГН] распределение налоговых платежей по налогу на прибыль определяется законодательством о налогах и сборах, ...пропорционально доле численности находящегося в регионе [персонала] (фонда оплаты труда) и стоимости основных фондов в общегрупповых показателях».

С. И. Штогрин, аудитор Счетной палаты РФ, в рамках «круглого стола» в Совете Федерации также пояснил, что самая главная цель КГН — более

справедливо распределить прибыль, чтобы она из основных центров прибыли — Москвы и Санкт-Петербурга — поступала в те регионы, в которых генерируется¹¹. Доля Москвы составляла 29,1% в 2010 г. и 29,4% в 2011 г. Доля Санкт-Петербурга — 6,6% в 2010 г. и 5,7% в 2011 г. Иначе говоря, два субъекта получали 35,1% всей прибыли, генерируемой всеми организациями РФ.

В пояснительной записке к законопроекту также указано, что поскольку КГН является новым для налоговых органов объектом администрирования, на первом этапе предлагается ограничить круг организаций, которые могут входить в состав этой группы.

ПУБЛИКАЦИИ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИЕ ВЫПОЛНЕНИЕ ПОСТАВЛЕННЫХ ЗАДАЧ

Оценка функционирования КГН в официальных отчетах

По результатам анализа деятельности КГН за 2012 г. в ОННП-2014 сделан вывод о «достижении цели, поставленной при их [консолидированных групп] введении — экономически оправданного распределения налога на прибыль организаций по субъектам РФ пропорционально производственной базе (стоимости основных средств) и численности работников». Поскольку основные потери пришлось на такие центры прибыли, как Москва и Санкт-Петербург, а большинство регионов выиграли (в 2012 г. наблюдалось увеличение поступлений в 65 субъектах из 83)¹², то новое распределение НПО между региональными бюджетами оказалось более равномерным. В ОННП-2015 указывается, что 74,0% уменьшений поступлений в 2013 г. (47,2 млрд руб.) приходится на 4 субъекта РФ. В свою очередь, прирост поступлений в аналогичном размере (47,4 млрд руб.) получили бюджеты 63-х регионов.

Анализ первых результатов функционирования КГН Счетной палатой РФ представлен в отчете за период 2012–2013 гг. Хотя в отчете отмечается, что два года — недостаточный срок для проведения всестороннего анализа влияния КГН на доходы бюджетов РФ и национальную экономику в целом, тем не менее в нем сделаны выводы о выполнении

¹⁰ Высказывания С. Д. Шаталова информационным агентствам в Госдуме России. Минфин выступает против исключения внутренних сделок из системы контроля при определении цен для налогообложения. РБК. 16.02.2010, Москва. URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=31726 (дата обращения: 12.05.2022).

¹¹ Стенограмма заседания в Совете Федерации на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов» от 12 декабря 2017 г.

¹² Речь не идет об абсолютном росте или снижении доходов от налога на прибыль по группе в целом — расчеты демонстрируют, насколько изменились бы доходы региональных бюджетов, если бы каждый конкретный участник не входил в КГН.

указанных двух из трех поставленных задач (вопрос упрощения администрирования в отчете не рассматривается).

Во-первых, наличие механизма консолидации позволило участникам КГН воспользоваться правом сальдирования прибылей и убытков внутри группы. Во-вторых, осуществлено более справедливое перераспределение налога на прибыль из субъектов, являющихся «центрами прибыли», в регионы, где сосредоточено основное производство. В то же время в отчете отмечено, что ряд субъектов РФ, в которых бюджетная обеспеченность не превышает среднероссийский уровень (Белгородская, Волгоградская, Нижегородская и Самарская области, Пермский край, Республика Карелия), нуждаются в целевой финансовой помощи в связи с влиянием деятельности КГН.

Оценка функционирования КГН в научной литературе

В научной литературе после введения КГН в 2012 г. ряд работ останавливаются на преимуществах механизма налоговой консолидации для бизнеса, налоговых органов, региональных бюджетов и экономики в целом, отнеся к недостаткам лишь недостаточно широкое применение механизма¹⁵ [8–10].

Н. А. Кондрашова отмечает, что механизм КГН позволяет крупным компаниям избежать проблем с контролируемыми сделками, что важно для современного бизнеса, для которого характерна холдинговая структура [11].

Рассматривая ситуацию в Иркутской области, Е. О. Горбатенко заключает, что потребность в создании механизма КГН вытекает из укрупнения национальных холдингов, поглощающих региональные предприятия [12]. М. А. Евневич делает вывод, что институт КГН стимулирует официальное оформление групп компаний, способствуя более совершенному налоговому контролю таких объединений со стороны государства [13].

Согласно статье Д. А. Бабенко введение КГН способствует конкурентоспособности крупных холдингов на международном уровне и повыше-

нию инвестиционной привлекательности страны в целом [14].

Анализируя первые результаты функционирования КГН (за 2012–2013 гг.) с точки зрения как бизнеса, так и бюджета, Д. А. Бабенко приходит к выводу, что применяемый механизм распределения налоговых поступлений между субъектами РФ лучше отражает реальный вклад каждого региона в приращение национального дохода, стимулирует региональные власти к повышению своей инвестиционной привлекательности, а также более устойчив к возможным манипуляциям, направленным на перемещение налоговой базы [15].

К сожалению, указанные работы не подкреплены достаточным эмпирическим анализом. Авторы основывают свои выводы на теоретических соображениях, исходящих из зарубежного опыта консолидированного налогообложения и тех предполагаемых результатов функционирования КГН, которые были сформулированы в официальных документах.

ИЗМЕНЕНИЕ КРИТЕРИЕВ ОЦЕНКИ МЕХАНИЗМА КГН КАК ОСНОВА ДЛЯ ЕГО КРИТИКИ

Ни в одной из проанализированных нами публикаций (табл. 2) не было сделано вывода, что какая-либо из задач 2–4 не выполняется или выполняется в недостаточной мере. Не обнаружено и критики самой постановки задач в отношении контроля ТЦО, упрощения администрирования или создания преференций для крупного бизнеса.

В то же время в литературе дается различная оценка первой задачи — справедливому распределению налога на прибыль между регионами РФ. Если первоначально в научных статьях поддерживалась официальная позиция о справедливости такой меры, то начиная с 2015 г., когда появились ОННП-2016, в ряде работ теперь критикуется такой механизм распределения.

Л. С. Гринкевич говорит о конфликте интересов «между отдельными субъектами РФ из-за отсутствия научно обоснованного и справедливого механизма перераспределения налога на прибыль» в рамках КГН [16, с. 41]. К. М. Никитин с соавторами поясняют, что формула распределения налоговой базы, аналогичная используемой для компаний с обособленными подразделениями, отражает неадекватные реалиям XXI в. представления о факторах создания стоимости и является выбором «в пользу простоты решения в ущерб его обоснованности» [17, с. 39]. Тем не менее авторы считают более справедливым распределение по факторам производства, чем по финансовому результату.

¹⁵ Высокие пороги вхождения, отсекающие значительную часть бизнеса от КГН, иногда рассматривались как несправедливое преимущество для крупных компаний. Некоторые видели недостаток в том, что консолидация применяется только в отношении налога на прибыль, не включая НДС и имущественные налоги. Нельзя было не заметить и то, что консолидация прибылей и убытков приводила к выпадению части бюджетных доходов, но понятно, что снизить налоговую нагрузку без потерь для бюджета невозможно.

**Оценка задач механизма КГН в научной литературе и официальных отчетах /
The assessment of tax consolidation goals in scientific literature and official reports**

Задачи КГН / Goals of the CTG regime	Положительная оценка / Positive appraisal	Критическая оценка / Critical appraisal
Задачи механизма КГН при его введении / Goals of the CTG regime before its introduction		
Задача 1 – справедливое распределение налога на прибыль между субъектами РФ	Законопроект, 2011; ОННП-2014; ОННП-2016; Бабенко, 2014б; Витвицкая, 2015; Баннова и др., 2016; Никитин и др., 2016; Счетная палата, 2014; Кондрашова, 2013; Коновалова, 2016	Гринкевич, 2015; Никитин и др., 2016; СФ, 2017; Счетная палата, 2018; Ильин, Поварова, 2019
Задача 2 – мгновенный зачет убытков между участниками КГН	ОННП-2008; Киреева, 2008; Кизимов, Шегурова, 2009; Законопроект, 2011; ОННП-2014; Бабенко, 2014б; Витвицкая, 2015; Гринкевич, 2015; Баннова и др., 2016; Кондратьева, Шальнева, 2016; Кондрашова, 2013; ОННП-2015; Леонтьева, Заугарова, 2014; Малис, Грундел, 2015; Шаталов, 2015; Никитин и др., 2016; ОННП-2016; Горбатенко, 2015; Коновалова, 2016	Не обнаружено
Задача 3 – упрощение налогового администрирования		
Задача 4 – исключение из периметра контроля по ТЦО сделок между участниками КГН		
Другие задачи / Other goals		
	Выполняются / Achieved	Не выполняются / Failed
Принцип налогового нейтралитета	Кизимов, Шегурова, 2009; Кондратьева, Шальнева, 2016	–
Конкурентоспособность бизнеса на мировом уровне	Бабенко, 2014а; Гринкевич, 2015	–
Стабильность доходов консолидированного бюджета	–	ОННП-2015; Малис, Грундел, 2015; СФ, 2017; Счетная палата, 2018; Ильин, Поварова, 2019
Предсказуемость поступлений НПО в региональные бюджеты	–	ОННП-2015; ОННП-2016; Леонтьева, Заугарова, 2014; Никитин и др., 2016; Счетная палата, 2014; Малис, Грундел, 2015; Коновалова, 2016; Ильин, Поварова, 2019

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

В то же время заявления о том, что нужна «компенсация из федерального бюджета доходов бюджетов регионов, выпадающих в результате действия КГН» [18, с. 80], следует расценивать как неявное утверждение, что прежнее распределение налоговой базы холдинга по финансовому результату его дочерних компаний в регионах было более предпочтительным.

Кроме того, в более поздних источниках перед механизмом КГН ставятся две новые задачи.

Первая – стабильность бюджетных доходов. Распределение налога на прибыль в рамках механизма КГН изначально позиционировалось как более справедливое, так как должно было обеспечить регионам большую долю налоговых

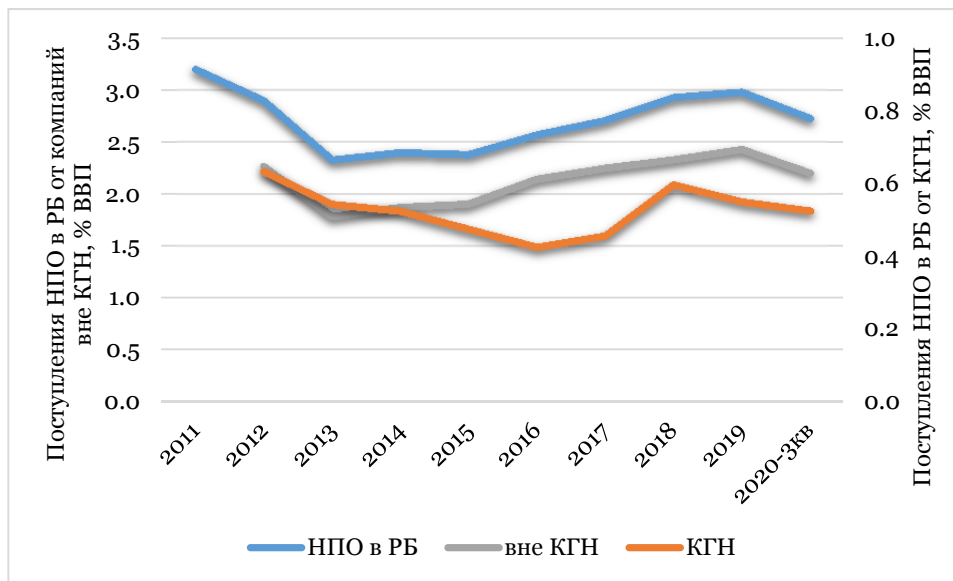


Рис. 1 / Fig. 1. Поступления налога на прибыль от КГН и остальных налогоплательщиков в региональные бюджеты в 2009–2019 гг. / Receipts of profits tax by regional budgets from consolidated groups and other taxpayers in 2009–2019

Источник / Source: составлено авторами по данным ФНС / authors' calculations based on data of Federal Tax Service.

поступлений за счет известных центров прибыли — Москвы и Санкт-Петербурга. По-видимому, предполагалось, что остальные регионы выиграют не только относительно, но и абсолютно, т.е. получат рост бюджетных доходов. Хотя сохранить на прежнем уровне доходы консолидированного бюджета невозможно при условии выполнения задачи 2 (уменьшение налоговой нагрузки на бизнес за счет сложения прибыли с убытками между участниками КГН), однако возможен компромисс между данными требованиями, если выпадающие (по причине консолидации прибылей и убытков) доходы окажутся невелики, а эффект перераспределения налоговой базы КГН компенсирует большинству регионов потери за счет центров прибыли.

Вторая — это обеспечение предсказуемости поступлений налога на прибыль в бюджеты субъектов. Если отдельные регионы теряют налоговые доходы в связи с деятельностью КГН, то у них есть еще возможность сохранить региональный бюджет за счет дотаций из федерального. Для этого им нужно правильно спрогнозировать величину уменьшения налоговых поступлений.

На выполнение обеих указанных задач оказывают влияние такие факторы, как внутригрупповой зачет прибылей и убытков, а также возможность манипулирования распределением налоговой базы КГН со стороны налогоплательщиков. Кроме того, предсказуемость налоговых поступлений в бюджет региона затруднена в связи с недостатком данных,

которыми располагают региональные финансовые органы.

Рассмотрим каждую из указанных проблем подробнее.

ВЫПАДЕНИЕ ДОХОДОВ ИЗ-ЗА КОНСОЛИДАЦИИ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Еще до введения КГН в работе А.С. Кизимова и Т.А. Шегуровой отмечалось, что «введение режима консолидации ведет к существенному снижению налоговых поступлений», компенсация которого может потребовать повышения налоговых ставок [19].

Многие официальные лица выражают обеспокоенность в связи с уменьшением налоговых поступлений от КГН. Рисунок 1 показывает, что после 2015 г. динамика поступлений налога на прибыль от КГН заметно отстает от поступлений НПО от организаций вне КГН.

С.И. Штогрин отметил, что на снижение или увеличение налоговых доходов субъектов РФ по налогу на прибыль от КГН влияет не только сам институт как таковой, но и экономические показатели компаний: уменьшение выручки налогоплательщиков, снижение цен на внешнем рынке и др.¹⁴

¹⁴ Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов» 12 декабря 2017 г.

Минфин РФ произвел расчет выпадающих доходов субъектов РФ непосредственно от функционирования института КГН. ОННП-2016 объясняет выпадающие доходы, во-первых, сложением прибылей и убытков в рамках КГН, а также тем, что «налоговая база зачастую перераспределяется в субъекты РФ, где установлены пониженные ставки налога на прибыль»¹⁵. Однако в отчете не приведена количественная оценка влияния указанных факторов.

Во втором отчете Счетной палаты о результатах деятельности КГН за 2012–2016 гг.¹⁶ отмечается, что сумма выпадающих доходов региональных бюджетов РФ из-за консолидации прибылей и убытков в рамках КГН за период 2012–2016 гг. составила 8, 16, 65, 126 и 78 млрд руб. в каждый из годов соответственно¹⁷.

На основе анализа выпадающих доходов от КГН на уровне субъектов РФ, регионального законодательства и официальных отчетов субъектов РФ Н.С. Кострыкина и А.В. Корытин [20] дают оценку сверху для суммы ежегодных бюджетных потерь от конкуренции субъектов РФ за налоговую базу КГН. По их расчетам, они не превышают 10 млрд руб., что не является критичным для консолидированного бюджета. В работе также показано, что объем недопоступлений налога на прибыль (от всех компаний) из-за снижения ставки регионами колеблется около 0,09% ВВП как до введения КГН, так и после. Отсюда делается логический вывод, что остальные потери связаны с зачетом убытков [20].

Следует отметить, что зачет убытков изначально позиционировался как одна из задач КГН (Задача 2), и, как отмечалось выше, существует противоречие между задачей неумножения доходов консолидированного бюджета и Задачей 2.

Можно предположить, что у Минфина РФ все же было представление о допустимом размере выпадающих доходов консолидированного бюджета вследствие внутригруппового зачета убытков, несмотря на то, что при введении механизма КГН оно не было озвучено. И, руководствуясь этим представлением, Минфин РФ посчитал целесообразным ввести временные ограничения, в связи с которыми КГН могут зачесть убыток своих убыточных органи-

заций в размере, не превышающем 50% прибыли прибыльных участников¹⁸.

Таким образом, проблема сокращения налоговых поступлений из-за консолидации прибылей и убытков была частично решена способом, который возвращает необходимость учета финансового результата отдельных предприятий, в то время как существуют и другие подходы, более уместные в рамках концепции консолидированного налогоплательщика, к примеру, применение повышенной ставки налога на прибыль для участников КГН либо отмена использования других налоговых льгот.

НЕДОСТАТОК ИНФОРМАЦИИ О ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КГН

Ряд публикаций указывают на недостаток информации о деятельности КГН, необходимой региональным налоговым органам для составления адекватного прогноза налоговых поступлений и, в случае их недостатка, запроса советующих дотаций из федерального бюджета.

В ОННП-2015 указывается, что «действующий режим КГН привел к сложностям при прогнозировании бюджетных доходов на уровне отдельного субъекта РФ».

На основании данных форм налоговой отчетности 5-КГНМ за 2012–2013 гг. Н.И. Малис и Л.П. Грундел делают вывод о том, что сложность прогнозирования доходов от КГН на региональном уровне является существенным недостатком, для устранения которого они предлагают «установить порядок раскрытия информации о прибыли и убытках каждого участника КГН» [21].

Т.В. Коновалова вносит ясность в вопрос: почему региональные власти заявляют о затруднениях при прогнозировании налоговых поступлений от КГН. Единственная доступная форма отчетности 5-КГНМ не раскрывает, из чего складывается налогооблагаемая прибыль КГН и ее доля, приходящаяся на регион. В результате региональные власти не могут понять даже причину снижения налоговых поступлений [22].

В отчете Счетной палаты за 2012–2013 гг. указано, что региональные налоговые органы не располагают данными, достаточными для самостоятельного достоверного расчета влияния образования КГН на поступление платежей в бюджет, так как законодательно не установлены особые требования к администрированию КГН в ходе проведения налоговых

¹⁵ Проект основных направлений бюджетной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/07/main/Projekt_ONBP_2016-18.pdf (дата обращения: 12.05.2022).

¹⁶ Опубликован только в виде пресс-релиза. Полный текст отчета не находится в публичном доступе.

¹⁷ Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов» 12 декабря 2017 г., с. 5.

¹⁸ П. 1 ст. 278.1 НК РФ в редакции Федерального закона от 30.11.2016 № 401-ФЗ.

проверок. Информация о налоговой базе, которая была бы сформирована в условиях отсутствия КГН, представляется ответственными участниками КГН по просьбе центрального аппарата ФНС России в добровольном порядке и, по сути, является экспертной оценкой.

На недостаток информации, необходимой субъектам РФ для прогнозирования налога на прибыль, отмечалось и в Совете Федерации¹⁹. Учитывая, что одним из основных обязательств субъекта может являться обеспечение роста налоговых доходов, ограничение доступности информационных ресурсов может привести к проблемам в достижении данного показателя.

В рамках ОННП-2016 Минфин сформулировал положения, позволяющие органам субъектов РФ получать дополнительные сведения из налоговой отчетности участников КГН.

На данный момент ответственный участник КГН обязан представлять в налоговый орган по месту своего учета информацию о прогнозируемых поступлениях от КГН по НПО в бюджеты субъектов РФ в текущем финансовом году, на очередной финансовый год и плановый период и о факторах, оказывающих влияние на планируемые поступления налога на прибыль организаций²⁰.

Проанализируем изменчивость региональной базы по налогу на прибыль организаций после введения КГН. В качестве показателей изменчивости от КГН и предприятий вне КГН используем коэффициент вариации, рассчитываемый как

$$v(b) = \frac{\sigma(b)}{\mu(b)},$$
 где $\sigma(b)$ — стандартное отклонение ряда b , $\mu(b)$ — среднее значение ряда b .

Чтобы иметь возможность сопоставлять величину налоговой базы за различные периоды времени независимо от экономических колебаний и инфляции, возьмем b_i как отношение TB_i — налоговой базы i -го региона к GDP — ВВП России за каждый год с 2004 по 2018 г. и рассчитаем вариацию этого показателя для каждого субъекта РФ за период 2004–2011 гг.²¹ по данным форм 1-НМ.

$$b_i = \frac{TB_i}{GDP}.$$

За 2012–2018 гг. также рассчитаем по данным форм 5-ПМ и 5-КГН вариацию соответствующих показателей для налоговой базы КГН и предприятий вне КГН и сравним их.

Полученный результат иллюстрируется *рис. 2*. Из него видно, что вариация налоговой базы КГН (медианное значение — 0,40) заметно превышает вариацию налоговой базы предприятий вне КГН (медианное значение — 0,19) почти по всем субъектам РФ. На наш взгляд, это объясняется преобладанием КГН сырьевого сектора, чьи финансовые показатели завязаны на мировые рынки сырья, характеризующиеся высокой волатильностью. Следовательно, бюджетным органам субъектов РФ сложнее планировать поступления от КГН в связи с непостоянством их налоговой базы.

В то же время заметной разницы изменчивости поступлений НПО от всех компаний до 2012 г. (медианное значение — 0,17) и после 2012 г. (медианное значение — 0,16) не обнаруживается. А значит, само по себе введение механизма КГН не вызывает большей неопределенности относительно налоговых поступлений региона, хотя и требует совершенно другого подхода к прогнозированию доходов регионального бюджета.

МАНИПУЛИРОВАНИЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЕМ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Механизм КГН также был подвергнут критике за возможность искусственного перемещения налоговой базы холдинга между субъектами РФ, в том числе стимулированное соответствующими регионами путем установления пониженной ставки налога на прибыль. Манипулирование было возможным, во многом благодаря произвольному определению состава участников КГН холдингами, а также произвольным выбором параметров формулы распределения²².

В том числе из-за проблемы манипулирования в 2014 г. были внесены изменения в законодательство о налогах и сборах, направленные на приостановление процесса создания новых и расширения действующих КГН в 2015 г. При принятии этого решения предполагалось, что на протяжении 2015 г.

¹⁹ В частности, данное мнение высказывали представители Белгородской и Курской областей, Красноярского края, Республики Коми, Председатель Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам. Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов» 12 декабря 2017 г.

²⁰ Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ, пп. 9, п. 3, ст. 25.5.

²¹ Из ряда 2004–2011 гг. исключается 2009 г. ввиду особо сильных кризисных явлений в экономике России, особенно затронувших прибыли компаний.

²² Речь идет о возможности выбора между показателем фонда оплаты труда (ФОТ) и среднесписочной численностью персонала (ССЧ). Так, КГН «Атомэнергопром» стала использовать ФОТ вместо ССЧ, в результате чего доля бюджета Москвы сразу выросла с 5,7 до 10,2%, а Ростова — с 10 до 15%, а ряд субъектов РФ проиграл. КГН «ЛУКОЙЛ» перешла от ССЧ на ФОТ, в результате чего доля Москвы выросла с 8,4 до 17%.

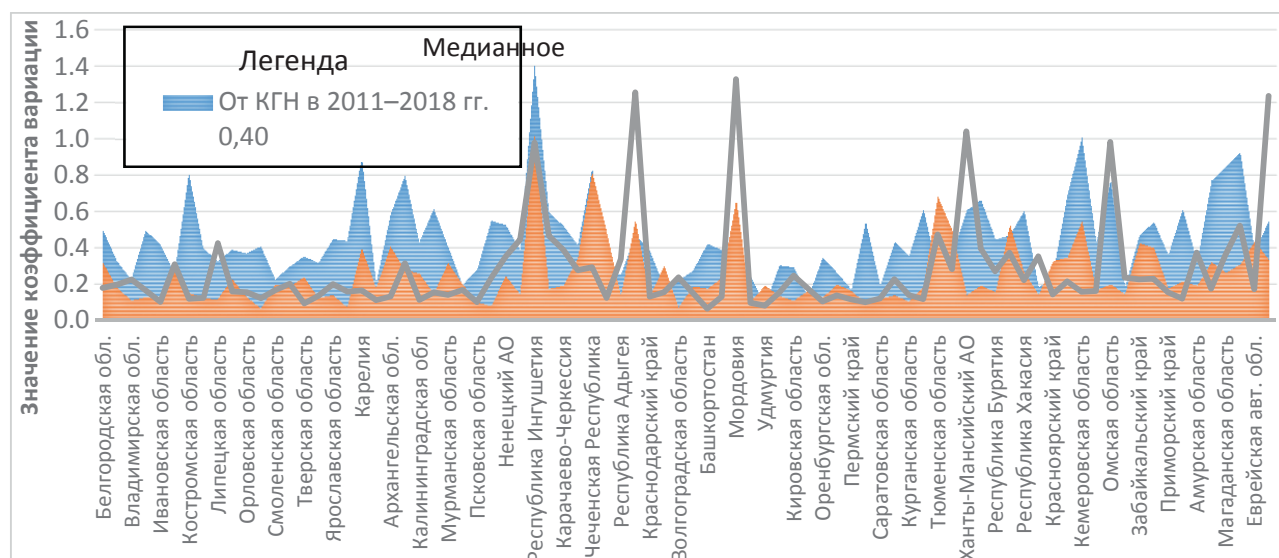


Рис. 2 / Fig. 2. Коэффициенты вариации базы НПО от КГН и предприятий вне КГН в 2011–2018 гг. и сравнение с вариацией поступлений НПО от всех компаний в 2004–2011 гг. по субъектам РФ / Variation coefficients of profit tax base for CTGs and organizations beyond CTG in 2011–2018 compared with the profit tax revenue variation from all organization in 2004–2011, by federal subjects

Источник / Source: составлено авторами по данным ФНС и Росстата / compiled by the authors with data from Federal Tax Service and Federal State Statistics Service.

будет проведен анализ их деятельности и влияния на доходы бюджетов, а также сформулирована дальнейшая стратегия по отношению к таким группам.

Ж.Г. Леонтьева и Е.В. Заугарова предложили ограничить возможности определения состава КГН по принципу «все или никто», определяя потенциальных участников по критерию контроля 50% + 1 акция [23].

К.М. Никитин с соавторами подробно рассмотрели данную проблему и разработали комплекс мероприятий по ее решению. Они выступают за принцип «все или никто», допуская исключения из него, если объем торговли между зависимыми юрлицами крайне мал. Кроме того, авторы полагают исключить все возможности манипулирования распределением налоговой базы, задав жесткие правила ее расчета по существующей формуле [17].

В.А. Ильин и А.И. Поварова поддерживают введение строгих ограничений на определение периметра КГН [18].

Субъекты РФ также высказали предложение ограничить возможность определения состава КГН по принципу «все или никто» для организаций с долей участия 90% и более процентов. Кроме того, они предложили ввести мораторий на предоставление льгот по налогу на прибыль организаций непосредственно субъектами РФ²³.

²³ В рамках предложений по развитию института КГН, представленные в Минфин РФ. Стенограмма заседания

Многие из рассмотренных предложений были реализованы. В рамках ОННП-2016 Минфин предложил ряд изменений в законодательство о КГН, в том числе ограничивающих возможности изменения состава участников консолидированных групп. Показатели формулы распределения теперь не подлежат изменению в течение всего срока действия договора о создании КГН²⁴. Кроме того, субъекты РФ фактически лишились возможности снижать региональную ставку налога на прибыль²⁵.

И хотя на сегодняшний момент, возможно, не все источники манипулирования в законодательстве о КГН устранены, уже принятые меры для их устранения. А опыт применения данного института другими странами и ограниченный масштаб данной проблемы позволяют сделать вывод, что проблема искусственного перемещения базы по НПО КГН является решаемой.

«круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов», с. 6–7.

²⁴ Изменения внесены Федеральным законом от 28.11.2015 № 325-ФЗ.

²⁵ С 1 января 2023 г. субъекты РФ не могут вводить пониженные ставки по НПО помимо тех, что предусмотрены главой 25 НК РФ. А пониженные ставки по НПО, установленные законами субъектов РФ, принятыми до дня вступления в силу Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ, подлежат применению налогоплательщиками до даты окончания срока их действия, но не позднее 1 января 2023 г.

КРИТИКА ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ МЕЖДУ РЕГИОНАМИ

Задача справедливого перераспределения налоговой базы в рамках КГН подверглась критике со стороны ряда участников «круглого стола» в Совете Федерации 12 декабря 2017 г. по теме «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 гг.».

Согласно изложенным на нем результатам второго отчета Счетной палаты в 2016 г. по сравнению с 2011 г. доля Москвы в налоге на прибыль (от всех организаций) уменьшилась недостаточно — с 29,4 до 25,9%, а доля Санкт-Петербурга вообще не изменилась — 5,7%. Это позволило докладчику (С. И. Штогрину) сделать вывод, что основная задача КГН — перераспределение прибыли из двух основных центров прибыли — Москвы и Санкт-Петербурга — не достигнута²⁶.

По результатам «круглого стола» были выдвинуты предложения по изменению формулы распределения. Одним из предложений было распределять налоговую базу между субъектами не только пропорционально стоимости основных средств и численности работников, но и в зависимости от финансового результата предприятий региона.

Из этой дискуссии можно сделать вывод, что практическая реализация механизма КГН, допускающая создание консолидированных групп по инициативе налогоплательщика, в ряде случаев приводит к нарушению интересов регионов.

Если в неблагоприятном регионе есть очень прибыльное предприятие, то поступления от него могут составлять значительную долю бюджетных доходов (например, АО «Карельский окатыш», входящее в холдинг «Северстали», формировал 50% поступлений НПО в бюджет Карелии). Включение такого предприятия в КГН приведет к распределению его налоговой базы по всем субъектам РФ, где присутствует КГН, и усугублению бюджетных проблем данного субъекта (в 2016 г. доля АО «Карельский окатыш» в прибыли «Северстали» составила 12,7%, в то время как его доля в численности работников была 5,7%, в остаточной стоимости основных фон-

дов — 2,5%; в итоге доля налоговых поступлений от предприятия в бюджете Карелии снизилась до 5–10%)²⁷. Независимо от обоснованности такого перераспределения, оно создает объективные проблемы, меняя систему бюджетных отношений между федерацией и регионами.

Другая проблема может возникнуть, когда в КГН входит предприятие, приносящее стабильный доход для какого-то региона, если оно является одним из не самых крупных в своем КГН (например, АО «Оренбургнефть» в Оренбургской области, входящее в структуру «Роснефти»). Тогда доходы этого региона начинают полностью зависеть от финансового результата, который формируется не в нем, а где-то за его пределами (в данном примере — в Москве и регионах Северной Сибири). Это в корне меняет налаженные взаимоотношения региональных властей и бизнеса.

ОБОСНОВАННОСТЬ НЕГАТИВНОЙ ОЦЕНКИ

Как указано в отчете Счетной палаты (Счетная палата, 2014 г.), всего в России действовало 17 КГН, одна из которых — с ответственным участником ОАО «РТКомм.РУ» — проработала только 2 года (2012 и 2013 гг.) и была ликвидирована по решению ее участников.

В табл. 3 мы приводим названия холдингов, которые сформировали оставшиеся 16 КГН, а также данные, содержащиеся в докладе С. И. Штогрин, которые позволяют оценить, выполнена ли задача о перераспределении налоговой базы КГН в другие субъекты. Кроме того, в качестве справочной информации мы также указываем консолидированные финансовые показатели холдингов.

Безусловно, нужно понимать, что финансовые показатели холдингов и КГН, которые они сформировали, не равны между собой в силу законодательных ограничений²⁸ и решений самих холдингов²⁹. Однако в силу отсутствия информации о финансовых результатах отдельных КГН и о периметре включенных в них организаций мы используем консолидированные финансовые показатели холдингов, которые эти КГН сформировали. Такая информация

²⁶ В то же время С. И. Штогрин пояснил, что высокая доля Москвы в 2016 г. обусловлена тем, что в 2016 г. «Газпром» сделал возвраты переплаты по налогу на прибыль по авансовым платежам из бюджетов других субъектов. Для сравнения — в 2015 г. доля КГН «Газпром» составила только 28,1%. И это при том, что в 2015 г. КГН «Газпром» все еще пользовался несколько иным порядком перераспределения прибыли между субъектами РФ, чем остальные КГН, согласно которому бюджет г. Москвы получал больше, чем при стандартной формуле распределения.

²⁷ Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов», с. 16, 25.

²⁸ К примеру, для вхождения организации в состав КГН доля прямого или косвенного участия головной организации в ней должна составлять не менее 90%.

²⁹ Холдинги произвольно формируют периметр КГН и могут не включить в состав консолидированной группы организации, хотя они и соответствуют условиям для вхождения в периметр КГН.

позволяет составить представление о масштабе холдинга и о максимально возможном масштабе соответствующего КГН.

Как видно из *табл. 3*, четыре из шестнадцати КГН не концентрировали свою налоговую базу в Москве и Санкт-Петербурге, поэтому задача по перераспределению налоговой базы из регионов-центров прибыли в другие субъекты РФ к ним не применима.

Результаты перераспределения налоговых баз еще трех КГН невозможно оценить в силу полученных в 2016 г. или в предшествующих налоговых периодах убытков.

При этом налоговая база крупнейших КГН, образованных холдингами «Газпром», «Лукойл» и «Росатом», существенно перераспределена в пользу регионов, иных, чем Москва и Санкт-Петербург. Также показательно, что при выборе показателя ССЧ вместо ФОТ в формуле распределения налоговой базы³⁰ доля остальных регионов была еще выше.

Информация о пяти оставшихся КГН в стенограмме отсутствует. Можно предположить, что данные регионы не были упомянуты в силу меньшего значения их налоговой базы на бюджеты регионов. Однако при рассмотрении консолидированных финансовых показателей холдингов становится понятно, что эта гипотеза справедлива только для КГН, образованных холдингами «Мегафон», «X5 Retail Group» и, возможно, «ЕВРАЗ». В отношении КГН, образованных холдингами «Норникель» и особенно «Транснефть», хотелось бы увидеть результаты перераспределения их налоговой базы.

В любом случае информация, содержащаяся в докладе С. И. Штогрин, не позволяет сделать вывод о том, что цель механизма КГН, заключающаяся в перераспределении налоговой базы из Москвы и Санкт-Петербурга в другие регионы, не выполнена. Напротив, показатели отдельных КГН свидетельствуют об обратном.

Кроме того, на «круглом столе» было отмечено, что благодаря КГН нефтяные и металлургические компании, которые в основном сформировали КГН, ушли от давальческой схемы — создания структур, которые могут находиться в любом регионе РФ и по давальческой схеме зарабатывать прибыль. В результате бизнес начал выстраивать реальные, а не искусственные производственные цепочки³¹.

³⁰ Ситуация КГН, сформированных холдингами «Лукойл» и «Росатом».

³¹ Стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов», с. 52, 53.

В дополнение, если бы в период апробации нового института КГН могли бы формировать только группы, которые декларировали существенную часть прибыли в Москве и Санкт-Петербурге (т.е. те, по которым было понимание о том, что их налоговая база распределяется по субъектам РФ несправедливо), то прецедентов, подобным случившимся с ОАО «Карельский окатыш» и «Стойлейнский ГОК», не случилось бы. Это связано с тем, что, как отмечалось выше, группы НЛМК и Северсталь не декларировали существенную долю своей прибыли в Москве и Санкт-Петербурге. А формирование ими КГН привело к перераспределению прибыли между другими, в том числе дотационными, регионами.

Согласно ранним документам и научным публикациям механизм КГН был предназначен упростить налоговое администрирование крупных холдингов, решая проблему трансфертного ценообразования и перемещения прибыли между субъектами федерации. Представлялось желательным связать размер налоговых поступлений в региональный бюджет не с суммой задекларированной в регионе прибыли, а с реальными показателями экономической активности: стоимостью основных средств и величиной фонда оплаты труда. Преференция в виде сложения прибылей и убытков признавалась задачей КГН. В то же время ряд исследователей предлагал в качестве возможной компенсации повышение ставки налога на прибыль.

По мнению заместителя министра финансов в 2000–2015 гг. РФ С. Д. Шаталова, «консолидация не только экономически оправдана, но и способствует более справедливому распределению налога на прибыль между регионами». Однако «новый институт появился не в период экономического роста, ... что обострило вопросы межбюджетных отношений еще и в силу того, что убытки отдельных участников группы уменьшают общую прибыль всей группы и, соответственно, подлежащую распределению сумму налога» [24].

Таким образом, исходя из целей механизма налоговой консолидации, заявленные до его введения в 2012 г., мы приходим к следующим результатам:

1. Режим консолидированных групп налогоплательщиков представляет собой современный инструмент налогообложения крупных холдингов, когда филиалы и дочерние организации в рамках единого бизнеса имеют равный налоговый статус [25]. Упрощение издержек администрирования является главным источником повышения экономической эффективности в результате налоговой консолидации [26].

Таблица 3 / Table 3

Оценка результатов выполнения задачи по перераспределению налоговой базы КГН из Москвы и Санкт-Петербурга в другие субъекты РФ / Evaluation of the results of the goal for CTG tax base reappointment from Moscow and St. Petersburg to the rest of federal subjects

№	Холдинг, сформировавший КГН / CTG holding company	Консолидированная выручка холдинга в 2016 г., млрд руб. / Consolidated revenue in 2016, bln. rubles	Консолидированная прибыль холдинга в 2016 г., млрд руб. / Consolidated profit in 2016, bln. rubles	Оценка результата / Evaluation of the result
1	Газпром	5966	997	Задача выполнена. Доля Москвы в 2011 г. – 62,2%, в 2015 г. *** – 28,1%
2	Лукойл	4744	208	Задача выполнена. Доля Москвы снизилась с 19,9% в 2011 г. до 8,4% (17% после изменения группой показателя ССЧ на ФОТ)
3	Роснефть	4134	201	Невозможно оценить*
4	Газпром нефть	1696	210	Невозможно оценить*
5	Сургутнефтегаз	1006	(62)	Задача неприменима**
6	X5 Retail Group	1034	22	Нет информации
7	Транснефть	818	233	Нет информации
8	Атомэнергопром	700	93	Задача выполнена Доля Москвы снизилась с 52,1% в 2011 г. до 5,7% (10,2% после изменения группой показателя ССЧ на ФОТ)
9	Татнефть	580	106	Задача неприменима**
10	НОВАТЭК	537	265	Задача выполнена. Доля Москвы снизилась, в 2011 г. составляла 51,1%
11	НЛМК	508	61	Задача неприменима**
12	ЕВРАЗ	517	(13)	Нет информации
13	Норникель	549	167	Нет информации
14	Северсталь	392	102	Задача неприменима**
15	Мегафон	316	26	Нет информации
16	Мечел	276	9	Невозможно оценить*

Примечание / Note: * налоговая база равна нулю; ** не концентрировали налоговую базу в Москве и Санкт-Петербурге; *** мы приводим показатель 2015 г. в силу того, что, согласно пояснению С.И. Штогрин, высокая доля Москвы в 2016 г. обусловлена возвратом переплаты по налогу на прибыль по авансовым платежам из бюджетов других субъектов, которые сделала КГН «Газпром», однако численное значение этого фактора не приводится, в силу чего невозможно определить долю Москвы без влияния фактора возврата переплаты / * zero tax base, ** no tax base concentration in Moscow and St. Petersburg, *** we give the figure for 2015 due to the fact that, according to S.I. Shtogrin, the high share of Moscow in 2016 is due to refund of overpayment on income tax on advance payments from the budgets of other organizations, made by Gazprom, however, the value of this factor is not given, which makes it impossible to determine the share of Moscow without the influence of the overpayment return rate.

Источники / Sources: Счетная палата, 2014; рейтинг РБК крупнейших по выручке компаний России по итогам 2016 г.; консолидированная финансовая отчетность по МСФО АО «Атомэнергопром» и ПАО «Газпром нефть»; стенограмма заседания «круглого стола» на тему «Итоги применения института КГН за период 2012–2017 годов»; анализ авторов / Accounts Chamber, 2014; RBC-500 rating in 2016, consolidated accounts of Rosatom and Gazprom Neft; Transcript of the round table “Results of the application of the institution of a consolidated taxpayer group in 2012–2017”; authors’ analysis.

2. Снижение налоговой базы за счет консолидации прибылей и убытков является ключевой особенностью режима КГН. Этот эффект от введения консолидированного налогообложения был ожидаем, и были предложены определенные способы не допустить снижения налоговых поступлений, например путем повышения ставки налога на прибыль.

3. Формула распределения базы налога на прибыль для КГН стимулирует регионы к созданию рабочих мест и инвестированию в основной капитал. Новые правила для участия в КГН предотвращают значительные манипуляции со стороны бизнеса при распределении налоговой базы.

4. Вопросы бюджетного федерализма, будь то трудности с прогнозированием региональной налоговой базы и бюджетных доходов или снижение поступлений налога на прибыль в некоторых дотационных регионах, должны решаться отдельно. Предоставление региональным властям достаточной налоговой информации для прогнозирования доходов должно быть законодательно предусмотрено.

5. Проблема дотационных регионов требует решения с помощью мер фискального федерализма. Отмена института КГН вызовет новое перераспределение базы налога на прибыль, что также приведет к проблемам для региональных бюджетов. Проиграют те регионы, в которые перераспределится налог на прибыль из Москвы и Санкт-Петербурга, а также ряд других регионов, которые выиграли от перераспределения по действующей формуле. В связи с обеспокоенностью регионов предстоящей отменой КГН Минфин РФ вынужден искать, «как обеспечить стабильность налоговой базы в условиях мигрирующего налога на прибыль»³².

ВЫВОДЫ

Опыт консолидированных групп налогоплательщиков показывает, что изменение правил распределения налоговых доходов в федеративном государстве является непростой задачей, требующей согласования интересов федерального центра, бизнеса и региональных властей. Изначально поставленные задачи института КГН включали:

- 1) распределение базы налога на прибыль между регионами пропорционально производственным фондам, а не прибыли;
- 2) объединение процедур налогового администрирования участников группы;

3) уменьшение налоговой нагрузки ввиду консолидации прибылей и убытков;

4) устранение необходимости соблюдения и контроля правил трансфертного ценообразования.

На первый взгляд, указанные задачи отражают интересы всех трех сторон — федеральных властей, бизнеса и регионов, однако дальнейшая реализация механизма КГН продемонстрировала необходимость более внимательного учета интересов регионов.

В процессе введения института налоговой консолидации в экспериментальном режиме КГН образовывались по инициативе налогоплательщиков. Если бы государство, напротив, в рамках тестового периода обеспечило формирование только тех КГН, которые декларируют прибыль в регионах — центрах прибыли, задача справедливого распределения прибыли между региональными бюджетами могла быть выполнена в большей степени. Это бы также позволило избежать последствий, за которые механизм КГН подвергся наибольшей критике — ситуаций с АО «Карельский окатыш» (КГН, образованных холдингом «Северсталь») и Стойленским ГОКом (КГН, образованный холдингом «НЛМК»). Ни «Северсталь», ни «НЛМК» не концентрировали существенную часть прибыли в Москве или Санкт-Петербурге, так что создание КГН этими группами привело к перераспределению прибыли между другими, в том числе дотационными, регионами.

Если распределение базы налога на прибыль между регионами в соответствии с производственными фондами, а не финансовым результатом предприятий в целом представляется более справедливым, то перераспределение налоговой базы отдельных холдингов может вызвать проблемы, которые обозначены в примерах выше.

Хотя по итогам функционирования КГН поставленные задачи оказались выполнены, фактически не были учтены требования, которые предъявляют к механизму консолидации власти субъектов РФ:

- 1) прозрачность и предсказуемость изменений налоговых поступлений в региональные бюджеты;
- 2) сохранение налоговых доходов субъектов на достаточном уровне.

В качестве основного научного результата исследования мы получаем, что решение об отмене КГН обосновывалось не теми критериями, которые были сформулированы в качестве задач налоговой консолидации (1–4), а исходило уже

³² В Совете Федерации состоялся «Открытый диалог» с участием министра финансов РФ. URL: <http://council.gov.ru/events/chairman/130580/> (дата обращения: 12.05.2022).

из этих уточненных критериев. Следовательно, неудачный опыт КГН обусловил то, что положения законопроекта изначально не обеспечивали соблюдение указанных интересов регионов, и затем органы власти, принимающие решения, не смогли полностью адаптировать работу механизма КГН под уточненные задачи.

Наряду с этим, проведенное исследование показывает, что решение об отмене КГН в 2023 г. нельзя считать в полной мере обоснованным. На наш взгляд, необходимо вернуться к повторному рассмотрению данного вопроса после того, как Счетная палата проанализирует результаты функционирования КГН за 2017–2020 гг. и опубликует результаты своего анализа. Это позволит оценить перераспределение налоговой базы тех КГН, у которых в 2014–2016 гг. была нулевая налоговая база. Также при оценке изменений долей субъектов в поступлениях налога на прибыль организаций от

КГН необходимо урегулировать фактор возврата переplat по авансовым платежам из бюджетов субъектов РФ.

Отсутствие достаточного числа научных работ, детально анализирующих последствия введения КГН, связано с недостатком доступной информации о результатах их деятельности. Поэтому в связи с принятым решением можно лишь предположить, что отмена консолидированного налогообложения приведет к новому перераспределению налоговых поступлений между регионами, а также к дополнительным расходам для налогоплательщиков. Отказ от КГН и суженный периметр действия правил контроля за трансфертным ценообразованием фактически возвращает то распределение налога на прибыль между регионами, каким оно было до 2012 г., т.е. когда более 35% суммы прибыли всех российских организаций приходилось на два региона.

БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена в рамках выполнения научно-исследовательской работы государственного задания, РАНХиГС, Москва, Россия.

Авторы выражают признательность Майклу Алексею за профессиональную и дружескую поддержку при подготовке статьи.

ACKNOWLEDGEMENTS

This article was prepared as part of the research work of the state assignment, RANEPА, Moscow, Russia.

The authors express their gratitude to Michael Alexeev for his professional and friendly support in the preparation of the article.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мигукина Н.Э. Зарубежный опыт государственного регулирования института консолидированного налогообложения в рамках обеспечения экономической безопасности. *Вопросы экономики и права*. 2015;(90):81–87.
2. Cooper G.S. Policy forum: A few observations on managing the taxation of corporate groups — The Australian experience. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*. 2011;59(2):265–294.
3. Mintz J. Europe slowly lurches to a common consolidated corporate tax base: Issues at stake. In: Schön W., Schreiber U., Spengel C., eds. A common consolidated corporate tax base for Europe — Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag; 2008:128–138. DOI: 10.1007/978-3-540-79484-4_7
4. Khan Niazi S.U. Re-launch of the proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A shift in paradigm. *Legal Issues of Economic Integration*. 2017;44(3):293–314.
5. Cavalier G. Harmonization of the corporate tax in the EU — The CCCTB Proposals (First part). *Revue Internationale des Services Financiers/International Journal for Financial Services*. 2017;(1):114–117. URL: <https://hal-univ-lyon3.archives-ouvertes.fr/hal-01561193/document>
6. Hentze T. The challenge of moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU. Institut der deutschen Wirtschaft. IW-Report. 2019;(2). URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/191535/1/1047134152.pdf>
7. Киреева А.В. Перспективы внедрения в Российской Федерации института консолидации налогоплательщиков. *Экономико-политическая ситуация в России*. 2008;(2):56–58.
8. Витвицкая Т.В. Преимущества и недостатки введения института консолидированных групп налогоплательщиков. *Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ*. 2015;(2):19–27.

9. Баннова К. А., Долгих И. Н., Кузьмина Н. А. Совершенствование методики распределения налоговых доходов регионов от консолидированной группы налогоплательщиков на основе добавленной стоимости. *Финансы и кредит*. 2016;(3):29–39.
10. Кондратьева Е. А., Шальнева М. С. Проблемы развития института консолидированной группы налогоплательщиков в России: риски злоупотребления в целях уклонения от уплаты налогов. *Раследование преступлений: проблемы и пути их решения*. 2016;(1):44–52.
11. Кондрашова Н. А. Предпосылки создания консолидированных групп налогоплательщиков. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;(2):28–34.
12. Горбатенко Е. О. Консолидированные группы налогоплательщиков и доходы региональных бюджетов (на примере Иркутской области). *ЭКО: всероссийский экономический журнал*. 2015;(4):177–183.
13. Евневич М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков как институт холдингового типа. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2013;(3):118–128.
14. Бабенко Д. А. О развитии зарубежной практики применения концепции консолидированного налогообложения. *Транспортное дело России*. 2014;(1):235–237.
15. Бабенко Д. А. Введение института консолидированных групп налогоплательщиков в России: предварительные итоги. *Финансовый журнал*. 2014;(2):135–142.
16. Гринкевич Л. С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов. *Сибирская финансовая школа*. 2015;(2):40–44.
17. Никитин К. М., Авдиенкова М. А., Захарова О. О., Гильманова Э. А. Консолидированные группы налогоплательщиков: как нужно использовать мораторий. *Финансовый журнал*. 2016;(5):37–51.
18. Ильин В. А., Поварова А. И. Консолидированное налогообложение и его последствия для региональных бюджетов. *Экономика региона*. 2019;15(1):70–83. DOI: 10.17059/2019–1–6
19. Кизимов А. С., Шегурова Т. А. Институт консолидированного налогоплательщика: история развития и принципы функционирования. *Финансы и кредит*. 2009;(30):10–16.
20. Кострыкина Н. С., Корытин А. В. Почему применение механизма налоговой консолидации в России привело к существенным потерям для бюджета? *Journal of Tax Reform*. 2020;6(1):6–21. DOI: 10.15826/jtr.2020.6.1.072
21. Малис Н. И., Грундел Л. П. Анализ использования института консолидированного налогоплательщика в России. *Финансы и кредит*. 2015;(3):38–46.
22. Коновалова Т. В. Итоги функционирования консолидированных групп налогоплательщиков в 2012–2015 годах на примере Республики Марий Эл. *Инновационное развитие экономики*. 2016;(2):113–115.
23. Леонтьева Ж. Г., Заугарова Е. В. Совершенствование российской системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков. *Журнал правовых и экономических исследований*. 2014;(2):109–115.
24. Шаталов С. Д. Об основных направлениях налоговой политики на современном этапе. *Финансы*. 2015;(5):3–7.
25. Shu-Chien J. C. Neutrality as tax justice: The case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU law. *European Studies: The Review of European Law, Economics and Politics*. 2018;5:33–66.
26. Mintz J. Corporate tax harmonization in Europe: It's all about compliance. *International Tax and Public Finance*. 2004;11(2):221–234. DOI: 10.1023/B: ITAX.0000011401.67566.14

REFERENCES

1. Migukina N. E. Foreign experience of state regulation of institute of the consolidated taxation within providing economic security. *Voprosy ekonomiki i prava = Economic and Law Issues*. 2015;(90):81–87. (In Russ.).
2. Cooper G. S. Policy forum: A few observations on managing the taxation of corporate groups — The Australian experience. *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*. 2011;59(2):265–294.
3. Mintz J. Europe slowly lurches to a common consolidated corporate tax base: Issues at stake. In: Schön W., Schreiber U., Spengel C., eds. *A common consolidated corporate tax base for Europe — Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa*. Berlin, Heidelberg: Springer-Verlag; 2008:128–138. DOI: 10.1007/978–3–540–79484–4_7
4. Khan Niazi S. U. Re-launch of the proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A shift in paradigm. *Legal Issues of Economic Integration*. 2017;44(3):293–314.

5. Cavalier G. Harmonization of the corporate tax in the EU — The CCCTB Proposals (First part). *Revue Internationale des Services Financiers/International Journal for Financial Services*. 2017;(1):114–117. URL: <https://hal-univ-lyon3.archives-ouvertes.fr/hal-01561193/document>
6. Hentze T. The challenge of moving to a Common Consolidated Corporate Tax Base in the EU. Institut der deutschen Wirtschaft. IW-Report. 2019;(2). URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/191535/1/1047134152.pdf>
7. Kireeva A. V. Prospects for the introduction of taxpayers' consolidation institution in the Russian Federation. *Ekonomiko-politicheskaya situatsiya v Rossii*. 2008;(2):56–58. (In Russ.).
8. Vitvitskaya T.V. The advantages and disadvantages of introducing the institution of consolidated groups of taxpayers. *Sotsial'no-ekonomicheskii i gumanitarnyi zhurnal Krasnoyarskogo GAU = Socio-Economic and Humanitarian Magazine Krasgau*. 2015;(2):19–27. (In Russ.).
9. Bannova K.A., Dolgikh I.N., Kuz'mina N.A. Improving the methodology for distribution of regional tax revenues from consolidated taxpayers group based on added value. *Finansy i kredit = Finance and Credit*. 2016;(3):29–39. (In Russ.).
10. Kondratieva E.A., Shalneva M.S. Problems of development of the institution of the consolidated group of taxpayers in Russia: The risk of abuse for the purpose of tax evasion. *Rassledovanie prestuplenii: problemy i puti ikh resheniya — Investigation of Crimes: Problems and Solution*. 2016;(1):44–52. (In Russ.).
11. Kondrashova N.A. Prerequisites for creating consolidated groups of taxpayers. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;(2):28–34. (In Russ.).
12. Gorbatenko E. O. Consequences of establishing consolidated group of taxpayers to regional budget revenues in example of Irkutsk area. *EKO: vserossiiskii ekonomicheskii zhurnal = ECO Journal*. 2015;(4):177–183. (In Russ.).
13. Evnevich M. A. Consolidated group of taxpayers as a holding-like institution. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies (SUJES)*. 2013;(3):118–128. (In Russ.).
14. Babenko D.A. About development of foreign practice of application of the consolidated taxation concept. *Transportnoe delo Rossii — Transport Business of Russia*. 2014;(1):235–237. (In Russ.).
15. Babenko D.A. Introduction of the concept of the consolidated group of taxpayers in Russia: Preliminary results. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2014;(2):135–142. (In Russ.).
16. Grinkevich L. S. Consolidated group of taxpayers as a tool for equitable distribution of tax revenues. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2015;(2):40–44. (In Russ.).
17. Nikitin K.M., Avdienkova M.A., Zakharova O.O., Gilmanova E.A. Consolidated groups of taxpayers: How we should use the moratorium. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2016;(5):37–51. (In Russ.).
18. Ilyin V.A., Povarova A.I. Consolidated taxation and its consequences for regional budgets. *Ekonomika regiona = Economy of Region*. 2019;15(1):70–83. (In Russ.). DOI: 10.17059/2019-1-6
19. Kizimov A.S., Shegurova T.A. Consolidated taxpayer institution: History of development and principles of functioning. *Finansy i kredit = Finance and Credit*. 2009;(30):11–16. (In Russ.).
20. Kostrykina N.S., Korytin A.V. Why did the consolidated tax regime cause massive losses in tax revenue in Russia? *Journal of Tax Reform*. 2020;6(1):6–21. DOI: 10.15826/jtr.2020.6.1.072
21. Malis N.I., Grundel L.P. The analysis of the consolidated taxpayer institution in Russia. *Finansy i kredit = Finance and Credit*. 2015;(3):38–46. (In Russ.).
22. Konovalova T.V. The results of functioning of the consolidated taxpayer groups in 2012–2015 on the example of Republic of Mari El. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*. 2016;(2):113–115. (In Russ.).
23. Leontieva J., Zaugarova E. Improvement of Russian consolidated groups of taxpayers taxation system. *Zhurnal pravovykh i ekonomicheskikh issledovanii = Journal of Legal and Economic Studies*. 2014;(2):109–115. (In Russ.).
24. Shatalov S.D. On the main directions of tax policy at the present stage. *Finansy = Finance*. 2015;(5):3–7. (In Russ.).
25. Shu-Chien J. C. Neutrality as tax justice: The case of Common Consolidated Corporate Tax Base under the EU law. *European Studies: The Review of European Law, Economics and Politics*. 2018;5:33–66.
26. Mintz J. Corporate tax harmonization in Europe: It's all about compliance. *International Tax and Public Finance*. 2004;11(2):221–234. DOI: 10.1023/B: ITAX.0000011401.67566.14

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS



Андрей Владимирович Корытин — научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Россия

Andrey V. Korytin — Research Fellow, Laboratory for Tax Policy Studies, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-6635-7190>

Автор для корреспонденции / Corresponding author
Korytin-av@ranepa.ru



Наталья Сергеевна Кострыкина — научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Россия

Natalya S. Kostrykina — Research Fellow, Laboratory for Tax Policy Studies, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9810-0573>
kostrykina-ns@ranepa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 19.11.2021; после рецензирования 06.12.2021; принята к публикации 17.12.2021.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 19.11.2021; revised on 06.12.2021 and accepted for publication on 17.12.2021.
The authors read and approved the final version of the manuscript.