

Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 25 марта 2011 года № 18К (785) «О результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности администрирования налога на прибыль организаций и эффективности мер, направленных против минимизации налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования, за 2009-2010 годы»:

Утвердить отчет о результатах контрольного мероприятия.

Направить отчет о результатах контрольного мероприятия и информацию об основных итогах контрольного мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

ОТЧЕТ

о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности администрирования налога на прибыль организаций и эффективности мер, направленных против минимизации налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования, за 2009-2010 годы»

Основание для проведения контрольного мероприятия: пункт 3.1.1.2 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2011 год.

Предмет контрольного мероприятия

Нормативные правовые акты; распорядительные документы, инструктивно-методические и другие документы ФНС России, статистическая налоговая отчетность, относящаяся к тематике проверки; решения и заключения налоговых органов по результатам налоговых проверок.

Объекты контрольного мероприятия

Федеральная налоговая служба; Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4; Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 8.

Срок проведения контрольного мероприятия: с 22 ноября 2010 года по 11 марта 2011 года.

Цели контрольного мероприятия

Определение эффективности деятельности налоговых органов в части администрирования налога на прибыль организаций, эффективности мер, направленных против минимизации налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования.

Проверяемый период деятельности: 2009-2010 годы.

Результаты контрольного мероприятия

1. Анализ поступлений и задолженности в бюджетную систему Российской Федерации налога на прибыль организаций за 2009-2010 годы

Согласно статистической налоговой отчетности по форме № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» в 2009 году в бюджетную систему Российской Федерации уплачено платежей по налогу на прибыль организаций в общей сумме

1264449,2 млн. рублей, что составило 20,1 % от общей суммы администрируемых ФНС России налогов, сборов и иных обязательных платежей, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации.

В 2010 году в бюджетную систему Российской Федерации уплачено платежей по налогу на прибыль организаций в общей сумме 1774397,6 млн. рублей, что составило 23,2 % от общей суммы администрируемых ФНС России налогов, сборов и иных обязательных платежей, поступивших в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Динамика и структура платежей по налогу на прибыль организаций в зависимости от уровня бюджетной системы Российской Федерации в 2008-2010 годах представлена в таблице:

Платежи	2008 г.		2009 г.		2010 г.	
	уплачено, млн. руб.	доля, %	уплачено, млн. руб.	доля, %	уплачено, млн. руб.	доля, %
Налог на прибыль организаций, всего	2513046,3	100,0	1264449,2	100,0	1774397,6	100,0
в федеральный бюджет	761129,0	30,3	195419,8	15,4	255026,2	14,4
в бюджеты субъектов Российской Федерации	1751917,3	69,7	1069029,4	84,6	1519371,4	85,6

Из таблицы видно, что в 2010 году по сравнению с 2008 годом доля платежей, поступивших в федеральный бюджет, уменьшилась более чем в 2 раза - с 30,3 % до 14,4 %, при этом доля платежей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации увеличилась в 1,2 раза - с 69,7 % до 85,6 % в общей сумме поступивших платежей по налогу на прибыль организаций.

В проверяемом периоде динамика поступлений по налогу на прибыль организаций в бюджетную систему Российской Федерации носила неоднозначный характер. Так, если в 2009 году по сравнению с 2008 годом объем поступлений по налогу на прибыль организаций уменьшился на 1248597,1 млн. рублей, или на 49,7 %, то в 2010 году произошло увеличение объемов поступлений по сравнению с 2009 годом на 509948,4 млн. рублей, или на 40,3 процента.

Сбор платежей по налогу на прибыль организаций в проверяемом периоде осуществлялся в условиях негативного влияния мирового экономического кризиса на российскую экономику. Кризисные явления в экономике привели к снижению результатов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, что повлекло за собой уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций и, как следствие, снижение поступлений данного налога в бюджетную систему Российской Федерации.

Так, согласно статистической налоговой отчетности по форме № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» в 2009 году налоговая база для исчисления налога на прибыль организаций составила 7096083,8 млн. рублей, что меньше по сравнению с 2008 годом на 1368473,1 млн. рублей, или на 19,3 %. Из 1349,1 тыс. юридических лиц, представивших в налоговые органы налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за 2009 год, количество убыточных организаций составило 200 тыс. юридических лиц, или 14,8 %, количество организаций, представивших в налоговые органы «нулевую» отчетность, составило 324,2 тыс. юридических лиц, или 24 %. Общая сумма убытка организаций, исчисленного при налогообложении налогом на прибыль организаций за 2009 год, составила 1707549,3 млн. рублей.

Следует отметить, что в соответствии со статьей 283 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Налогоплательщики вправе осуществить перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Как показала проверка, налогоплательщиками в налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций за 2009 год заявлен убыток, уменьшающий налоговую базу, в общей сумме 316196,4 млн. рублей, что в 2,1 раза превышает аналогичный показатель 2008 года. В результате общая сумма недопоступления налога на прибыль организаций составила 64165,3 млн. рублей, что на 27683,7 млн. рублей больше, чем за 2008 год, или на 75,9 %. Общая сумма убытка, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2010 года, составила 391329,8 млн. рублей, при этом сумма недопоступления налога на прибыль организаций составила 78830,2 млн. рублей.

Рост числа убыточных организаций наблюдался во всех отраслях экономики Российской Федерации.

Так, в ходе настоящей проверки установлено, что среди налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в сфере электроэнергетики и состоящих на налоговом учете в Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4, почти пятая часть организаций осуществляла свою деятельность с убытком. В 2009 году согласно статистической налоговой отчетности по форме № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» из 53 налогоплательщиков, представивших декларации по налогу на прибыль за 2009 год, 8 организаций по итогам года оказались убыточными, при этом сумма убытков организаций составила 8259,3 млн. рублей. Сумма убытков, уменьшающих налоговую базу, в 2009 году составила 2750,5 млн. рублей, при этом сумма недопоступления налога - 550,1 млн. рублей. За 9 месяцев 2010 года количество убыточных организаций возросло, из 53 налогоплательщиков 10 организаций оказались убыточными, при этом сумма убытков составила 12589,6 млн. рублей. Сумма убытков, уменьшающих налоговую базу, за 9 месяцев 2010 года составила 1586,6 млн. рублей, при этом сумма недопоступления налога - 317,3 млн. рублей.

Среди налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в сфере машиностроения и состоящих на налоговом учете в Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 8, почти третья часть организаций осуществляла свою деятельность с убытком. Из 149 налогоплательщиков 40 организаций по итогам 2009 года оказались убыточными, при этом сумма убытков, исчисленных при налогообложении, составила 79228,9 млн. рублей. Сумма убытков, уменьшающих налоговую базу, в 2009 году составила 14470,4 млн. рублей, при этом сумма недопоступления налога - 2894,1 млн. рублей. За 9 месяцев 2010 года из 137 налогоплательщиков уже 54 организации оказались убыточными, при этом сумма убытков, исчисленных при налогообложении за 9 месяцев 2010 года, составила 42299,2 млн. рублей. Сумма убытков, уменьшающих налоговую базу, за 9 месяцев 2010 года составила 15204,5 млн. рублей, при этом сумма недопоступления налога - 3040,9 млн. рублей.

В проверяемом периоде подобная негативная тенденция наблюдалась во всех межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Кроме того, на снижение поступлений налога на прибыль организаций в бюджет в проверяемом периоде в значительной степени повлияли изменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

С ноября 2008 года по июль 2009 года Федеральным Собранием Российской Федерации был принят пакет законов, вносивших около 40 поправок в нормы главы 25 Налогового кодекса, которые, как предполагалось, снизят налоговую нагрузку на организации.

Так, существенно был дополнен перечень доходов, которые не учитываются при исчислении налога на прибыль организаций (статья 251 Налогового кодекса), уточнен перечень расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль органи-

заций (статья 252), внесены уточнения по учету расходов на освоение природных ресурсов для целей налогообложения (статьи 261 и 325), внесен целый пакет уточнений по учету расходов на обязательное и добровольное страхование имущества (статьи 263, 270, 294 и 330), уточнен порядок исчисления налога на прибыль организаций налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения (статья 288), и другие.

Практически все вступившие в силу в указанном периоде поправки в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах носят либеральный характер по отношению к налогоплательщику. Вместе с тем из них можно выделить меры, которые в наиболее сложный период экономического кризиса оказали наибольший экономический эффект, к ним, например, можно отнести уточнение порядка отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам (глава 25 Налогового кодекса), уточнение порядка уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций, а также снижение налоговой ставки.

До 1 января 2009 года действовала налоговая ставка в размере 24 %, при этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке, в размере 6,5 % зачислялась в федеральный бюджет и в размере 17,5 % зачислялась в бюджеты субъектов Российской Федерации. Федеральным законом от 26 ноября 2008 года № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» ставка по налогу на прибыль организаций снижена до 20 %, при этом сумма налога, подлежащая зачислению в федеральный бюджет, изначально должна была исчисляться по налоговой ставке в размере 2,5 %, а сумма налога, подлежащая зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, - по налоговой ставке в размере 17,5 %. Федеральным законом от 30 декабря 2008 года № 305-ФЗ «О внесении изменений в статью 284 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» указанные доли скорректированы до 2 и 18 %, соответственно.

При анализе структуры уплаченных платежей по налогу на прибыль организаций обращает на себя внимание тот факт, что поступления по налогу на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов, в проверяемом периоде существенно увеличились, данные представлены в таблице:

	2009 г.	2010 г.	(млн. руб.) 2010 г. к 2009 г., %
Налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов	72920,5	81974,5	112,4
из них:			
налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями	19882,2	20248,4	101,8
налог на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями	44807,0	54651,9	122,0

Из таблицы видно, что рост налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов, и, соответственно, рост выплаченных дивидендов в 2010 году по сравнению с 2009 годом составил 112,4 %, при этом рост налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, составил 122 %. При этом необходимо отметить, что выплата дивидендов в 2010 году осуществлялась по итогам 2009 года.

Таким образом, на фоне снижения налоговой нагрузки на бизнес в целях стимулирования предприятий в увеличение вложений в модернизацию и расширение производства при значительном снижении в 2009 году доходов консолидированного бюджета Российской Федерации выплата дивидендов не только не сократилась, но и существенно увеличилась.

Согласно статистической налоговой отчетности по форме № 4-НМ «Задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской

Федерации» в проверяемом периоде динамика задолженности налогоплательщиков по уплате налога на прибыль организаций, а также пеней и налоговых санкций по данному налогу в бюджетную систему Российской Федерации представлена в таблице:

(млн. руб.)

	На 1 января 2009 г.	На 1 января 2010 г.	На 1 января 2011 г.
Задолженность по налогу	107559,4	144820,4	176494,2
Задолженность по пеням и штрафам	71466,0	87369,1	92127,8
Всего	179025,4	232189,5	268622,0

Для справки: задолженность по всем налогам, сборам и другим обязательным платежам, а также пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по состоянию на 1 января 2009 года составила 966863,2 млн. рублей, на 1 января 2010 года - 1153908,8 млн. рублей, на 1 января 2011 года - 1098338,3 млн. рублей.

Удельный вес задолженности по налогу на прибыль организаций, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации на указанные даты, соответственно, составил 18,5 %, 20,1 % и 24,5 процента.

В федеральный бюджет задолженность по налогу на прибыль организаций, пеням и налоговым санкциям составила: по состоянию на 1 января 2009 года - 54565,2 млн. рублей, на 1 января 2010 года - 65544,7 млн. рублей, на 1 января 2011 года - 70297,7 млн. рублей.

Анализ структуры задолженности по налогу на прибыль организаций показал, что основная ее часть состоит из задолженности, вероятность взыскания которой невелика. По состоянию на 1 января 2009 года - 54,2 %, на 1 января 2010 года - 48,8 %, на 1 января 2011 года - 46,7 % от суммы данной задолженности составляли платежи, приостановленные к взысканию в связи с введением процедур банкротства, платежи, взыскиваемые судебными приставами, по постановлениям о возбуждении исполнительного производства, платежи, приостановленные к взысканию в связи с вынесением судебного акта о приостановлении решения налогового органа о взыскании задолженности, с вынесением решения вышестоящего налогового органа о приостановлении акта или действия налогового органа.

Рост задолженности в проверяемом периоде является прямым следствием кризисных явлений в экономике, связанным со снижением ликвидности и платежеспособности организаций, и сопровождается высокими рисками потерь федерального бюджета.

Следует отметить, что в 2009 году общая сумма списанной задолженности по налогам, пеням и штрафам, признанным безнадежными к взысканию, составила 127336,7 млн. рублей, в том числе: по федеральным налогам и сборам - 115388,2 млн. рублей, региональным и местным - 11948,5 млн. рублей; в 2010 году - 120001,2 млн. рублей, в том числе: по федеральным налогам и сборам - 109597,4 млн. рублей, региональным и местным - 10403,8 млн. рублей.

2. Анализ эффективности администрирования налога на прибыль организаций за 2009-2010 годы

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 года № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе», одной из функций ФНС России является осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

В целях создания единой системы планирования выездных налоговых проверок; повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков; обеспечения роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно

и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства; сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики; информирования налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок приказом ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ утверждена концепция системы планирования выездных налоговых проверок. В соответствии с основными целями и принципами указанной концепции выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом всестороннем анализе имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от его формы собственности и сумм налоговых обязательств.

Анализ данных статистической налоговой отчетности по форме № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» показал, что в 2009 году налоговыми органами Российской Федерации в результате проведенных контрольных мероприятий в бюджетную систему Российской Федерации дополнительно начислено платежей по налогу на прибыль организаций в сумме 172124,8 млн. рублей, в том числе: по налогу - 129992,8 млн. рублей, по пеням и штрафам - 42132,0 млн. рублей.

В 2010 году налоговыми органами Российской Федерации в результате проведенных контрольных мероприятий в бюджетную систему Российской Федерации дополнительно начислено платежей по налогу на прибыль организаций в сумме 169814,9 млн. рублей, в том числе: по налогу - 131851,2 млн. рублей, пеням и штрафам - 37963,8 млн. рублей.

Кроме того, дополнительно начислено пеней за несвоевременную уплату налога на прибыль организаций в 2009 году в сумме 11434,8 млн. рублей, в 2010 году - 11219,1 млн. рублей.

В последние годы Правительством Российской Федерации были предприняты меры по совершенствованию администрирования налогов и сборов. Так, Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» введены в действие нормы налогового администрирования в отношении исчисления сроков, порядка разъяснения государственным органами действующего налогового законодательства, порядка уплаты и взыскания налогов, администрирования крупнейших налогоплательщиков, проведения налоговыми органами камеральных и выездных проверок, порядка истребования документов у налогоплательщика, процедуры досудебного обжалования, налоговой ответственности. Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» внесены изменения в часть первую Налогового кодекса, направленные на совершенствование правового регулирования изменения сроков уплаты налогов и сборов, а также пеней и штрафов, уточнены меры ответственности за налоговые правонарушения.

Перечисленные нормы законодательства Российской Федерации о налогах и сборах устанавливают жесткие процедуры и временные рамки для налоговых органов, детально регламентируют мероприятия налогового контроля. В то же время указанные нормы налогового законодательства, направленные на сокращение отвлечения оборотных средств налогоплательщиков, стимулирование инвестиционной деятельности и улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми ор-

ганами, сопровождаются высокими рисками потерь консолидированного бюджета Российской Федерации. В условиях либерализации налогового законодательства отсутствуют достаточно эффективные и действенные инструменты налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, что создает ситуацию, провоцирующую недобросовестных налогоплательщиков на налоговые правонарушения.

Анализ контрольной работы, проведенной межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4 и № 8, показал, что по-прежнему остаются причины, препятствующие эффективному налоговому администрированию, - наличие фирм-«однодневок» и существующая система регистрации налогоплательщиков.

Так, Межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 8 в ходе проведения выездной налоговой проверки ООО «ТагАЗ» установлено, что указанный налогоплательщик приобретал услуги по перевозке грузов и услуги агентов у организаций, фактически не осуществлявших предпринимательской деятельности и обладающих признаками фирм-«однодневок». В результате завышение расходов для целей налогообложения ООО «ТагАЗ» составило около 6000,0 млн. рублей.

Межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 4 в результате проведенной выездной налоговой проверки установлено, что в нарушении статьи 252 Налогового кодекса ОАО «Территориальная генерирующая компания № 2» необоснованно включило в состав расходов при определении налоговой базы для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций затраты в сумме 474,1 млн. рублей по оплате услуг агента по договору на организацию и иные действия по приобретению дополнительного природного газа. По результатам встречных проверок налоговым органом установлено, что агенты не участвовали в поставках дополнительного объема газа, не принимали участия в согласовании объемов и цены газа и обладают признаками фирм-«однодневок».

Для справки: в целом по Российской Федерации, по данным ФНС России, количество организаций, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, по состоянию на 1 января 2010 года составило 1746794 организации, суммарная задолженность в бюджет, числящаяся за указанными организациями, составила 244906,1 млн. рублей. Анализ контрольной работы налоговых органов показал, что есть существенные основания большую часть тех организаций, которые не представляют отчетность в налоговые органы или представляют «нулевую» отчетность, квалифицировать как фирмы-«однодневки», созданные с целью уклонения от уплаты налогов в бюджет.

Таким образом, как показывает практика, либерализация налогового законодательства без действенных инструментов налогового контроля сопровождается высокими рисками потерь бюджетной системы Российской Федерации.

Отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их создании, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы, государственной регистрацией физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и государственной регистрацией при прекращении физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, а также в связи с ведением государственных реестров (Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей), регулируются Федеральным законом от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Представляется необходимым усиление контроля при государст-

венной регистрации и ликвидации предприятий. Такой контроль поможет выявить фирмы-«однодневки» еще на стадии регистрации.

3. Анализ арбитражной практики в отношении налога на прибыль организаций

С 1 января 1999 года определение цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения регламентируется положениями статьи 40 Налогового кодекса. В соответствии с пунктом 1 указанной статьи для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. При этом пунктом 2 статьи 40 Налогового кодекса определен перечень случаев, в которых налоговыми органами предоставлено право контролировать соответствие цен, примененных сторонами сделки, уровню рыночных цен, а именно: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

При наличии вышеуказанных оснований законодательство предусматривает право налоговых органов вынести решение о доначислении налога и налоговых санкций, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Основные проблемы положений статьи 40 Налогового кодекса, потребовавшие разрешения в судебном порядке, можно сгруппировать следующим образом:

1. О правомерности налогового контроля за ценой, применяемой налогоплательщиками.

Положения статьи 40 Налогового кодекса являлись предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года № 441-О и № 442-О), который во всех случаях признал данные положения конституционными, обратив внимание на то, что условные методы расчета налоговой базы, предусмотренные статьей 40 Налогового кодекса, в том числе абзацем первым пункта 3, применяются, только когда есть основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу. Указанными определениями Конституционный Суд Российской Федерации ограничил круг ситуаций, когда соответствие цен сделок рыночному уровню может быть оспорено налоговыми органами.

2. О правомерности налогового контроля за ценами на имущественные права и гражданско-правовые обязательства.

Согласно статье 40 Налогового кодекса под контроль попадают цены на товары, работы и услуги. Определения терминов «товар», «работа», «услуга» в целях налогообложения даны в статье 38 Налогового кодекса. При этом вопросом спора является вопрос возможности контроля цен на имущественные права и гражданско-правовые обязательства, которые не могут быть отнесены к передаче товаров, выполнению работ, оказанию услуг. По вопросу распространения действия статьи 40 Налогового кодекса на гражданско-правовые сделки, которые не относятся к обязательствам по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг), таких как займы, судебная практика также складывается в пользу невозможности применения данной статьи.

3. Об определении взаимозависимых лиц и достаточности критерия взаимозависимости для оспаривания налоговыми органами цен сделок.

Налоговое законодательство не закрывает перечень взаимозависимых лиц и дает право суду признать стороны сделки взаимозависимыми по другим основаниям, которые влияют на условия совершения сделки. В то же время сложившаяся судебная прак-

тика показывает, что один лишь факт взаимозависимости сторон сделки не может быть основанием для доначисления сумм налога.

4. О применении термина «непродолжительный период времени».

Из анализа арбитражной практики, связанной с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса, можно сделать вывод, что таким периодом является месяц. Сопоставление цен сделок, имевших место в более продолжительный период времени, как правило, признается судами неправомерным.

5. Об определении «официального источника информации».

В законодательстве о налогах и сборах данный термин никак не определен. Один из распространенных источников, которым оперировали налоговые органы - статистическая информация. В то же время информация органов статистики о ценах в подавляющем большинстве случаев не признавалась судами официальным источником информации, так как содержит усредненные данные о ценах на определенные виды товара.

Исходя из вышеизложенного, по спорным вопросам применения существующего налогового законодательства в области контроля за трансфертными ценами можно сделать вывод, что их разрешение в рамках судебной практики не представляется возможным, и для эффективного исполнения налоговыми органами своих обязанностей требуется внесение уточнений в законодательное регулирование, в частности, в нормы Налогового кодекса.

В ходе настоящего контрольного мероприятия проведен анализ информации, представленной ФНС России, об арбитражной практике в отношении налога на прибыль организаций по вопросам трансфертного ценообразования за период 2009-2010 годов между налогоплательщиками и такими налоговыми органами как межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, управления ФНС России по г. Москве, г. Санкт-Петербургу, Краснодарскому краю, Московской, Кемеровской, Магаданской и Челябинской областям. Анализ показал, что в силу того, что в ходе контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами, доначисления налогов по основаниям, предусмотренным в статье 40 Налогового кодекса, не получили широкого распространения и являются единичными случаями, то и налоговые споры по данным основаниям также единичны.

В период 2009-2010 годов с участием вышеназванных налоговых органов в арбитражных судах Российской Федерации рассмотрено 40 дел о признании недействительными доначислений налога на прибыль организаций, произведенных налоговыми органами на основании статьи 40 Налогового кодекса, из них в пользу налоговых органов рассмотрено всего 3 дела, в пользу налогоплательщиков - 35 дел, на новое рассмотрение - 2 дела.

4. Анализ эффективности мер, направленных против минимизации налоговых обязательств с использованием трансфертного ценообразования

Анализ практики применения трансфертного ценообразования хозяйствующими субъектами Российской Федерации показал, что в основе всех схем трансфертного ценообразования лежит групповое структурирование бизнеса, при этом налогоплательщики с целью налоговой оптимизации используют следующие основные способы применения трансфертных цен:

- концентрация прибыли в компании, которая платит налог на прибыль организаций в том субъекте Российской Федерации, который предоставляет льготные условия налогообложения в форме применения пониженной ставки налога на прибыль организаций;

- концентрация прибыли в организациях на территории Российской Федерации, которые в дальнейшем переводят ее в пользу третьих лиц, и прекращают свою деятельность, не уплатив налоги;

- концентрация прибыли в организациях, которые являются налогоплательщиками в иностранных государствах с льготными условиями налогообложения.

С момента вступления в силу главы 25 Налогового кодекса возможности налогового планирования с целью минимизации налоговых платежей существенно снизились. Ранее, на основании Закона Российской Федерации от 14 июля 1992 года № 3297-1 «О закрытом административно-территориальном образовании» и Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», государственные органы административно-территориальных образований имели право предоставлять дополнительные льготы по налогам, в том числе по федеральным, создавали предпосылки для предоставления значительных льгот и, соответственно, для привлечения в эти районы инвестиций. Таким образом, закрытые административно-территориальные образования позволяли практически отказаться от уплаты налогов на территории Российской Федерации.

На сегодняшний день на территории Российской Федерации возможны механизмы трансфертного ценообразования с использованием особых экономических зон, созданных на основании федеральных законов от 22 июля 2005 года № 116-ФЗ «Об Особых экономических зонах в Российской Федерации», от 10 января 2006 года № 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» и от 31 мая 1999 года № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области». Резиденты указанных особых экономических зон осуществляют предпринимательскую деятельность на льготных условиях, пользуясь некоторыми налоговыми преференциями. В настоящее время схема налогового планирования, основывающаяся на применении трансфертного ценообразования на территории Российской Федерации с использованием особых экономических зон, не получила широкого распространения.

В то же время, как было указано выше, на территории Российской Федерации остается актуальным вопрос минимизации налогов с помощью трансфертного ценообразования в фирмах-«однодневках» с последующей ликвидацией данных фирм.

Наиболее действенным механизмом в части возможности минимизации налоговых платежей является международное трансфертное ценообразование, основанное на схеме использования офшорных зарубежных стран. В некоторых зарубежных офшорах ставка налога на прибыль для иностранных корпораций значительно ниже ставки налога на прибыль организаций, установленной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Для группы компаний представляется целесообразным размещать центры прибылей, сосредотачивая там свои ресурсы, на территориях, находящихся под юрисдикцией иностранных государств, предусматривающих налогообложение доходов от источников за пределами таких государств (территорий) по пониженным или нулевым налоговым ставкам. Данные территории не имеют традиционной системы налогообложения и налогового учета и (или) предоставляют информацию о налогах и сборах только при наличии международных соглашений об обмене такой информацией или не предоставляют ее не при каких условиях.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса приказом Минфина России от 13 ноября 2007 года № 108н утвержден Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны). Основное назначение данного Перечня - не допустить использование нулевой ставки налога на прибыль с дивидендов, получаемых компаниями от участия в капитале других организаций, зарегистрированных в офшорных зонах. Так как указанный нормативный документ касается исключительно вопросов

дивидендов, то мер противодействия для использования наиболее распространенных схем налогового планирования он не создает.

Следует отметить, что материальные активы являются не самым распространенным объектом сделок в используемых схемах налогового планирования. Это объясняется наличием более широкого контроля со стороны государства. При экспорте для сравнения цен доступна, например, таможенная статистика о ценах на идентичные товары, то есть налоговым органам легче доказать неправильность примененных цен.

Наиболее широкое распространение имеет трансфертное ценообразование в области продажи услуг или нематериальных активов (патенты, лицензии, программное обеспечение). Обычной схемой для российских компаний является концентрация определенных видов деятельности, таких как владение патентами, торговыми марками, осуществление менеджмента группы, в заграничной холдинговой компании. Чаще всего в качестве юрисдикции для холдинговой компании выбирают Республику Кипр, так как там действуют достаточно низкие ставки налогообложения.

Следует отметить, что на сегодняшний день законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете не позволяет пользователю финансовой отчетности получить информацию о прибыли, сформированной компанией за рубежом в фирмах, являющихся зависимыми. Однако показательными являются данные об иностранных инвестициях в российскую экономику. Так, по данным Федеральной службы государственной статистики, по состоянию на конец сентября 2010 года накопленный иностранный капитал в экономике России составил 266,0 млрд. долл. США. В январе-сентябре 2010 года в экономику России поступило 47,5 млрд. долл. США иностранных инвестиций. Объем выведенных инвестиций, поступивших ранее в Россию из-за рубежа, составил в январе-сентябре 2010 года 53,3 млрд. долл. США.

Объем накопленных иностранных инвестиций в экономике России по основным странам-инвесторам представлен в таблице:

	Всего, млн. долл. США	Доля в % к итогу	Поступило в январе-сентябре 2010 г., млн. долл. США
Всего инвестиций	265954	100,0	47488
из них по основным странам-инвесторам	220031	82,7	32661
в том числе:			
Кипр	57600	21,6	5635
Нидерланды	44184	16,6	7507
Люксембург	32228	12,1	1258
Германия	22656	8,5	7520
Великобритания	18899	7,1	4240
Китай	10543	4,0	1494
Ирландия	9467	3,6	1229
Япония	8897	3,3	818
Франция	8211	3,1	2098
США	7346	2,8	862

Из таблицы видно, что более половины инвестиций в российскую экономику осуществлено из Кипра, Нидерландов и Люксембурга, из стран с более льготным налогообложением, чем в Российской Федерации.

Таким образом, манипулирование трансфертными ценами приносит организациям, осуществляющим деятельность на территории Российской Федерации, значительную экономию на налогах, в основном во внешнеторговой деятельности. Возможности внутреннего налогового планирования с помощью трансфертных цен существенно ограничены. Практика перераспределения прибыли в рамках группы компаний в пределах одной страны не может быть причиной снижения налоговых поступлений в бюджет в связи с манипулированием трансфертными ценами в случае эффективного налогового администрирования, отсутствия внутренних офшоров и мошенничества и потому не

представляет существенной угрозы для консолидированного бюджета Российской Федерации, чего нельзя сказать о внешних офшорах.

В соответствии с концептуальным подходом, предусмотренным Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 годы, одобренными Правительством Российской Федерации, в среднесрочной перспективе предусматривалось внесение изменений в налоговое законодательство по следующим направлениям:

- контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения;
- введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций.

В 2009 году Правительством Российской Федерации внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который 19 февраля 2010 года принят в первом чтении (постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации от 19 февраля 2010 года № 3253-5 ГД).

Законопроектом предусматривается признать утратившими силу статьи 20 и 40 Налогового кодекса и одновременно дополнить часть первую Налогового кодекса разделом V.I «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль соответствия цен, примененных в сделках, рыночным или регулируемым ценам. Соглашение о ценообразовании», устанавливающим соответствующие правоотношения и определяющим для целей налогообложения общие положения о взаимозависимых лицах и контролируемых сделках, а также о признании соответствия цен, примененных в сделках, рыночным или регулируемым ценам.

По мнению разработчиков, принятие данного законопроекта повысит эффективность налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, создаст действенные механизмы противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Как показала проверка, Минфин России письмом от 30 октября 2009 года № 03-02-07/2-176 направил на заключение указанный проект федерального закона в ФНС России. ФНС России, рассмотрев законопроект, в письме, направленном в адрес Минфина России 17 ноября 2009 года № ШТ-20-3/1708, констатировала о невозможности применения данного законопроекта на практике. В 2009 году ФНС России дважды рассматривала аналогичные законопроекты. По мнению ФНС России, все представленные Минфином России варианты данного законопроекта нуждались в доработке ввиду отсутствия четко прописанных норм: о предмете соглашений о ценообразовании и механизме внесения изменений в уже заключенные соглашения, об официальных источниках информации о рыночных ценах, об используемом понятийном аппарате и другие.

ФНС России отмечала, что недостатки законопроектов не позволяют как контролировать налоговым органам уровень применяемых цен, так и самим налогоплательщикам корректно и без налоговых рисков применять цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения.

Также необходимо отметить, что эффективное применение предлагаемых законопроектом мер контроля за трансфертным ценообразованием в налоговых целях во многом зависит от ряда дополнительных факторов, среди которых особое место занимает организация работы в налоговых органах по контролю за трансфертным ценообразованием. Контроль за трансфертным ценообразованием является одним из самых сложных

видов налогового контроля. По этой причине, в случае одобрения предлагаемой редакции законопроекта, потребуются создание особого подразделения ФНС России, состоящего из сотрудников с соответствующей профессиональной подготовкой.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 3.1.19 Плана работы Счетной палаты на 2010 год на проект федерального закона № 305289-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» подготовлено и направлено в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации заключение Счетной палаты (протокол от 2 апреля 2010 года № 15К (717), пункт 11), в котором отмечены замечания к законопроекту и внесены предложения по устранению его недостатков.

В 2010 году Правительством Российской Федерации внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект федерального закона № 392729-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков», который 22 октября 2010 года принят в первом чтении (постановление Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации от 22 октября 2010 года № 4311-5 ГД).

Согласно пояснительной записке к указанному проекту он позволит решить 3 задачи: сделает бессмысленным перемещение холдингами центров прибыли между регионами в целях налоговой минимизации, упростит администрирование и позволит бизнесу без налогообложения перемещать денежные и материальные ресурсы внутри группы.

Консолидация налогоплательщиков будет возможна, если доля непосредственного или косвенного участия основного общества в дочерних компаниях составляет не менее 90 %. При этом «консолидированный налогоплательщик» может образоваться, если для всех участников группы в совокупности сумма начислений федеральных налогов за год превысит 15 млрд. рублей, суммарный объем выручки - 100 млрд. рублей, а сумма активов - 1 трлн. рублей.

Согласно проекту группа компаний сможет выбрать «ответственного участника», который и будет представлять в налоговый орган единую декларацию по налогу на прибыль организаций. Для распределения доходов от налога на прибыль организаций, поступающих от консолидированных групп налогоплательщиков, между бюджетами субъектов Российской Федерации законопроектом предусмотрено, что налоговую базу каждого участника консолидированной группы будет определять ответственный налогоплательщик исходя из доли компании в общей численности работников и в остаточной стоимости амортизируемого имущества группы.

Следует отметить, что предложенный законопроектом порядок определения налоговой базы способом суммирования прибылей и убытков всех участников группы фактически означает, что отрицательные результаты отдельных предприятий будут уменьшать прибыль, полученную другими предприятиями, входящими в группу, что повлечет снижение общей суммы налога на прибыль организаций, поступающей в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Также необходимо отметить, что статьями 313, 314 Налогового кодекса установлен специальный учет для целей исчисления налога на прибыль - «налоговый учет», который принципиально отличается от учета, ведущегося в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Как правило, при сопоставлении итоговых данных налогового и бухгалтерского учетов организации образуется разница.

В случае введения законопроекта о консолидированном налогоплательщике в силу в отдельно взятой организации отрыв итоговых данных бухгалтерского учета от данных налогового учета несомненно возрастет, что создаст дополнительные трудности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

Согласно пункту 17 статьи 2 данного законопроекта выездные налоговые проверки по вопросам своевременности и правильности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций участниками консолидированной группы налогоплательщиков проводятся в отношении всех участников этой группы налогоплательщиков одновременно по решению налогового органа по месту учета ответственного участника такой группы. Следует отметить, что согласно требованиям законопроекта консолидация налогоплательщиков будет возможна только в крупных компаниях, в число таких групп может входить не один десяток организаций. В связи с тем, что срок проведения выездных налоговых проверок ограничен, провести одновременно во всех организациях, входящих в хозяйствующую группу, выездную налоговую проверку будет крайне затруднительно. В случае введения законопроекта о консолидированном налогоплательщике в силу ФНС России необходимо будет пересмотреть концепцию системы планирования выездных налоговых проверок. В противном случае меры налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками могут снизить свою эффективность.

Исходя из изложенного, можно констатировать, что использование схем уклонения от уплаты налогов, в том числе с помощью трансфертного ценообразования, является угрозой для стабильности бюджета Российской Федерации на сегодняшний день существует острая необходимость внесения поправок в Налоговый кодекс.

В то же время проекты федеральных законов № 305289-5 и № 392729-5 содержат множество положений, которые неизбежно будут приводить к противоречиям между налогоплательщиками и налоговыми органами. Оба законопроекта требуют доработки, чтобы исключить риски неоднозначного толкования законодательных норм участниками налоговых правоотношений и гарантировать работоспособность нового механизма контроля.

5. Анализ зависимости доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации от платежей по налогу на прибыль организаций

Согласно статье 56 Бюджетного кодекса Российской Федерации зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации подлежит доход от налога на прибыль организаций по ставке, установленной для зачисления указанного налога в бюджеты субъектов Российской Федерации, по нормативу 100 %. При этом статьей 284 Налогового кодекса установлено, что сумма налога на прибыль организаций, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 %, зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налог на прибыль организаций является существенным источником доходов бюджетов субъектов Российской Федерации. При этом прибыль хозяйствующих субъектов является таким показателем, которым легко манипулировать при помощи бухгалтерской отчетности. Налоговая база по налогу на прибыль организаций с помощью трансфертного ценообразования может обладать значительной мобильностью.

Существование предприятий, имеющих большое количество обособленных подразделений, затрудняет определение территории, на которой создается прибыль. Нормы налогового законодательства, требующие уплаты налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, пропорционально среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, зачастую не выполняются.

Анализ данных статистической налоговой отчетности по форме № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет-

ную систему Российской Федерации» показал, что налоговая база по налогу на прибыль организаций неравномерно распределяется по территории Российской Федерации.

Согласно указанной статистической налоговой отчетности в 2009 году в целом по Российской Федерации общая сумма налога на прибыль, поступившая в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, составила 1069029,4 млн. рублей, из которых сумма налога на прибыль организаций, поступившая в бюджет г. Москвы, составила 337513,2 млн. рублей, или 31 % от общей суммы налога, поступившей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации.

Также к регионам - лидерам по консолидации налоговой базы по налогу на прибыль организаций можно отнести такие регионы как г. Санкт-Петербург (6,2 %), Московская область (5,2 %), Ханты-Мансийский автономный округ - Югра (5,7 %) и Красноярский край (2,1 %). Так, в 2009 году с территорий 5 субъектов Российской Федерации поступило 50,2 % налога на прибыль организаций, с территории других 72 субъектов Российской Федерации - 49,8 процента.

В 2010 году общая тенденция не изменилась. Согласно статистической налоговой отчетности в 2010 году в целом по Российской Федерации общая сумма налога на прибыль организаций, поступившая в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, составила 1519371,4 млн. рублей, из которых сумма налога на прибыль, поступившая в бюджет г. Москвы составила 441928,4 млн. рублей, или 29,1 % от общей суммы налога, поступившей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. В 2010 году к регионам - лидерам по консолидации налоговой базы по налогу на прибыль организаций можно отнести г. Санкт-Петербург (5,9 %), Московскую область (4,8 %), Ханты-Мансийский автономный округ - Югру (4,9 %) и Красноярский край (4,6 процента).

Вышеприведенные показатели свидетельствуют о том, насколько широко в Российской Федерации распространено трансфертное ценообразование с целью консолидации прибыли в г. Москве, поскольку именно в этом субъекте Российской Федерации, как правило, сосредоточены головные компании крупных российских холдингов.

Согласно статистической налоговой отчетности более половины поступлений налога на прибыль организаций составляют поступления от компаний, состоящих в качестве крупнейших налогоплательщиков на налоговом учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Для данных компаний характерной чертой является применение внутренних или корпоративных цен, перетекание средств между головной организацией и дочерними подразделениями. Так, в 2009 году указанными компаниями исчислено к уплате налога на прибыль организаций в сумме 673275,9 млн. рублей, или 53,3 % от общей суммы исчисленного налога в целом по Российской Федерации, за 9 месяцев 2010 года - 631407,1 млн. рублей, или 52,2 процента.

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков с 18 % до 13,5 %. Законодательными (представительными) органами более 40 субъектов Российской Федерации снижена ставка налога на прибыль для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса.

Как показала проверка, согласно статистической налоговой отчетности по форме № 5-П «Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций» сумма выпадающего дохода по налогу на прибыль организаций в связи с установлением законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации пониженной ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков

в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса в 2009 году составила 38450,3 млн. рублей, за 9 месяцев 2010 года - 30298,9 млн. рублей.

Наибольшие налоговые преференции предоставили следующие субъекты Российской Федерации:

	2009 г.		9 месяцев 2010 г.	
	млн. руб.	%	млн. руб.	%
Российская Федерация, всего	38450,3	100	30298,9	100
в том числе:				
Ханты-Мансийский АО - Югра	15472,8	40,2	9556,4	31,5
Пермский край	5434,2	14,1	4977,7	16,4
г. Москва	5059,8	13,2	3327,1	11,0
Тюменская область	3071,4	8,0	3728,9	12,3
Оренбургская область	2119,6	5,5	1462,9	4,8
г. Санкт-Петербург	1943,1	5,1	1181,5	3,9
Самарская область	1740,9	4,5	83,6	0,3
Красноярский край	381,0	1,0	3919,8	13,0
другие	3227,5	8,4	2061,0	6,8

Из таблицы видно, что наибольшие налоговые преференции предоставили законодательные органы Ханты-Мансийского автономного округа - Югры и Пермского края.

При этом следует отметить, что из общей суммы предоставленных налоговых льгот в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса сумма льгот налогоплательщикам, состоящим на налоговом учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в 2009 году составила 32530,7 млн. рублей, или 84,6 %, за 9 месяцев 2010 года - 22470,7 млн. рублей, или 74,2 %, данные приведены в таблице:

Инспекции	2009 г.			9 месяцев 2010 г.		
	количество организаций	млн. руб.	%	количество организаций	млн. руб.	%
Российская Федерация, всего		38450,3	100,0		30298,9	100,0
МРИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, всего	90	32530,7	84,6	66	22470,7	74,2
в том числе:						
МРИ № 1	31	27572,4	71,7	10	18251,9	60,2
МРИ № 2	3	98,6	0,3	2	144,6	0,5
МРИ № 3	8	2536,6	6,6	10	1936,2	6,3
МРИ № 4	7	334,8	0,9	6	233,1	0,8
МРИ № 5	3	189,1	0,5	2	423,4	1,4
МРИ № 6	10	835,4	2,2	10	711,7	2,3
МРИ № 7	12	485,9	1,2	8	224,4	0,7
МРИ № 8	4	384,3	1,0	4	466,3	1,5
МРИ № 9	12	93,6	0,2	14	79,3	0,2

Из таблицы видно, что наибольшая сумма налоговых льгот предоставлена налогоплательщикам, состоящим на налоговом учете в МРИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 и № 3, то есть крупнейшим налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в сфере добычи и переработки нефти и производстве табачной продукции.

Так, согласно статье 4 закона Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 30 ноября 2004 года № 65-оз «О ставках налога на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа - Югры» ставка налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, снижается на 4 процентных пункта для организаций, занимающихся добычей полезных ископаемых и (или) производством нефтепродуктов и осуществляющих расходы в отчетном (налоговом) периоде на следующие цели (в совокупности):

- освоение природных ресурсов на территории Ханты-Мансийского автономного округа - Югры;

- осуществление капитальных вложений на территории Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, в том числе на освоение месторождений углеводородного сырья.

По данным ФНС России, в 2009 году из 15472,8 млн. рублей недопоставленного налога на прибыль организаций в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа - Югры сумма в размере 15140,8 млн. рублей, или 97,9 %, приходилась на 17 организаций. За 9 месяцев 2010 года из 9556,4 млн. рублей недопоставленного налога на прибыль организаций в бюджет Ханты-Мансийского автономного округа - Югры сумма в размере 9336,7 млн. рублей, или 97,7 %, приходилась всего на 1 организацию. Все организации являются представителями крупного бизнеса и состоят на налоговом учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Согласно статье 15 закона Пермского края от 30 августа 2001 года № 1685-296 «О налогообложении в Пермской области» (в редакции от 24 ноября 2009 года) ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджет Пермской области, установлена в размере 13,5 % для следующих категорий налогоплательщиков:

- организаций, среднесписочная численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 10 человек;

- организаций, у которых доход, определяемый в соответствии со статьей 248 Налогового кодекса, по итогам налогового (отчетного) периода по налогу на прибыль организаций превышает в совокупности 100 тыс. рублей;

- организаций, указанных в подпунктах 2-8 и 17 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса, то есть для банков, страховщиков, негосударственных пенсионных фондов, инвестиционных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг, ломбардов, организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых), а также бюджетных учреждений.

По данным ФНС России, в 2009 году из 5434,2 млн. рублей недопоставленного налога на прибыль организаций в бюджет Пермского края сумма в размере 4188,9 млн. рублей, или 77,1 %, приходилась на 28 организаций. За 9 месяцев 2010 года из 4977,7 млн. рублей недопоставленного налога на прибыль организаций в бюджет Пермского края сумма в размере 4062,8 млн. рублей, или 81,6 %, приходилась на 26 организаций. Все организации являются представителями крупного бизнеса и состоят на налоговом учете в межрегиональных инспекциях ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Следует отметить, что согласно закону Пермского края от 2 сентября 2010 года № 663-ПК «Об утверждении отчета об исполнении бюджета Пермского края за 2009 год» бюджет Пермского края в 2009 году по доходам составил 65513,9 млн. рублей, по расходам - 73823,8 млн. рублей с дефицитом в сумме 8309,8 млн. рублей. При этом, как было указано выше, выпадающие доходы бюджета Пермского края от снижения ставки по налогу на прибыль составили в 2009 году 5434,2 млн. рублей.

Таким образом, приведенные выше данные дают основания полагать, что налоговые преференции, предоставляемые на основании пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса, не являются решающим фактором в принятии решений об инвестициях в том или ином регионе.

Следует отметить, что согласно Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года, одобренной распоряжением Правительства Российской Федерации от 8 августа 2009 года № 1123-р, органам государственной власти субъектов

Российской Федерации необходимо осуществлять меры, направленные на обеспечение увеличения поступлений по налогам в бюджеты субъектов Российской Федерации и осуществление анализа обоснованности и эффективности применения налоговых льгот и принятие мер по их оптимизации.

Выводы

1. В 2009 году в консолидированный бюджет Российской Федерации платежи по налогу на прибыль организаций поступили в сумме 1264449,2 млн. рублей, что почти в 2 раза меньше, чем в 2008 году. В 2010 году в бюджетную систему Российской Федерации платежи по налогу на прибыль организаций поступили в сумме 1774397,6 млн. рублей.

В 2010 году по сравнению с 2008 годом доля платежей, поступивших в федеральный бюджет, уменьшилась более чем в 2 раза - с 30,3 % до 14,4 % в общей сумме поступивших платежей по налогу на прибыль организаций, при этом доля платежей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации увеличилась в 1,2 раза - с 69,7 % до 85,6 процента.

2. На фоне снижения налоговой нагрузки на бизнес в целях стимулирования предприятий в увеличение вложений в модернизацию и расширение производства и при значительном снижении доходов консолидированного бюджета Российской Федерации выплата дивидендов не только не сократилась, но и существенно увеличилась.

Рост налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов, и, соответственно, рост выплаченных дивидендов в 2010 году по сравнению с 2009 годом составил 112,4 %, при этом рост налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, составил 122 процента.

3. В 2008-2010 годах наблюдался значительный рост задолженности налогоплательщиков в консолидированный бюджет Российской Федерации по налогу на прибыль организаций.

Задолженность в части налога на прибыль организаций на 1 января 2011 года составила 268622,0 млн. рублей, из которой 46,7 % приходится на задолженность с низкой вероятностью взыскания.

Рост задолженности в проверяемом периоде является прямым следствием кризисных явлений в экономике, связанным со снижением ликвидности и платежеспособности организаций, и сопровождается высокими рисками потерь федерального бюджета.

4. В условиях либерализации налогового законодательства отсутствуют эффективные и действенные инструменты налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налога на прибыль организаций, что создает потенциальную ситуацию, провоцирующую недобросовестных налогоплательщиков на налоговые правонарушения.

По-прежнему остаются причины, препятствующие эффективному налоговому администрированию, - наличие фирм-«однодневок» и существующая система регистрации налогоплательщиков.

Представляется необходимым усиление контроля при государственной регистрации и ликвидации предприятий. Такой контроль поможет выявить фирмы-«однодневки» еще на стадии регистрации.

5. Использование схем уклонения от уплаты налогов, в том числе с помощью трансфертного ценообразования, является угрозой для стабильности бюджета, на сегодняшний день существует острая необходимость внесения поправок в Налоговый кодекс.

В то же время проекты федеральных законов № 305289-5 и № 392729-5 являются излишне сложными, содержат множество положений, которые неизбежно будут при-

водить к противоречиям между налогоплательщиками и налоговыми органами. Оба законопроекта требуют доработки, чтобы исключить риски неоднозначного толкования законодательных норм участниками налоговых правоотношений и гарантировать работоспособность нового механизма контроля.

6. В Российской Федерации широко распространено трансфертное ценообразование в целях консолидации прибыли в г. Москве, поскольку именно в этом субъекте Российской Федерации сосредоточены головные компании крупных российских холдингов.

Поступивший налог на прибыль организаций в бюджет г. Москвы составил: в 2009 году - 337513,2 млн. рублей, или 31 % от общей суммы налога, подлежащего зачислению в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации; в 2010 году - 441928,4 млн. рублей, или 29,1 процента.

7. Сумма выпадающего дохода по налогу на прибыль организаций в связи с установлением законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации пониженной ставки налога для отдельных категорий налогоплательщиков в соответствии с пунктом 1 статьи 284 Налогового кодекса в 2009 году составила 38450,3 млн. рублей, за 9 месяцев 2010 года - 30298,9 млн. рублей.

Наибольшие налоговые преференции предоставили законодательные органы Ханты-Мансийского автономного округа - Югры и Пермского края.

Налоговые преференции, предоставляемые на основании пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса, не являются решающим фактором в принятии решения об инвестициях в том или ином регионе.

Предложения

Направить отчет о результатах проверки в Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

И. В. ВАСИЛЬЕВ