

УДК 346.62

НЕЗАКОННОЕ ВОЗМЕЩЕНИЕ НДС НА ВНУТРЕННЕМ РЫНКЕ

М. Г. Сокуров, К. В. Лавринюк

**ГУ МВД России по Пермскому краю, г. Пермь, Россия;
Санкт-Петербургский университет МВД России, г. Санкт-Петербург, Россия**

ILLEGAL REIMBURSEMENT OF VAT (VALUE-ADDED TAX) IN THE DOMESTIC MARKET

M. G. Sokurov, K. V. Lavrinyuk

**Main Department of the Ministry of Internal Affairs
of Russia for Perm region, Perm, Russia;
St. Petersburg University of Ministry of Internal Affairs
of Russia, St. Petersburg, Russia**

Summary. Illegal reimbursement of vat (value-added tax) in the domestic market as one of the ways to commit fraud against the state. Particularities of applicable schemes of VAT reimbursement from the budget, the concept of tax schemes, study of the crime execution mechanism.

Key words: value-added tax; fraud; budget; tax scheme; taxpayers; tax reporting; overstatement of expenses; embezzlement of budget funds.

В России налог на добавленную стоимость (НДС) действует с 1992 года. Максимальная ставка НДС в Российской Федерации после его введения составляла 28 %, затем была понижена до 20 %, а с 1 января 2004 года установлена в размере 18 %. В последнее время высказываются предложения полностью отменить НДС в России или ещё существеннее сократить его. Впрочем, по мнению экспертов, в ближайшее время изменений по НДС не предвидится, так как за счёт этого налога формируется около четверти федерального бюджета России.

При этом существенная доля хищений путём мошенничества приходится на различного рода правонарушения, связанные с уплатой и возмещением налога на добавленную стоимость (НДС). В частности, с хищением денежных средств путём необоснованного возвращения НДС. Выбор предмета определяется как широким распространением данного вида мошенничества, так и внушительностью сумм причиняемого ущерба. Обусловлено это относительной простотой реализации преступного намерения в сочетании с весьма высокими дивидендами, приносимыми данными операциями.

Тема настоящей статьи является очень важной и актуальной, особенно в условиях отсутствия развёрнутых научных исследований в данной области налогообложения. Незаконное возмещение НДС приобрело такие масштабы, что ставит под сомнение саму целесообразность применения налога на добавленную стоимость. Современные отечественные публикации приводят, в основном, лишь технические детали налогообложения. В то же время очень мало работ авторов, высказывающих научно обоснованные подходы по пресечению необоснованного возмещения НДС, и определяющих механизм их практической реализации.

Особенностью применяемых схем возмещения из бюджета НДС является то, что в данном случае в положение должника ставится государство, тогда как в большинстве случаев имеет место его введение в заблуждение относительно правомерности возмещения налогоплательщику сумм НДС, уплаченных поставщикам. Подобные факты в последнее время приобрели массовый характер, а итоговые суммы возмещения НДС в Российской Федерации ежегодно возрастают. Недобросовестные налогоплательщики превратили возмещение НДС в крупнейший источник доходов.

НДС – один из видов косвенных бюджетобразующих налогов. Он представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости которая, создаётся на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесённых на издержки производства и обращения. Статья 164 Налогового кодекса

Российской Федерации (НК РФ) «Налоговые ставки» регламентирует размер налоговых ставок по НДС. По смыслу статьи 164 налогообложение по налоговой ставке 18 % (в прошлые периоды 20 %) производится во всех случаях, кроме реализации товаров (работ, услуг) на экспорт, продовольственных товаров (овощей) и некоторых видов товаров для детей. В мировой практике НДС считается одним из наиболее эффективно работающих налогов, стимулирующих национального производителя. Во второй половине XX века в развитых странах его вводили, чтобы ограничить перепроизводство.

Впервые налог на добавленную стоимость был введён во Франции в 1954 г. Затем НДС получил большое распространение – сначала в других странах Европы, а позднее – в странах Азии, Африки и Латинской Америки. На сегодня налог на добавленную стоимость взимается более чем в 130 странах мира. Его размер отличается от 5 до 28 %. Например, ставка НДС в Японии составляет 5 %, в Канаде – 7 %, в Панаме – 5 %, а в России – 18 %.

Из экономически развитых стран НДС отсутствует в США, Швейцарии и Австралии, где вместо него действует налог с продаж по ставке от 2 до 11 %.

Также следует отметить, что наличие НДС является обязательным условием для вступления новых членов в Европейский Союз [1].

Налог на добавленную стоимость имеет высокую эффективность с фискальной точки зрения. Широкая база налогообложения, которая включает не только товары, но и работы и услуги, обеспечивает надёжность и стабильность поступлений в бюджет. Универсальные ставки согласно мысли законодателя должны облегчать как исчисление налога для его плательщиков, так и контроль налоговых органов за правильностью и своевременностью его уплаты. Взимание НДС на всех этапах движения товаров, работ, услуг должно влечь равномерное распределение налогового бремени между всеми субъектами хозяйствования.

Однако данный вид налога имеет существенный побочный эффект, с которым на практике оказалось связано введение привлекательной его черты – механизма возмещения сумм налога, уплаченных в составе цены товара (работ, услуг). Используя его, при помощи мошеннических схем недобросовестные налогоплательщики одновременно избегают уплаты налоговых обязательств и получают возмещение неуплаченного налога из бюджета.

Налоговая схема в понимании исследователей – это совокупность предпринимательских взаимоотношений налогоплательщика со своими контрагентами. Она выстроена в такой конфигурации юридических оснований и при таком субъектном составе, когда в сравнении с неким тривиальным вариантом достигается эффект уменьшения налоговой нагрузки. Либо совокупной – для всех участников, либо локальной – хотя бы для одного из участников схемы, а то и неправомерного возмещения сумм налога на добавленную стоимость. В тех случаях, когда деловая цель схемы прямо нарушает интересы государства и схема создаётся, чтобы заведомо неправомерно возратить неуплаченный ранее налог либо предотвратить образование объекта налогообложения запрещёнными способами, чем и нарушить государственные интересы, такая схема является противоправной [2].

Организации-налогоплательщики, осуществляющие производство детских товаров производят начисление НДС по ставке 10 %. При этом к возмещению из бюджета ими предъявляются суммы налога, уплаченные поставщикам сырья, материалов и комплектующих по ставке 20 %. У фирмы-поставщика приобретаются сырьё и комплектующие для производства конкретного объёма товаров детского ассортимента. Всё это сырьё, не поступая в адрес налогоплательщика, сразу направляется им в организацию, с которой заключается договор на изготовление детской продукции нужного ассортимента и объёма.

Изготовленные товары реализуются одному покупателю путём отгрузки напрямую от организации-производителя. Как правило, все три организации, участвующие в указанных сделках, иногородние, поставщик, покупатель и организация-производитель – это фирмы «однодневки», в которых провести встречную проверку будет невозможно.

В процессе подготовки к хищению участники преступной группы, как правило, регистрируют организацию или приобретают готовые пакеты документов уже

зарегистрированной. Учредителями этих организаций обычно являются лица, не имеющие никакого отношения к их реальной деятельности: утратившие паспорт, либо предоставившие его за определённое вознаграждение сотрудникам компаний, специализирующихся на регистрации юридических лиц. Всем фирмам, включённым в цепочку «поставщики – получатели товара», открываются расчётные счета в одном банке в (филиале банка). Затем оформляется контракт с такой организацией на поставку какого-либо товара, выполнение работ или оказание услуг.

В целях имитации движения товаров либо значительного увеличения стоимости реально поставляемых товаров оформляются договоры поставки между включёнными в цепочку фирмами, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приёма-передачи товаров, договоры комиссии (агентирования, поручения) без фактической оплаты якобы поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг. Движение денежных средств – необходимое условие для предъявления требований о возмещении НДС. На основании фиктивной проводки, свидетельствующей о поступлении выручки на счёт поставщика, банк выдаёт представителю этой организации выписку о движении денег по расчётному счёту.

Центральный этап механизма преступления включает в себя действия, направленные на получение решения налогового органа о возмещении НДС. С этой целью работники организации оформляют отдельную налоговую декларацию, которую представляют в налоговый орган вместе с копией контракта, выпиской банка, копиями транспортных документов, актов приёма-передачи товара, иных документов и, конечно, заявлением о возмещении НДС. После соответствующей проверки налоговый орган должен принять решение о налоговом зачёте либо направить решение о возврате сумм налога в орган федерального казначейства, который перечислит деньги на счёт налогоплательщика.

В преступной цепочке могут быть задействованы десятки организаций, выполняющих функции поставщиков, покупателей, посредников, комиссионеров. Большинство из них зарегистрированы на подставных лиц и не имеют реальной возможности распоряжаться денежными средствами, которые поступают на их расчётный счёт. Основное их назначение – запутать следы и создать дополнительные трудности для налоговых органов в установлении организаторов преступления [3].

В механизме преступления не последняя роль принадлежит работникам банка, посвящённым в детали операции. В настоящее время большинство коммерческих банков работают с клиентами с помощью электронной системы «Клиент-Банк». Заключив соответствующий договор с банком, клиент (руководитель организации) получает программный продукт и дискеты с электронной цифровой подписью. В дальнейшем он может не появляться в банке, общаясь с его сотрудниками с помощью персонального компьютера и модемной связи.

В одном банке открываются счета большинства задействованных в преступной схеме организаций. Доступ к их расчётным счетам имеет, как правило, одно лицо, которое в нужный момент оформляет электронный документ, давая распоряжение о перечислении денежных средств с одного счёта на другой. В зависимости от целей, которые ставят перед собой участники преступления, выделяются две группы способов незаконного возмещения НДС.

Первая группа характеризуется стремлением заинтересованных лиц уклониться от погашения недоимки по НДС, акцизам и иным налогам и сборам, подлежащим внесению в федеральный бюджет. Вторая группа способов характеризуется стремлением заинтересованных лиц незаконно завладеть государственными средствами и распорядиться ими в личных целях.

При этом особую сложность в собирании доказательств неправомерности действий при возмещении НДС составляет необходимость учёта позиции налогоплательщика, изложенной в жалобах, поданный в Арбитражный суд. При этом зачастую суды встают на сторону налогоплательщика, отменяя решения налоговых органов об отказе в возмещении НДС. В соответствии с действующим законодательством решение, принятое в судебных заседаниях, является преопределяющим, преюдиционным. При этом мотивация указанных решений зачастую противоречит здравому смыслу. Характерным может явиться следующий пример.

Так, согласно Постановлению Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.11.2010 года по делу № А45-3054/2010 в удовлетворении кассационной жалобы ИФНС по Заельцовскому району г. Новосибирска по заявлению ООО «НовоСИБ» к ИФНС о признании недействительным решения было отказано по следующим основаниям:

- налоговым органом представлены достаточные доказательства того, что контрагенты Общества являются недобросовестными налогоплательщиками (непредставление налоговой отчётности, либо представление её с минимальной выручкой или равной «нулю»;
- уплата налогов в незначительных размерах, явно не соответствующих денежным оборотам по сведениям банков;
- регистрация организаций на «подставных» лиц;
- отрицание отношения к деятельности организаций лиц, числящихся руководителями этих организаций;
- отсутствие по юридическим адресам, указанным в учредительных документах;
- отсутствие основных средств, необходимого персонала.

Однако не представлено доказательств взаимозависимости, аффилированности налогоплательщика и его контрагентов, умышленного увода денежных потоков от налогообложения, в связи с чем не доказано получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

При этом в решении суда отмечается, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Факт руководства контрагентами Общества в разные периоды одними и теми же лицами не свидетельствует о невозможности реальных хозяйственных связей между этими юридическими лицами, не исключает наличия осуществления реальных поставок товаров между ними. Также судом сделан акцент на том, что в связи с тем, что налоговым органом не доказана осведомлённость Общества о подписании документов от имени контрагентов неуполномоченными лицами, ссылка Инспекции на заключение почерковедческой экспертизы как основание к отмене состоявшихся по делу судебных актов была отклонена.

Ссылка налогового органа на то, что контрагенты перечисляют полученные ими денежные средства на лицевые счета физических лиц С. В. Зубкова и О. В. Барма с назначением «в подотчёт», обоснованно отклонена арбитражным судом как несостоятельная, поскольку налоговым органом не установлено, какое отношение имеет данный факт к деятельности ООО «НовоСИБ». Не представлено убедительных доказательств о том, что перечисленные на расчётные счета контрагентов денежные средства каким-либо образом возвращались ООО «НовоСИБ».

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что при единстве действующего законодательства мнения судов разнятся. В частности, в противовес вышеприведённому решению, в соответствии с Определением ВАС РФ от 30.10.2008 года № 11871/06 суд, установив, что:

- поставщик Общества по юридическому адресу не располагается;
- фактическое его место нахождения неизвестно;
- последняя отчётность сдана за 9 месяцев 2003 года;
- с 4 квартала приостановлены операции по счетам поставщика в кредитных учреждениях;
- валютные счета поставщика открыты на основании документов умершего к тому моменту директора;
- указанный в командировочном удостоверении водитель не участвовал в перевозке товара из г. Москвы, так как находился в Сочи;

принял решение, что Общество не подтвердило реальность совершения им хозяйственных операций с указанным поставщиком, в возмещении НДС Обществу отказано правомерно [4]. Аналогичной позиции придерживались судьи ВАС РФ в Определении от 25.02.2011 года № ВАС-1178/11.

В связи с учётом специфики вида деятельности Арбитражных судов судьи зачастую ограничены в возможности проверить излагаемые налогоплательщиками обстоятельства. Особенно в случае пассивной позиции представителей

налоговых органов. Поэтому непосредственно в ходе выявления, раскрытия фактов незаконного возмещения НДС правоохранительным органам необходимо дополнительно проверять доводы налоговых инспекторов при изложении обстоятельств мотивировочной части решений об отказе в возмещении НДС. Это следует делать с целью получения дополнительных, более детальных доказательств обстоятельств совершения неправомерного возмещения НДС. Именно на такой путь в настоящее время и скоординирована деятельность органов внутренних дел, результатом которой являются направленные в суд уголовные дела, действия фигурантов которых по незаконному возмещению НДС квалифицированы по различным частям ст. 159 УК РФ.

В Волгограде вынесен приговор членам преступной группы, занимавшейся незаконным возвратом налога на добавленную стоимость. Суд приговорил двух волгоградцев к пяти с половиной годам лишения свободы.

Согласно материалам дела фирмы, зарегистрированные подельниками, якобы с 2000 по 2002 г. занимались поставкой вертолётных двигателей. За поставки, совершённые фиктивными фирмами только на бумаге, мужчины обратились в налоговые органы, представив документы на возмещение НДС, однако им было отказано в этом. Но позже своё право получить НДС за совершённые сделки подельники отстаивали в арбитраже, и им было выплачено из государственной казны 16 млн руб. Следом «предпринимателями» были поданы документы на возврат НДС ещё на 34 млн руб. Однако к этому времени в отношении подельников было возбуждено уголовное дело. Денег коммерсанты так и не получили.

Дело о незаконном возврате НДС было передано в суд ещё в 2003 г. Последний приговор – уже четвёртый по данному делу. При первом рассмотрении отмыватели НДС были оправданы. Но в кассационной инстанции приговор был отменён, как и два последующих. Во время последнего рассмотрения дела в суде один из обвиняемых, по заявлению его адвоката, попытался покончить жизнь самоубийством. В настоящее время он находится в реанимации. Сторона защиты уже заявила, что намерена обжаловать последний приговор [5].

В Пермском крае вынесение приговоров по указанному виду преступлений – не редкость:

– 06.09.2010 года приговором Мотовилихинского районного суда г. Перми осуждён за совершение преступления, предусмотренного ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ, Я. А. М. к 5 годам условно.

– 22.08.2011 года судом Кировского районного суда г. Перми осуждён Х. Р. К. по ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ к двум годам условно.

– 21.04.2011 года Чусовским городским судом Пермского края А. Н. А. осуждён за совершение преступления, предусмотренного ч. 4 ст. 159 УК РФ, к трём годам условно.

В конце февраля 2011 года федеральные СМИ сообщили об очередном громком достижении правоохранительных органов в деле борьбы с коррупцией. В Туве по факту покушения на получение крупной взятки были задержаны трое высокопоставленных сотрудников Федеральной налоговой службы. За нескромное вознаграждение в 6 млн рублей чиновники обещали посодействовать коммерческой организации в возвращении налога на добавленную стоимость (НДС) в сумме более 350 млн рублей. Впрочем, несмотря на столь внушительные цифры, и у предпринимателей, и в правоохранительном сообществе это известие не вызвало большого удивления. Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость уже давно превратилось в высокодоходный криминальный бизнес для мошенников и их подельников в государственных структурах, а общий навар преступных группировок исчисляется сотнями миллиардов рублей.

По данным, предоставленным департаментом экономической безопасности МВД РФ, в 2009 году в России сотрудники ведомства выявили около 21 тыс. налоговых преступлений. Отдельной статистики по махинациям с возмещением налога на добавленную стоимость МВД не ведёт, но, по независимым оценкам, ежегодно махинаторы похищают из казны 10–30 млрд рублей. На вооружении преступников более десятка проверенных временем схем мошенничества, с которыми регулярно доводится сталкиваться оперативникам ДЭБ.

Темпы роста возмещения НДС опережают рост начислений по этому налогу, вот до такого абсурда доходит действующее налоговое законодательство. То есть наше государство «возмещает» НДС больше, чем его получает. В настоящее время можно говорить о целой индустрии фальсификации сделок, сложившейся за последние годы. Причём данная индустрия базируется не только на грубой подделке документов, а и на создании длинных запутанных цепочек фиктивных покупателей и продавцов, которые достаточно трудно, а в некоторых случаях невозможно, проследить до конца.

В заключение следует отметить, что рассматриваемый круг вопросов был бы неполным без указания на то, что чаще всего такой вид экономических преступлений, как незаконное возмещение НДС, носит хорошо организованный характер. Дельцы смыкаются с коррумпированным чиновничеством и прикрываются им. Именно органичная связь между различными видами экономических и должностных преступлений, их организованность придают интегративное свойство системности криминальным угрозам экономической безопасности. Таким образом, всё вышеизложенное свидетельствует о том, что в России в реформируемый период возникла принципиально новая, ранее не имевшая аналогов криминальная ситуация, предопределяющая характер, масштабы и динамические процессы современной экономической преступности во всём многообразии её проявлений. В связи с этим правотворческая и правоприменительная деятельность по борьбе с преступностью в условиях затяжного экономического кризиса должна быть ориентирована, прежде всего, на борьбу с указанными угрозами и защиту от преступных посягательств на наиболее важные сферы национальной экономики.

Библиографический список

1. Верин М. П. Преступления в сфере экономики. – М., 2010. – С. 45–48.
2. Бадаев А. Е. Налоговая преступность – слагаемое экономической преступности (по материалам регионов РФ) // Законность. – 2010. – № 3. – С. 17.
3. Макаров Д. Г. Выявление и пресечение незаконного возмещения НДС как средство перекрытия каналов финансирования организованной преступной деятельности. – СПб, 2009. – С. 30–31.
4. Определение ВАС РФ от 30.10.2008 № 11871/06 // Обзор арбитражной налоговой практики. – 2009. – № 1. – С. 24–27.
5. Обзор актуальных новостей // Налоги. – 2010 – № 8. – С. 4.

© Сокуров М. Г., Лавринюк К. В.