

**БЕЛГОРОДСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ МВД РОССИИ
ИМЕНИ И.Д. ПУТИЛИНА**

МОШЕННИЧЕСТВО, СВЯЗАННОЕ С НЕЗАКОННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Методические рекомендации



**Белгород
Белгородский юридический институт МВД России
имени И.Д. Путилина
2017**

ББК 67.408.121
М 87

Печатается по решению
редакционно-издательского совета
Бел ЮИ МВД России имени И.Д. Путилина

М 87 Мошенничество, связанное с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость : методические рекомендации / *С.А. Бурлака* [и др.]. – Белгород : Бел ЮИ МВД России имени И.Д. Путилина, 2017. – 59 с.

Авторы:

Бурлака С.А. – кандидат юридических наук;
Потетин В.А.;
Ягодин Р.С. – кандидат юридических наук;
Миллер И.Ф.

Рецензенты:

Уколов Е.А. – заместитель начальника управления – начальник СЧ СУ УМВД России по Белгородской области;

Подчерняев А.Н. – кандидат юридических наук (Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова).

В методических рекомендациях дается уголовно-правовая характеристика квалификации мошенничества, связанного с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость, включены методические рекомендации по особенностям установления признаков данного состава преступления и отграничению от смежных составов преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199 УК РФ.

Предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций системы МВД России.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
РАЗДЕЛ 1. Правовой механизм уплаты и вычета сумм НДС	6
РАЗДЕЛ 2. Анализ противоправности действий хозяйствующих субъектов при возмещении (зачете, возврате) налога на добавленную стоимость из бюджета	11
РАЗДЕЛ 3. Объективные и субъективные признаки мошенничества, связанного с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость	18
РАЗДЕЛ 4. Спорные вопросы квалификации хищения бюджетных средств при незаконном возмещении (зачете, возврате) НДС из бюджета	29
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	43
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	44
ПРИЛОЖЕНИЯ	47
Приложение 1. Способы неправомерных действий по незаконному возмещению (зачету, возврату) НДС из бюджета	47
Приложение 2. Информационно-справочные ресурсы, которые могут использоваться при расследовании уголовных дел	57

ВВЕДЕНИЕ

НДС (налог на добавленную стоимость), будучи важнейшим экономическим инструментом регулирования рыночных отношений, существенным образом воздействует на решение государственных задач по обеспечению сбалансированности бюджетов и созданию гарантий развития института предпринимательства.

В то же время действующее в России законодательство оставляет возможность использования многочисленных способов недобросовестного его возмещения, что негативным образом отображается на защите интересов бюджетной системы.

Несмотря на безусловное отнесение деяний, связанных с незаконным возмещением НДС, к разряду преступных, единство мнений в отношении их уголовно-правовой оценки как в доктрине уголовного права, так и в правоприменительной практике отсутствует. Деяния, связанные с незаконным возмещением НДС в форме зачета по налоговым платежам, квалифицируются и как мошенничество (ст. 159 УК РФ), и как уклонение от уплаты налогов (ст.ст. 198, 199 УК РФ).

Соответствующие разъяснения, препятствующие такому разнообразию в квалификации рассматриваемых деяний, высшей судебной инстанцией страны, к сожалению, не даны¹. При этом нельзя не отметить, что санкции ст. 159, 198 и 199 УК РФ далеко не идентичны, и объем ответственности лица, виновного в незаконном возмещении НДС, находится в зависимости от волеизъявления правоприменителя.

Таким образом, действующее уголовное законодательство не определяет оптимальной меры уголовно-правового обеспечения существующего порядка возмещения бюджетных средств в виде налога на добавленную стоимость. Между тем противодействие незаконному возмещению из федерального бюджета налога на добавленную стоимость имеет не столько уголовно-правовое, сколько макроэкономическое значение, поскольку эти умышленные корыстные действия нарушают установленные законом правоотношения как в налоговой сфере, так и в области предпринимательской деятельности.

Уголовная ответственность за незаконное возмещение налога на добавленную стоимость является одной из наименее исследованных тем в отечественном уголовном праве. Юридические (уголовно-правовые) признаки незаконного возмещения НДС в специальной литературе освещались фрагментарно, некоторые важнейшие вопросы, в том числе содержание противоправности бюджетного налогового возмещения, требуют дальнейшего исследования. В теоретиче-

¹ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О судебной практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. 2006. № 297; Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3; Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // Российская газета. 2008. № 4561.

ском плане исследованию современных проблем квалификации и расследования указанного противоправного деяния были посвящены работы (2011-2016 гг.) Д.М. Белоусова, И.Г. Березина, Е.Н. Кондрат, Р. Лахман, Д.С. Лысова, Е.В. Милякиной, Т.И. Розовской, В.В. Семенчука, В.Г. Стаценко, В.В. Шилина и др. Труды этих ученых внесли значительный вклад в осмысление теоретической и практической проблематики борьбы с незаконным возмещением НДС.

Раздел 1.

ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ УПЛАТЫ И ВЫЧЕТА СУММ НДС

НДС (налог на добавленную стоимость) является федеральным косвенным налогом, порядок исчисления и взимания которого регулируется главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)¹. НДС представляет собой соответствующую сумму налога, добавленную к цене (тарифу) реализуемых покупателю товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав (ч. 1 ст. 168 НК РФ). Законодатель предоставляет возможность налогоплательщику включать налог в цену товаров (работ, услуг), получить его с покупателя в составе цены и уплатить в бюджет.

Объектами налогообложения согласно п. 1 ст. 146 НК РФ являются:

- реализация² товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Операции, по которым у налогоплательщика отсутствует обязанность уплаты НДС в бюджет, перечислены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

Налогообложение осуществляется по ставке 0%, 10%, 18% в зависимости от места и вида реализуемых товаров, работ, услуг (ст. 164 НК РФ).

Налогоплательщиками НДС признаются: организации; индивидуальные предприниматели; лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле (п. 1 ст. 143 НК РФ).

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

² Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Не признаются налогоплательщиками НДС организации, указанные в п. 2, 3 ст. 143 НК РФ.

Освобождаются от уплаты НДС:

- организации, имеющие право на освобождение от уплаты НДС в случае, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих налогоплательщиков без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей (п. 1 ст. 145 НК РФ), за исключением случаев, предусмотренных п. 2, 3 ст. 145 НК РФ;

- организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» в течение десяти лет со дня получения указанного статуса.

Особенности и порядок освобождения от уплаты НДС регламентируются соответственно ст. 145 и ст. 145.1 НК РФ.

По операциям внутри РФ не обязаны платить НДС следующие организации и индивидуальные предприниматели:

- являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога (п. 3 ст. 346.1 НК РФ); применяющие упрощенную систему налогообложения (п.п. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ). Однако указанные налогоплательщики обязаны уплатить НДС при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также при осуществлении операций, предусмотренных ст. 174.1 НК РФ (при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности), договором инвестиционного товарищества, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ);

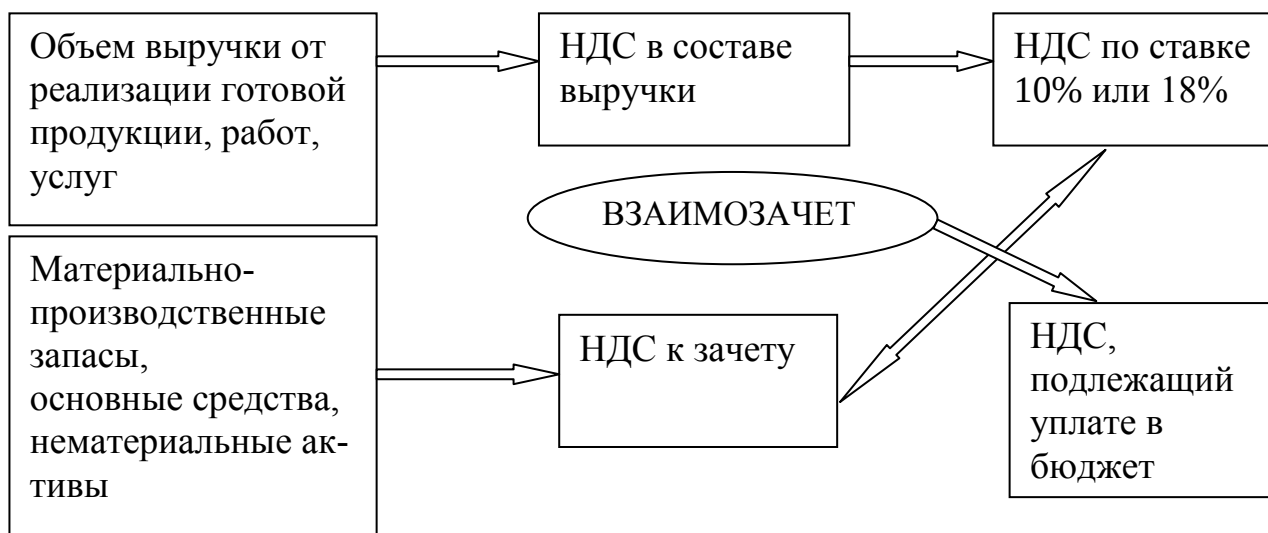
- применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (п. 4 ст. 346.26 НК РФ), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Вместе с тем указанные выше юридические лица и индивидуальные предприниматели, не являющиеся плательщиками НДС или освобожденные от его уплаты, обязаны заплатить НДС в соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ, согласно которому сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется в случае выставления ими покупателю счета-фактуры¹ с выделением суммы налога и определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

С 1 января 2014 года все плательщики НДС (в том числе являющиеся налоговыми агентами) обязаны представлять декларации по данному налогу только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее –

¹ Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

по ТКС) через оператора электронного документооборота (ЭДО)¹ (абзац 1 п. 5 ст. 174 НК РФ, п. 3 ст. 80 НК РФ). Таким образом, формирование налоговой декларации по НДС на бумажных носителях законодательством о налогах и сборах не предусмотрено (см. схему 1).



*Схема 1.
Общая схема исчисления НДС*

Лица, не являющиеся налогоплательщиками НДС или налоговыми агентами по НДС, но осуществляющие посредническую деятельность, должны на основании п. 5.2 ст. 174 НК РФ представлять в налоговый орган в отношении указанной деятельности журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур по ТКС через оператора ЭДО.

Как одно из мероприятий по подготовке к расширенному декларированию операций по НДС Приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@² утверждены форма налоговой декларации по НДС, порядок ее заполнения и формат представления в электронной форме. Начиная с 1 квартала 2015 года в налоговую декларацию по НДС должны включаться сведения из книг покупок, книг продаж и дополнительных листов к ним, а также журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Таким образом, новый формат декларации носит более подробный характер. Если раньше декларация, в которой отражали налоговую базу и вычеты,

¹ Со списком операторов электронного документооборота, осуществляющих свою деятельность на территории того или иного региона, можно ознакомиться на информационных стендах территориальных налоговых органов, а также на сайте Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации.

² Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» // Российская газета. 2014. № 297.

представляла собой сводный отчет, то теперь налоговая служба получает информацию в разрезе каждой операции.

Цель такого нововведения – собрать весь массив данных об уплате НДС по всем субъектам Российской Федерации и в дальнейшем сопоставить эти сведения. Таким образом, в течение минимального времени будет собран электронный национальный файл, на основе данных которого можно выделить недобросовестных налогоплательщиков, которые не уплачивают налог при осуществлении операций, облагаемых НДС.

Счет-фактура является документом установленного образца¹, который оформляется продавцом товара (работы, услуги), на которого возложена обязанность уплаты в бюджет НДС. Счет-фактура является основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к налоговому вычету при выполнении установленных требований. На основании полученных счетов-фактур формируется «Книга покупок», а на основании выданных счетов-фактур – «Книга продаж».

В книге покупок регистрируются не только счета-фактуры, но и иные документы, служащие в некоторых случаях основанием для получения вычета по НДС. В качестве таковых можно назвать документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в уставный капитал, документы, уплаченные при ввозе имущества на таможене, бланки строгой отчетности или их копии с выделенной суммой налога при командировках и т.д.²

С 2015 года изменился порядок оформления счетов-фактур и их регистрации в книгах покупок и продаж. Соответствующие изменения внесены Постановлением Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279³. Кроме того, приказом ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93@ утвержден новый формат счета-фактуры (корректировочного счета-фактуры), который при этом не изменяет структуру данных счета-фактуры.

Право налогоплательщика на вычет сумм НДС, порядок реализации этого права установлены ст.ст. 169, 171 и 172 НК РФ. Общая сумма НДС уменьшается на установленные ст. 172 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат, если иное не установлено налоговым законодательством, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобрете-

¹ См.: Ст. 169 НК РФ; Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 29.11.2014) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2012. № 3. Ст. 417.

² См.: *Семенихин В.В.* Налог на добавленную стоимость: книга покупок и дополнительные листы // *Налоги*. 2012. № 17. С. 9-16.

³ Постановление Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 50. Ст. 7071; Постановление Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 50. Ст. 7071.

нии товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 НК РФ, и при наличии соответствующих первичных документов.

Вычеты осуществляются на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов. В счете-фактуре сумма НДС выделяется отдельной строкой.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на возмещение излишне уплаченной части налога в случае, если сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, уплаченного в бюджет.

В НК РФ предусмотрены два варианта возмещения НДС, первый является общим и регулируется нормами ст. 176 НК РФ, второй – заявительный, применение которого регламентируется ст. 176.1 УК РФ:

- возмещение НДС при применении ставки 0% – налогоплательщики подтверждают право на получение возмещения при применении ставки НДС 0% при реализации определенных товаров, работ, услуг (ст. 165 НК РФ);

- возмещение через зачет НДС – если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму НДС, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику на основании налоговой декларации по НДС (ст. 176 НК РФ), а зачет НДС осуществляется с налогом, подлежащим уплате в федеральный бюджет;

- возмещение через возврат НДС на счет – возврат НДС осуществляется из бюджета на счет налогоплательщика в банке;

- возмещение НДС по банковской гарантии (заявительный порядок) – право на применение заявительного порядка возмещения НДС имеют налогоплательщики, предоставившие вместе с налоговой декларацией по НДС, в которой заявлено право на возмещение НДС, действующую банковскую гарантию (ст. 176.1 НК РФ);

- возмещение НДС в заявительном порядке (крупными налогоплательщиками и при наличии банковской гарантии) – право на применение заявительного порядка возмещения НДС имеют налогоплательщики-организации, у которых совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, уплаченная за 3 календарных года, без учета сумм налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента, составляет не менее 10 млрд руб. (при условии, что со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет) (ст. 176.1 НК РФ).

Раздел 2.

АНАЛИЗ ПРОТИВОПРАВНОСТИ ДЕЙСТВИЙ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ВОЗМЕЩЕНИИ (ЗАЧЕТЕ, ВОЗВРАТЕ) НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ИЗ БЮДЖЕТА

Осуществляя раскрытие и расследование преступлений, связанных с бюджетными возмещениями, сотрудники профильных подразделений органов внутренних дел столкнулись с проблемой уголовно-правовой оценки действий хозяйствующих субъектов. Эта проблема обусловлена отсутствием, во-первых, соответствующего уголовно-правового запрета, а во-вторых – руководящих разъяснений высшей судебной инстанции. Большинство ученых-криминологов, относя обманное использование механизма возмещения НДС к формам хищения государственной собственности (предметом которого выступает соответствующая сумма НДС), предлагает общественно опасные деяния, совершаемые при незаконном возмещении НДС из бюджета на банковский счет заявителя, квалифицировать как мошенничество (ст. 159 УК РФ). В том же случае, когда виновный при незаконном возмещении НДС стремится получить налоговый зачёт, содеянное, по их мнению, необходимо квалифицировать по ст.ст. 198 или 199 УК РФ¹. Данная позиция представляется нам вполне обоснованной. Однако, несмотря на наличие подобных рекомендаций, в судебно-следственной практике отсутствует единообразие в применении указанных уголовно-правовых норм.

Обобщение материалов практики расследования и судебного рассмотрения уголовных дел данной категории позволяет констатировать следующее: в большинстве случаев при подаче налогоплательщиком в налоговые органы заявления о перечислении суммы незаконно полученного возмещения по НДС на его банковский счет содеянное квалифицируется по ст. 159 УК РФ как мошенничество, совершенное путем обмана, или покушение на него, если преступление не было доведено до конца по причинам, независящим от воли виновного лица².

Мошенничество – это форма хищения, которая получила весьма широкое распространение в условиях рыночной экономики и свободы предприниматель-

¹ См., напр.: *Волженкин Б.В.* Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. - Санкт-Петербург: Юрид. центр «Пресс», 2007. С. 716; *Росса А.А.* Незаконное возмещение НДС как хищение бюджетных средств // *Налоги*. 2007. № 8; *Трунцевский Ю.В., Петросян О.Ш.* Экономические и финансовые преступления: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 030501 «Юриспруденция». - Москва: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2012. С. 244.

² См.: *Расследование и квалификация преступлений, связанных с хищением бюджетных денежных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость: методические рекомендации*. - Москва: ФГКУ «ВНИИ МВД России», Научно-исследовательский центр № 5 по изучению проблем уголовного, уголовно-процессуального законодательства и расследования преступлений, 2015. С. 9-21.

ской деятельности. Диспозиция ч. 1 ст. 159 УК РФ носит описательный характер и характеризует мошенничество как хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество, совершенное путем обмана или злоупотребления доверием (ч. 1 ст. 159 УК РФ).

Под противоправностью при хищении в теории уголовного права понимается изъятие и (или) обращение виновным лицом чужого имущества в свою пользу или пользу других лиц без каких-либо законных на то оснований¹. Виновный отчуждает в свою пользу имущество, на которое у него нет ни действительных, ни предполагаемых прав. Действительное право предполагает установленную законодательством возможность получить это имущество. Предполагаемое право возникает в случае неверного толкования, ошибочной оценки лицом тех или иных положений закона². Кроме нарушения законодательства, регламентирующего порядок распределения материальных благ, противоправность изъятия и (или) обращения имущества в пользу виновного лица или других лиц состоит в совершении этих действий в формах, предусмотренных уголовным законодательством (кража, мошенничество и т.п.)³.

Противоправность изъятия государственного имущества при незаконном возмещении НДС состоит в том, что лицо не имеет ни действительного, ни предполагаемого права на получение такого возмещения. Установление наличия либо отсутствия соответствующего права требует обращения к положениям налогового и другого, регулирующего эти вопросы законодательства. Отношения, возникающие в сфере уплаты НДС, правовые основания и порядок возмещения (зачета, возврата) НДС непосредственно регулируются НК РФ.

Как уже отмечалось, НДС (налог на добавленную стоимость) является федеральным косвенным налогом, порядок исчисления и взимания которого регулируется главой 21 НК РФ⁴. НДС представляет собой соответствующую сумму налога, добавленную к цене (тарифу) реализуемых покупателю товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав (ч. 1 ст. 168 НК РФ). Законодатель предоставляет возможность налогоплательщику включать налог в цену товаров (работ, услуг), получить его с покупателя в составе цены и уплатить в бюджет.

Определение противоправности возмещения НДС осложняется тем, что положения налогового законодательства местами имеют недостаточно четкий характер. Сложность и расплывчатость отдельных правовых положений обуславливает то, что судебная практика даже Высшего арбитражного суда Рос-

¹ См.: Уголовное право. Особенная часть: учебник. - 2-е изд. перераб. и доп. / под ред. д-ра юрид. наук, проф. Л.В. Иногамовой-Хегай, д-ра юрид. наук, проф. А.И. Рарога, д-ра юрид. наук, проф. А.И. Чучаева. - Москва: Контракт: ИНФРА-М, 2008. С. 191.

² См.: Уголовное право. Особенная часть: учебник / отв. ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселов. - 4-е изд., изм. и доп. - Москва: Норма, 2008. С. 223-224.

³ См.: Ответственность за преступления против собственности / Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов. - Москва: ЮрИнфоР, 1997. С. 34.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.05.2015) // СПС «КонсультантПлюс», 2017.

сийской Федерации знала примеры разнопланового применения законодательства о бюджетном возмещении и его чересчур широкого толкования (за исключением соотношения возмещения НДС с состоянием расчетов с бюджетом поставщиков).

Основываясь на логическом делении вида правового дефекта, определяющего заявление о возмещении НДС как противоправное, системный анализ действующего законодательства позволяет выделить три наиболее общих признака противоправности возмещения НДС – дефекты субъекта, формы и содержания (см. схему 2).



Схема 2.

Понятие противоправности изъятия государственного имущества при незаконном возмещении НДС

Дефект субъекта означает, что за бюджетным возмещением обращается лицо, которое вообще не имеет такого права.

Чаще всего такой дефект проявляется при использовании в договорных отношениях вместо субъектов, не являющихся налогоплательщиками НДС, подставных юридических лиц, обязанных платить в федеральный бюджет налог на добавленную стоимость для получения права на налоговый вычет.

Например, П., являясь генеральным директором ООО «Лес-Экспорт», заключил устную сделку с индивидуальным предпринимателем (ИП) В. и директором ООО «Новь» Ш., не являющимися налогоплательщиками НДС, о поставке пиломатериала на площадку «Лес-Экспорт», расположенную по адресу: Ки-

ровский район, г. Луза, ул. Кирова, 23. П., достоверно зная, что при приобретении товара у организаций, не являющимися плательщиками НДС, не возникает права на получение налогового вычета, заключил мнимые сделки с подконтрольными ему организациями ООО «Межрегион-лес» и ООО «Лес-торг», являющихся плательщиками НДС, по приобретению у них пиломатериалов, которые фактически были поставлены ООО «Новь» и ИП. Во исполнение своего преступного умысла П. изготовил фиктивные договоры, счета-фактуры и иные документы о якобы покупке лесоматериалов у ООО «Межрегион-лес» на общую сумму 560 151 руб., у ООО «Лес-торг» на общую сумму 610 254 руб. С., являясь бухгалтером «Лес-Экспорт» и не подозревая о преступном умысле П., по его указанию составила на основании представленных фиктивных документов налоговую декларацию, тем самым завысив налоговые вычеты на сумму 85 446 руб. за 2-й квартал 2011 года и 146 394 – за 3-й квартал 2011 года. В ходе камеральной налоговой проверки не были выявлены ложные сведения, внесенные в налоговые декларации и не установлена мнимость сделок между ООО «Лес-Экспорт» и его контрагентами – ООО «Межрегион-лес» и ООО «Лес-торг». Денежные средства в сумме 169 428 руб. были перечислены на расчетный счет ООО «Лес-Экспорт», которые П. использовал по своему усмотрению¹.

Дефект формы означает, что за бюджетным возмещением обращается лицо, которое не имеет для этого достаточных формальных оснований. К таким дефектам можно в целом отнести случаи, когда:

1) расчет суммы бюджетного возмещения не соответствует размеру превышенного значения налоговых обязательств или фактически уплаченной в государственный бюджет получателем товаров (услуг) сумме налога в предыдущих налоговых периодах, а в случае получения от нерезидента услуг на таможенной территории Российской Федерации – сумме налогового обязательства, включенного в налоговую декларацию за предыдущий период за полученные от нерезидента услуги. Это означает, что сумма бюджетного возмещения не соответствует первичным документам бухгалтерского учета, финансовой отчетности, другим документам, связанным с исчислением и уплатой налогов и сборов, ведение которых предусмотрено законодательством. Такое несоответствие может состоять в арифметических, методологических искажениях, неправильном применении положений закона, отсутствии уплаты НДС поставщикам, а равно в бюджет;

2) документы, на основании которых рассчитывается сумма бюджетного возмещения, отсутствуют или не отвечают требованиям законодательства о налогах и сборах.

Дефект содержания означает, что с требованием о возмещении НДС из бюджета обращается лицо, которое формально имеет для этого основания согласно имеющимся у него документам, однако сведения о хозяйственных операциях, содержащиеся в этих документах, не соответствуют действительности.

¹ Приговор Ленинского городского суда г. Кирова по делу № 1-658/14 (51003) от 14.10.2014 // СПС «КонсультантПлюс».

Это скрытая, наиболее распространенная, поэтому наиболее опасная форма рассматриваемых противоправных посягательств. Законодательные механизмы, предусматривающие возмещение, рассчитаны на сознательных и добросовестных налогоплательщиков, у которых в процессе их хозяйственной деятельности образовалось излишнее значение (показатели) налоговых обязательств (излишне уплаченная часть налога). Этим пользуются мошенники, создавая разовые формальные основания для осуществления возмещения и предоставляя налоговым органам фальшивые документы о финансовых операциях и налоговых показателях.

Анализ действующего законодательства и правоприменительной практики¹ [7, с. 22-29] позволяет прийти к выводу о том, что, поскольку возмещению из бюджета подлежит превышение налогового кредита над налоговыми обязательствами в размере фактически уплаченных сумм НДС, все разнообразие дефектов содержания (несоответствие формального реальному) в процессе незаконного бюджетного возмещения сводится к следующему:

- | |
|--|
| 1. Приобретение движимого или недвижимого имущества по явно завышенным ценам или с завышением количества товара, его качества, а также создание видимости заключения гражданско-правовых договоров купли-продажи путем составления фиктивной налоговой декларации, бухгалтерских и иных документов без фактической передачи права собственности на материальные ценности. |
| 2. Заключение руководителем юридического лица фиктивных гражданско-правовых договоров (купли-продажи, поставки, подряда и других), составление документов, содержащих заведомо ложные сведения, с одновременным снижением НДС. |
| 3. Заключение реального договора с иностранной организацией о выполнении работ (оказании услуг), местом производства (оказания) которой является иностранное государство, что в соответствии с налоговым законодательством влечет за собой отсутствие у российского юридического лица права на возмещение НДС из бюджета. В целях хищения денежных средств из бюджета составляется фиктивный договор с российской организацией о выполнении (оказании) работ (услуг), которые уже выполнены иностранным контрагентом, составляются иные документы и декларация, в которую вносится заведомо ложная информация о сумме, подлежащей возмещению из бюджета. |
| 4. Приобретение от имени юридического лица имущества в целях личного использования и получения организацией незаконного возмещения НДС. |

¹ См.: Расследование и квалификация преступлений, связанных с хищением бюджетных денежных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость: методические рекомендации. - Москва: ФГКУ «ВНИИ МВД России», Научно-исследовательский центр № 5 по изучению проблем уголовного, уголовно-процессуального законодательства и расследования преступлений, 2015. С. 22-29.

5. Создание юридического лица через подставных лиц без намерения ведения финансово-хозяйственной деятельности, заключение фиктивных договоров от их имени с целью хищения бюджетных денежных средств с одновременной подачей уточненных налоговых деклараций ¹ с малозначительной суммой возмещения.
6. Уменьшение налоговой базы путем неотражения поступления денежных средств на счет организации по заключенным договорам с одновременным увеличением НДС.
7. Подача уточненных налоговых деклараций как самостоятельный способ совершения преступления (в том числе при совершении законных сделок).
8. Заключение договоров кредита (займа) денежных средств на приобретение движимого или недвижимого имущества с реально ведущими хозяйственную деятельность или формально легитимными юридическими лицами, с последующим перечислением по цепочке денежных средств на счета других фирм по вымышленным основаниям, с окончательным перечислением их на счета кредитора (заимодавца). Таким образом, создается видимость движения денежных потоков, приобретения движимого (недвижимого) имущества с целью незаконного получения возмещения по НДС, при этом имеет место подделка договоров, бухгалтерских и иных документов, выступающих в качестве обоснования сделки.
9. Заключение различных договоров с формально легитимными организациями, неоднократный перевод денежных средств по фиктивным договорам со счета одного юридического лица на счета других, и т.п. в целях создания видимости расчетов для обмана налоговых органов и получения налоговых вычетов.
10. Заявление о возмещении крупных сумм НДС, образовавшихся в результате закупки юридическим лицом сырья или комплектующих (ставка НДС 18%) для изготовления продукции (например, детских игрушек), с последующим отчуждением его на давальческих условиях для переработки, и в последующем реализация произведенной продукции (игрушки) с НДС по ставке 10%. При этом указанное юрлицо чаще всего не имеет собственных производственных фондов для изготовления такого рода продукции, численность работников ничтожна, закупка сырья и его переработка осуществляются через одни и те же организации.

Для получения более подробной информации см. приложение № 1.

¹ Уточненная налоговая декларация подается налогоплательщиком при обнаружении в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. В этом случае налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган в порядке, установленном ст. 81 НК РФ.

Как показывает практика, хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость может совершаться наряду с другими преступлениями.

Таким образом, противоправность возмещения НДС заключается в том, что лицо не имеет права на получение такого возмещения, что обусловлено правовыми дефектами – субъекта, формы и содержания. Дефект субъекта означает, что за бюджетным возмещением обращается лицо, которое вообще не имеет такого права. Дефект формы заключается в том, что с требованием возместить НДС из бюджета обращается субъект, который не имеет для этого достаточных формальных оснований. Дефект содержания означает, что с требованием о возмещении НДС из бюджета обращается лицо, которое формально имеет для этого основания согласно имеющимся у него документам, но сведения о хозяйственных операциях, содержащиеся в этих документах, не соответствуют действительности. Дефекты содержания заключаются в отсутствии фактической уплаты НДС (поставщикам или в бюджет), занижении налоговых обязательств, завышении налогового кредита. Соккрытие отсутствия фактической уплаты НДС может быть совершено путем технического и интеллектуального искажения информации. Занижение налоговых обязательств заключается в том, что проведенные в действительности хозяйственные операции, в отличие от оформленных (или вообще неоформленных), создают налоговые обязательства плательщика налогов в большем размере, чем задекларировано. Завышение налогового кредита заключается в том, что проведенные в действительности хозяйственные операции, в отличие от оформленных, предоставляют налогоплательщику право на начисление налогового кредита в меньшем размере, чем задекларировано (либо не предоставляют вообще). Причиной завышения налогового кредита является учет операций, которые либо не проводились вообще, либо имели совершенно иное содержание. К последним относятся в целом завышение договорной стоимости товаров (услуг) и отсутствие цели дальнейшего использования приобретенных товаров (услуг) в пределах хозяйственной деятельности.

Раздел 3.

ОБЪЕКТИВНЫЕ И СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ МОШЕННИЧЕСТВА, СВЯЗАННОГО С НЕЗАКОННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Закон определяет мошенничество как хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием (ч. 1 ст. 159 УК РФ).

Непосредственным объектом мошенничества является конкретная форма собственности – государственная, муниципальная, частная или собственность общественных организаций.

Предметом мошенничества может быть любое чужое имущество, как и при других формах хищения, либо право на чужое имущество, что отражает специфику данной формы хищения.

Предметом преступления при незаконном возмещении НДС выступает право на денежные средства (владение, пользование, распоряжение), перечисленные из федерального бюджета в качестве возмещения налога на добавленную стоимость на банковский счет налогоплательщика.

Так, в сентябре 2012 г. старший бухгалтер ООО «МК «Альянс-Нева» В.В. Попов изготовил налоговую декларацию от имени подконтрольного юридического лица – покупателя товара, с отражением в ней заведомо ложных сведений об имеющемся нереализованном в отчетном периоде товаре и о сумме НДС, подлежащего возмещению в пользу подконтрольного лица из бюджета РФ на сумму не менее 36 000 000 рублей, и подложной первичной учетной документации подконтрольного преступной группе фиктивного юридического лица с целью подачи ее в налоговый орган при проведении им проверки указанной налоговой декларации¹.

В данном случае предметом преступления, совершенного Поповым, следует считать не принадлежащее ему право на возмещение из бюджета РФ НДС на сумму не менее 36 000 000 рублей.

С объективной стороны, мошенничество заключается в хищении чужого имущества или приобретении права на чужое имущество одним из двух указанных в законе способов: путем обмана или путем злоупотребления доверием.

Стало быть, обязательным признаком объективной стороны мошенничества является способ совершения преступления, который отличает мошенничество от иных форм хищения:

- путем обмана;
- путем злоупотребления доверием.

Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» разъяснил, что обман как способ совершения хищения или приобретения права на

¹ Приговор Октябрьского районного суда города С.-Петербурга по делу № 1-116/2014 от 05.12.2014.

чужое имущество, ответственность за которое предусмотрена ст. 159 УК РФ, может состоять в сознательном сообщении заведомо ложных, не соответствующих действительности сведений, либо в умолчании об истинных фактах, либо в умышленных действиях (например, в предоставлении фальсифицированного товара или иного предмета сделки, использовании различных обманных приемов при расчетах за товары или услуги или при игре в азартные игры, в имитации кассовых расчетов и т.д.), направленных на введение владельца имущества или иного лица в заблуждение.

Сообщаемые при мошенничестве ложные сведения (либо сведения, о которых умалчивается) могут относиться к любым обстоятельствам, в частности к юридическим фактам и событиям, качеству, стоимости имущества, личности виновного, его полномочиям, намерениям.

Стало быть, обман как способ хищения чужого имущества может иметь две разновидности.

Активный обман состоит в преднамеренном введении в заблуждение собственника или иного законного владельца имущества посредством сообщения ложных сведений, представления подложных документов и иных действий, которые порождают у названного лица иллюзию законности передачи имущества.

Пассивный обман заключается в умолчании о юридически значимых фактических обстоятельствах, сообщить которые виновный обязан. В результате это лицо, передающее имущество, заблуждается относительно наличия законных оснований для передачи виновному имущества или права на него.

При хищении бюджетных средств анализируемым способом обман выражается в ложном утверждении, что налогоплательщик имеет законное право на возмещение денежных средств из бюджета, что заведомо не соответствует действительности (активный обман).

Так, в феврале-марте 2011 года у гражданина И.Н. Денчика, осуществлявшего организационно-распорядительные полномочия генерального директора ООО «Аккредитив», осведомленного об установленных законодательством РФ налогах и сборах, основаниях и порядке возмещения НДС из бюджета РФ, возник умысел, направленный на совершение с корыстной целью хищения чужого имущества – денежных средств, принадлежащих бюджетной системе РФ путем обмана, посредством незаконного возмещения НДС из бюджета.

Схема преступной деятельности И.Н. Денчика и сформировавшийся у него преступный умысел заключались в искусственном создании условий для возникновения права на получение ООО «Аккредитив» налоговых преимуществ в виде противоправного возмещения НДС из бюджета посредством изготовления документов (договора подряда, счета-фактуры, справок о стоимости выполненных работ и др.), содержащих заведомо ложные сведения о совершении хозяйственных операций по приему и оплате произведенных якобы в 1-м квартале 2011 года в интересах ООО «Аккредитив» работ по разработке грунта, доставке и выгрузке материалов, а также подготовки стройплощадки для строительства складских помещений предварительно привлеченной им организацией-плательщиком НДС ООО «Сити-Строй», руководителем которой являлся ранее ему знакомый И.Н. Трегубчак «Сити-Строй» фактически указанные работы не производила, услуги не оказывала. Кроме этого, И.Н. Денчик искажил

данные бухгалтерского учета ООО «Аккредитив» путем отражения в них этих хозяйственных операций. В последующем он представил в налоговый орган по месту налогового учета возглавляемого им юридического лица декларацию по НДС за 1-й квартал 2011 года, в которую были включены заведомо необоснованные сведения в части суммы НДС, подлежащей возмещению из бюджета, с целью обмана должностных лиц, в компетенцию которых входит проведение камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по НДС и принятие по ним решений, требуемых документов, заведомо для него явившихся поддельными, но подтверждающих необоснованно заявленный налоговый вычет (194 694 рубля)¹.

Незаконное возмещение НДС сопровождается использованием подложных документов, что следует расценивать как одну из форм обмана. О необходимости дополнительной квалификации по ст. 327 УК РФ указывается в п. 7 и 8 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате».

Для квалификации действий налогоплательщика по ст. 159 УК РФ необходимо четко установить недобросовестность действий налогоплательщика. В Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»² указывается, что налоговый вычет не может быть признан обоснованным, если для целей налогообложения операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или не обусловлены разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), или если налоговый вычет получен вне связи с осуществлением налогоплательщиком реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Действия лица, причастного к деятельности организации-контрагента, изготовившего документы, содержащие заведомо ложные сведения, или полностью поддельные документы, но не осведомленного о преступном умысле налогоплательщика, подлежат квалификации по ст. 327 УК РФ (при наличии всех остальных признаков данного состава преступления). При наличии предварительного сговора между таким лицом и руководителем организации-налогоплательщика на совместное хищение бюджетных средств их действия подлежат квалификации по ст. 159 УК РФ или ч. 3 ст. 30, ст. 159 УК РФ, если их действия не были доведены до конца по независящим от них причинам.

На практике возникает вопрос: все ли заведомо ложные сведения, внесенные в документы и представленные налогоплательщиком в налоговый орган для возмещения НДС, являются мошенничеством? Представляется, что на этот вопрос следует ответить положительно, если внесение недостоверных данных в документы или составление полностью фиктивных документов осуществляется в целях обоснования тех сведений, которые были внесены в налоговую декларацию для получения возмещения по НДС, а также если доказан умысел налогоплательщика на совершение мошенничества.

¹ Приговор Октябрьского районного суда города Белгорода по делу № 1-294/2015 от 05.10.2015.

² Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // СПС «КонсультантПлюс».

Так, В.В. Писклов, используя свое служебное положение, совершил хищение чужого имущества в особо крупном размере путем обмана. Мошенничество им совершено в г. Белгороде при следующих обстоятельствах. Являясь директором ООО «Стройпромсервис», имея умысел на хищение денежных средств путем возмещения налога на добавленную стоимость 20.07.2010, он представил в ИФНС России по г. Белгороду первичную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 2-й квартал 2010 года с необоснованно включенной в нее суммой налога на добавленную стоимость в размере 4 998 526 рублей.

Зная о том, что в ходе камеральной налоговой проверки в подтверждение факта осуществления финансово-хозяйственной деятельности налоговым органом могут быть запрошены бухгалтерские документы у контрагентов, Писклов путем введения в заблуждение директора «Стройальянс» В.В. Сатинова, с целью подтверждения факта приобретения ООО «Стройпромсервис» оборудования и получения права на возмещение из бюджета сумм налога при приобретении убедил последнего подписать заведомо ложные документы о приобретении ООО «Стройальянс» у ООО «Оптолайн-Сервис» производственного оборудования и документы о продаже ООО «Стройальянс» в ООО «стройпромсервис» данного оборудования.

Также Писклов с целью подтверждения правомерности своих действий, зная о том, что возмещению из бюджета подлежит лишь разница между суммой налога, заявленного к налоговым вычетам, и суммой налога, исчисленного по произведенным операциям, подготовил и от имени директора ООО «Строительные технологии» Карапузова О.В. подписал договор аренды оборудования от 01.07.2010, согласно которому ООО «Стройпромсервис» передало во временное пользование ООО «Строительные технологии» оборудование для проведения экспертизы качества металлоизделий и строительных материалов.

В дальнейшем Писклов для подтверждения финансово-хозяйственных отношений представил в ИФНС России по г. Белгороду сотрудникам, проводившим камеральную налоговую проверку, копии изготовленных и подписанных им фиктивных документов, свидетельствующих о приобретении ООО «Стройпромсервис» производственного оборудования у ООО «Стройальянс» на общую сумму 32 768 114 рублей и сдаче его в последующем в аренду ООО «Строительные технологии», а именно: договор о приобретении оборудования, договор аренды оборудования, журналы-ордера по счету и др.¹

Для привлечения лица к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ не имеет значения, использовались ли бюджетные средства, незаконно полученные в качестве возмещения НДС, в личных целях или были направлены на развитие предпринимательской деятельности, в других интересах организации (например, для расчетов с кредиторами). Руководитель организации осознает, что возмещение из бюджета получено им незаконно и умышленно распоряжается похищенными средствами. Мотивы поведения руководителя организации (индивидуального предпринимателя) не влияют на квалификацию преступления.

¹ Приговор Октябрьского районного суда города Белгорода по делу № 1-352/2012 от 18.10.2012.

Ф., являясь соучредителем и директором ООО «Мясокомбинат «Модуль», используя свое служебное положение, составил через сотрудника ООО «Теплоцентр» фиктивные документы: договор купли-продажи, бухгалтерские документы и счета-фактуры о якобы поставленных ООО «Санитас» в адрес ООО «Мясокомбинат «Модуль» материалах, которые были представлены в бухгалтерию. Он же, достоверно зная, что работы по строительству дома, расположенного по адресу: Брянская обл., Унечский район, с. Высокое, были произведены в 2006-2009 годах иными строительными организациями, изготовил фиктивные документы о производстве строительных работ ООО «СтройСервис» в 2010 году, которые также передал в бухгалтерию. С., неосведомленная о преступных намерениях Ф., составила и отправила в налоговую инспекцию декларацию по НДС, в которой сумма, предъявленная к вычету, составила 206 423 руб. Однако в налоговой декларации были обнаружены математические ошибки, поэтому ст. бухгалтер В. передала в ИФНС уточненную декларацию с суммой, подлежащей налоговому вычету 257 264 руб. ИФНС фиктивность отношений между ООО «Теплоцентр» и ООО «Санитас» обнаружена не была. ИФНС денежные средства в сумме 240 000 руб. были перечислены на расчетный счет ООО «Мясокомбинат «Модуль» и по указанию Ф. на уплату ежемесячных платежей за ведение клиентского счета, уплату сборов по исполнительному производству, расчеты с контрагентами. Судом Ф. признан виновным в совершении преступлений, предусмотренных 159 ч. 4 и ст. 159 ч. 3 УК РФ¹.

Действия налогоплательщика, подавшего заявление о направлении части денежных средств в счет уплаты будущих налоговых платежей (или когда средства налоговыми органами были направлены в счет имеющей недоимки по налоговым платежам) и заявление о возврате остальных средств на указанный им банковский счет, подлежат квалификации по совокупности преступлений, то есть по ст. 199 (198) и ст. 159 УК РФ или как покушение на их совершение в случае, если преступный умысел не был доведен до конца по независящим от виновного лица причинам.

К Г., директору ООО «Светоярское управление буровых работ», в феврале 2010 года обратился Ш., являющийся советником генерального директора общества, а также директором ООО «НК-Альянс», с предложением заключить между указанными обществами мнимый договор купли-продажи буровой установки БУ-6500/450 ДГ с заводским номером 4639 и оборудования к ней стоимостью 490 604 320 рублей с целью последующего возмещения из федерального бюджета налога на добавленную стоимость, право на возмещение которого образовалось в результате заключения данной сделки. После заключения договора Ш. изготовил необеспеченные имуществом простые векселя ООО «Светоярское УБР» на общую сумму 490 430 000 рублей, которые были по его указанию подписаны Г. и Ч. (главным бухгалтером общества). На основании дополнительного соглашения к мнимому договору купли-продажи стоимость буровой установки оплачивалась указанными векселями. В целях реализации преступного умысла Ш. Г. подписал составленную Ч. налоговую декларацию с внесенными в нее заведомо ложными сведениями о налоговом вычете в сумме 67 716 781 руб., из которых к возврату было заявлено 57 196 433 руб., к уплате в

¹ Приговор Унечского районного народного суда Брянской области по делу № 1-69/13 от 29.08.2013.

бюджет в результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности во втором квартале 2010 года ООО «Светлаярское УБР» – 10 070 053 руб. После чего Г., достоверно зная, что договор купли-продажи является мнимым и получение налогового вычета обществом является незаконным, представил налоговую декларацию в МИФНС № 2 России по Астраханской области. Следствием действия Г. квалифицированы по ч. 5 ст. 33 ч. 3 ст. 30 ч. 4 ст. 159 и п.п. «а», «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ¹.

Приговором Наримановского районного суда Астраханской области по делу № 1-42/2013 Г. осужден по ст. 199 ч. 2 п.п. а, б; ст. 30 ч. 3, ст. 159 ч. 4 УК РФ².

В случае отмены Арбитражным судом решения налогового органа об отказе в возмещении НДС действия налогоплательщика будут квалифицироваться как покушение на мошенничество (при наличии его заявления о возврате денежных средств на банковский счет), то есть по ч. 3 ст. 30, ст. 159 УК РФ, так как хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС считается оконченным с момента вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению.

В соответствии с п. 1 ст. 176 НК РФ налоговый орган проверяет обоснованность суммы налога, заявленной налогоплательщиком к возмещению, путем проведения камеральной налоговой проверки³. При выявлении должностными лицами налоговых органов в процессе ее проведения факта внесения заведомо ложных сведений в декларацию и иные документы, представленные налогоплательщиком в целях незаконного получения бюджетных средств, действия руководителя организации (индивидуального предпринимателя) могут быть квалифицированы как покушение на совершение налогового преступления или мошенничества в зависимости от умысла лица и момента подачи и содержания заявления о перечислении средств на определенный банковский счет.

Если в процессе проведения камеральной налоговой проверки (до принятия руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о возмещении НДС) налогоплательщик подает уточненную налоговую декларацию (вместо ранее представленной декларации и заявления, содержащих заведомо ложные сведения), будет иметь место добровольный отказ от преступления, который исключает уголовную ответственность и характеризуется тремя основными признаками (ч.ч. 1-2 ст. 31 УК РФ): а) добровольностью; б) окончательностью; в) осознанием лицом возможности доведения преступления до конца.

¹ Обвинительное заключение Икрянинского межрайонного следственного отдела СУ СК РФ по Астраханской области от 24.06.2012.

² Сайт Наримановского районного суда Астраханской области. - Режим доступа: http://narimanovsky.ast.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=case&case_id=3515635&delo_id=1540006&case_type=0.

³ Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

При подаче уточненной налоговой декларации после составления акта о проведении камеральной налоговой проверки (до принятия руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о возмещении НДС) добровольный отказ от преступления возможен, только если проверкой не выявлена недостоверность сведений, внесенных налогоплательщиком в налоговую декларацию и заявление о возмещении НДС.

НК РФ не дает разъяснений, в какие сроки налогоплательщик должен подать заявление о возвращении подлежащей возмещению суммы налога на указанный им банковский счет. Если налогоплательщик подает соответствующее заявление до проведения камеральной налоговой проверки вместе с декларацией (или в процессе ее проведения до принятия решения налоговым органом положительного (отрицательного) решения о законности налоговых вычетов), его действия должны квалифицироваться по ч. 3 ст. 30, ст. 159 УК РФ.

При выявлении незаконности налогового вычета в процессе проведения камеральной налоговой проверки в случае, если налогоплательщик подал налоговую декларацию о возмещении НДС, однако его заявление о зачете или возврате НДС отсутствует, представляется, что его действия должны быть квалифицированы как покушение¹ на уклонение от уплаты налога (в том числе и в случае, если налогоплательщик имеет задолженность по уплате налогов, не превышающую сумму, заявленную к возмещению).

При подаче налогоплательщиком заявления о направлении суммы, предъявленной к возмещению в счет уплаты предстоящих платежей по налогу или иным федеральным налогам после подачи налоговой декларации, его действия подлежат квалификации как налоговое преступление, то есть по ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

Если налогоплательщик подал заявление о возмещении НДС путем зачисления денежных средств на его банковский счет, но в процессе камеральной налоговой проверки было установлено, что у него имеются задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в бюджет в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, и налоговым органом было самостоятельно принято решение о зачете суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения указанной задолженности, то действия подлежат квалификации по ч. 3 ст. 30, ст. 159 УК РФ.

Хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС, как правило, сопровождается внесением заведомо ложных сведений в налоговые декларации и иные документы, отражающие финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, или составлением полностью подложных документов.

¹ Моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 198 или ст. 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством (п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3).

Хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость считается оконченным с момента вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа на основании п. 3 ст. 176 НК РФ решения о полном или частичном возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, поскольку в данном случае имеет место мошенничество в форме приобретения права на имущество. Такое преступление считается оконченным с момента возникновения у виновного юридически закрепленной возможности вступить во владение или распорядиться чужим имуществом как своим собственным (в частности, со дня вступления в силу судебного решения, которым за лицом признается право на имущество, или со дня принятия иного правоустанавливающего решения уполномоченными органами власти или лицом, введенными в заблуждение относительно наличия у виновного или иных лиц законных оснований для владения, пользования или распоряжения имуществом)¹.

Местом совершения преступления является инспекция ФНС, в которую налогоплательщик подал налоговую декларацию и иные документы с включенными в них заведомо ложными сведениями или помещение офиса, где расположено юридическое лицо-налогоплательщик или иное место, из которого налогоплательщик (в том числе являющийся налоговым агентом), а также лица, указанные в п. 5 ст. 173 НК РФ, представили в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Субъективная сторона мошенничества характеризуется прямым умыслом. Виновный сознает, что завладевает чужим имуществом или приобретает право на имущество путем обмана или злоупотребления доверием, предвидит, что собственнику будет причинен имущественный ущерб, и желает его причинить.

Обязательными элементами субъективной стороны являются корыстный мотив и корыстная цель. При этом прямой умысел и корыстная цель должны сформироваться у виновного до момента совершения мошеннических действий.

В данном случае виновный осознает, что возмещение НДС осуществляется незаконно, предвидит наступление общественно опасных последствий виде получения возмещения НДС из бюджета и причинение ущерба, желает их наступления.

О наличии умысла на совершение мошенничества с НДС могут свидетельствовать, в частности, следующие обстоятельства:

- нереальность осуществления налогоплательщиком заявленных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

¹ П. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // Российская газета. 2008. № 4561.

– полное отсутствие требуемых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных производственных средств, производственных активов, складских помещений, транспорта;

– отражение в отчетно-налоговой документации только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;

– совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета¹;

– использование в цепи сделок фирм-однодневок;

– отсутствие экономической целесообразности в заключении отдельных договоров;

– существенное и необъяснимое завышение цены сделки по сравнению со среднерыночной;

– приобретение значительных либо дорогостоящих партий товара вновь созданными организациями;

– отсутствие у участников сделок оборотных средств, проведение оплаты по нескольким сделкам в одно время и в одном кредитном учреждении и другие².

Четкое установление умысла на совершение мошеннических действий и отражение этого факта в материалах уголовного дела – обязательное условие для привлечения виновного к уголовной ответственности.

Так, И., работая в должности директора ООО «Квик», представил в налоговые органы уточненную информацию на 2 квартал 2014 г., предъявив к вычету НДС в сумме 288 305 руб., основанием для получения которого послужил договор с ООО «Центрбыт». В соответствии с данным договором последнее оказало обществу услуги по подготовке технических заданий по реконструкции объекта недвижимости в сумме 1 890 000 руб. После проведения камеральной налоговой проверки денежные средства в сумме 288 305 руб. перечислены на счет ООО «Квик». В ходе предварительного следствия установлено, что ООО «Центрбыт» фактически финансово-хозяйственной деятельности не осуществляло, имело нулевой баланс, подпись от имени директора П. выполнена не им, печать не соответствует оттиску печати общества, сумма выполненных работ по подготовке технического задания составляет примерно 3500 руб. Однако в процессе следствия не было установлено, кем именно выполнены подписи от имени П., лицо, обналичившее денежные средства, поступившие от имени ООО «Квик» на счет ООО «Центрбыт», а также причастность к этому И., но имел место факт предоставления подложных документов И. в налоговые органы³.

¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

² См.: Шилин В.В. Противодействие приобретению права на бюджетные средства путем незаконного возмещения НДС // Законность. 2013. № 11. С. 10-12.

³ Письмо ГСУ МВД по Республики Башкортостан № 33/1264 от 20.02.2015.

Представляется, что в такой ситуации вина И. в совершении мошенничества, собранными по делу доказательствами не установлена. Факт подачи документов с внесенными в них заведомо ложными сведения не может служить основанием для привлечения лица к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ, если не доказан факт получения И. бюджетных денежных средств, а также его умысел на совершение преступления, тем более, что общество понесло расходы за предоставленные ему услуги.

Субъектом хищения бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС является физическое лицо, достигшее 16 лет. Учитывая специфику данного вида мошенничества, субъектом, как правило, являются руководители (заместители руководителя), главные бухгалтеры юридического лица, индивидуальные предприниматели.

Следует отметить следующее: если заведомо ложные сведения внесены в налоговую отчетность и налоговую декларацию главным бухгалтером налогоплательщика и им же составлено заявление о перечислении сумм, подлежащих возмещению, на расчетный счет организации и поданы на подпись руководителю юридического лица, неосведомленного о преступном умысле главного бухгалтера, уголовная ответственность руководителя организации исключается, так как отсутствует умысел на совершение мошенничества.

Лицо, подписавшее заявление о зачислении сумм переплаты по НДС на расчетный счет организации-налогоплательщика и налоговую декларацию, в которую необоснованно включены финансовые результаты сделок, уменьшаемых сумму НДС к уплате в бюджет и приводящих к возникновению переплаты по налогу, и назначенное на должность руководителя после подписания налоговых документов, подлежит уголовной ответственности за совершение мошенничества. Руководитель организации, исполнявший свои обязанности в период совершения преступления, может быть привлечен к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ только при условии его участия в совершении преступления.

Номинальный руководитель организации, не осведомленный о преступных действиях лиц, фактически осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность юридического лица, не может быть привлечен к уголовной ответственности за совершение мошенничества. В целях доказывания невиновности (виновности) такого лица необходимо провести ряд следственных и процессуальных действий, в том числе допрос сотрудников налогоплательщика, организации-контрагента по заключенным сделкам, работников транспортных или иных компаний, осуществлявших перевозки или оказывающих иные услуги налогоплательщику в целях установления круга фактически исполняемых ими обязанностей, участия в производственном и экономическом процессе деятельности организации, самостоятельности принятия решений, направленных на заключение сделок, факта предоставления главному бухгалтеру налоговых документов, содержащих заведомо ложные сведения, для их визирования и другие.

Действия руководителя организации, фактически осуществлявшего руководство ею на момент совершения преступления и подписавшего по приказу

учредителя, заместителя руководителя организации, не имевших право осуществлять финансово-распорядительные функции, налоговые документы, предоставляющие право на незаконное возмещение НДС, осознающего характер совершаемых им действий, квалифицируются как соучастие в совершении мошенничества, если они не были совершены под влиянием физического или психического воздействия.

Квалифицирующим признаком хищения бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС является совершение мошенничества группой лиц по предварительному сговору с причинением значительного ущерба гражданину, лицом с использованием своего служебного положения, в крупном размере, организованной группой либо в особо крупном размере.

Раздел 4.

СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ ХИЩЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ ПРИ НЕЗАКОННОМ ВОЗМЕЩЕНИИ (ЗАЧЕТЕ, ВОЗВРАТЕ) НДС ИЗ БЮДЖЕТА

Изучение следственно-судебной практики в сфере противодействия незаконному возмещению налога на добавленную стоимость, а также имеющегося массива отечественных и зарубежных научно-теоретических работ, посвященных исследуемой проблематике, позволило нам выделить ряд ситуаций, вызывающих сложности у правоприменителей в процессе квалификации указанных преступлений.

Отграничение мошенничества, связанного с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость, от налоговых преступлений

Регулируемая гл. 21 НК РФ процедура возмещения НДС позволяет недобросовестным налогоплательщиком разрабатывать схемы незаконного возмещения (зачета, возврата) НДС из бюджета. Как показал проведенный анализ, расследуемые преступления при всем многообразии выявленных схем совершаются путем представления в налоговый орган заинтересованными лицами фальсифицированных документов, отражающих движение дорогостоящего товара в рамках договоров купли-продажи и комиссии. Как уже отмечалось, такие действия могут быть квалифицированы как хищение (в первую очередь мошенничество) либо как налоговое преступление или их совокупность.

Решение о возмещении либо об отказе в возмещении НДС из бюджета принимается налоговым органом по результатам камеральных налоговых проверок налоговых деклараций с показателями к возмещению НДС. Могут быть приняты следующие решения:

- 1) о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- 2) об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- 3) о частичном возмещении заявленной суммы налога.

При этом если возмещение НДС по решению налогового органа состоялось и правоохранительным органом собраны данные, позволяющие говорить о его незаконности, то какие-либо процессуальные ограничения относительно возбуждения и расследования уголовного дела в законодательстве отсутствуют.

Однако актуальным становится вопрос о реализации оперативных материалов, свидетельствующих о незаконном возмещении НДС из бюджета при отказе налогового органа в возмещении налога полностью или частично. Так, при отказе в возмещении НДС полностью или частично налогоплательщик имеет право обжаловать решение налогового органа в вышестоящий налоговый орган, а при отрицательном результате обжалования – в арбитражный суд.

В последнее время возмещение НДС через суд стало одним из самых распространенных способов, о чем свидетельствуют арбитражная практика, а так-

же множество предложений юридических фирм, распространяемых в том числе в сети Интернет, о сопровождении данного процесса¹.

Возможны три ситуации, которые влияют на квалификацию преступного деяния либо по ст. 159, либо по ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

При положительном решении о возмещении (зачете, возврате) полностью или частично суммы налога:

1. Налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения имеющейся у налогоплательщика недоимки по налогу, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в соответствии с налоговым законодательством (п. 5 ст. 176 НК РФ).

2. При отсутствии у налогоплательщика задолженностей сумма налога, подлежащая возмещению, по решению налогового органа возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет (п. 6 ст. 176 НК РФ).

3. По письменному заявлению (заявлению, представленному в электронной форме с усиленной квалифицированной электронной подписью² по телекоммуникационным каналам связи) налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей (п. 6 ст. 176 НК РФ).

Соответственно, при квалификации незаконного возмещения НДС необходимо исходить из того, какая из трех ситуаций имела место, и какова направленность умысла виновного.

При наличии у налогоплательщика задолженностей перед бюджетом незаконно предъявленное им возмещение НДС, независимо от его воли, будет принято налоговыми органами к зачету по налогам и иным обязательным платежам, то есть в данном случае будет иметь место уклонение от уплаты налогов (если сумма налоговых вычетов не превышает сумму, подлежащую взысканию в бюджет в соответствии с налоговым законодательством) при наличии всех элементов состава преступления, предусмотренного ст. 198 или ст. 199 УК РФ. Вместе с тем, если налогоплательщик подал заявление о перечислении суммы налога, подлежащей возмещению, на его банковский счет, то содеянное надлежит квалифицировать как покушение на мошенничество, т.е. по ч. 3 ст. 30, ст. 159 УК РФ.

Как уклонение от уплаты налогов следует квалифицировать действия налогоплательщика, незаконно получившего средства из бюджета в качестве возмещения НДС и направившего их в счет уплаты будущих налоговых платежей, поскольку в данном случае последствием преступления является непоступление доходов в бюджет, тогда как для мошенничества характерен переход права собственности на имущество другому лицу, которое имеет право владения, пользования и распоряжения им.

¹ См., напр.: Семенчук В.В. Преюдиция и незаконное возмещение НДС из бюджета // Российский юридический журнал. 2014. № 1; Возмещение НДС // Юридическая компания «Налоговик». - Режим доступа: http://www.nalogovik.ru/vozmeshenie_nds.html.

² Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ (ред. от 28.06.2014) «Об электронной подписи» (п. 4 ст. 5) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 15. Ст. 2036.

Так, Н., являясь генеральным директором ООО «Особняк», в 2007 г. заключила договоры с ЗАО «Глобал-Телепорт», ЗАО «ЭФБИ-ТЕЛ», в соответствии с которыми ООО обязалось выполнить работы по установке и настройке комплексов спутникового оборудования в общеобразовательных учреждениях на территории Иркутской и Читинской областей, Республики Тыва, Республики Бурятии. Весь комплекс работ ООО осуществлялся собственными силами общества без привлечения сторонних организаций, для чего штат ООО был укомплектован специалистами соответствующего профиля. Н., имея умысел на получение незаконного возмещения НДС, дала указания сотрудникам бухгалтерии подготовить фиктивные финансово-хозяйственные документы, свидетельствующие о привлечении к работам по установке и наладке спутникового оборудования ряда ООО, в том числе счета-фактуры с выделением в них суммы НДС. Используя фиктивные документы, Н. внесла заведомо ложные сведения в налоговую декларацию за декабрь 2007 года, указав сумму, подлежащую возмещению из бюджета 103 116 руб. После принятия налоговыми органами положительного решения указанная сумма Н. была направлена в счет уплаты будущих налоговых платежей. Аналогичным способом Н. внесла заведомо ложные сведения в налоговую декларацию за второй квартал 2008 года, указав сумму к возмещению 557 234 руб., которые также направила в счет уплаты будущих налоговых платежей. Предварительным следствием действия Н. квалифицированы по ч. 3 ст. 159 УК РФ, по ч. 3 ст. 159 УК РФ. Октябрьским районным судом г. Улан-Уде Республики Бурятии Н. была признана невиновной и оправдана по обвинению в совершении указанных преступлений. При этом судом было отмечено, что умысел Н. был направлен на незаконное возмещение НДС путем зачета по налогам, что является способом совершения налогового преступления – уклонением от уплаты налогов, что подтверждается заявлением Н. о направлении суммы НДС, подлежащий возврату, в счет уплаты предстоящих налоговых платежей¹.

Таким образом, в процессе расследования уголовных дел данной категории умысел определяется исходя из заявления налогоплательщика, в котором выражена его воля о направлении налоговых вычетов, с последующим отражением в протоколе допроса.

Если организацией (индивидуальным предпринимателем) денежные средства направляются в счет уплаты будущих налоговых платежей, то он не может быть привлечен к уголовной ответственности за совершение мошенничества.

Вопросы квалификации мошенничества, связанного с незаконным возмещением НДС, при соучастии

Одним из способов незаконного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость, как известно, является привлечение к преступной схеме так называемых фирм-однодневок². Они специально создаются для совершения одной или нескольких противоправных сделок, после чего их руководство исчезает, бросив компанию. При осуществлении экспортных сделок фирма-

¹ Приговор Октябрьского районного суда г. Улан-Уде Республики Бурятии от 16.07.2013.

² Нередко недобросовестные налогоплательщики обходятся и без создания таких фирм: товары реально не произведены и переходят в собственность других участников незаконной схемы по возмещению НДС только на бумаге.

однодневка, как правило, является ключевым звеном в цепочке субъектов, стремящихся незаконно возместить НДС.

Незаконно возместить НДС из бюджета редко под силу одному лицу. Это возможно, когда фирмы-однодневки регистрируются с помощью поддельных либо утерянных документов, паспортов умерших лиц. Еще совсем недавно подобные действия были весьма распространены на практике. Сейчас шансы на возмещение государством налога в подобных ситуациях весьма малы, поскольку налоговые органы при осуществлении контрольных мероприятий стали уделять пристальное внимание установлению факта реального существования контрагентов лица, требующего возмещение.

Кроме того, до недавнего времени п. 3 Требований к оформлению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц, а также физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19.06.2002 № 439, устанавливал, что заявление, уведомление или сообщение (в нашем случае – при создании юридического лица) заполняется в одном экземпляре и представляется в регистрирующий орган *непосредственно заявителем* либо направляется почтовым отправлением с объявленной ценностью при его пересылке и описью вложения.

Требование о представлении документов непосредственно заявителем затрудняло регистрацию юридического лица с фиктивным учредителем: необходимо было личное присутствие лица при их подаче. Безусловно, документы можно было отправить и по почте, но в этом случае, как показывает практика, налоговые органы чаще отказывают в государственной регистрации, чем при непосредственном обращении лица в регистрирующий орган.

Однако Верховный Суд РФ в решении от 01.08.2006 № ГКПИ06-735 указал, что данное требование ограничивает права заявителя на представление документов на госрегистрацию через своего представителя либо иного лица. Поэтому абз. 1 п. 3 Требований в части содержащегося в нем после слов «представляется в регистрирующий орган непосредственно» слова «заявителем» не может быть признан соответствующим закону и подлежит признанию в этой части недействующим.

Между тем налоговые органы не полностью утратили контроль за созданием хозяйствующих субъектов. Согласно абз. 3 п. 1 ст. 9 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», заявление, представляемое в регистрирующий орган, удостоверяется подписью уполномоченного лица (далее – заявитель), подлинность которой должна быть засвидетельствована в нотариальном порядке. При этом заявитель указывает свои паспортные данные или, в соответствии с законодательством РФ, данные иного удостоверяющего личность документа и идентификационный номер налогоплательщика (при его наличии).

Возвращаясь к мошенничеству, в приведенном выше случае субъекты действуют совместно для достижения единого преступного результата (незаконное возмещение), между действиями всех лиц и результатом существует причинная

связь, деяние и его последствия охватываются их умыслом. Таким образом, есть все основания считать это преступление совершенным в соучастии.

Для признания преступления групповым закон требует участия в нем как минимум двух лиц. Возмещение налога становится возможным также при наличии двух лиц: поставщика и покупателя. Тем не менее, во избежание обоснованных подозрений со стороны налоговых органов и для затруднения процесса доказывания фактов мошенничества, а именно наличия преступной связи между разными хозяйствующими субъектами, число лиц, вовлеченных в подобные схемы, как правило, возрастает.

Рассматриваемое преступление в зависимости от степени организованности следует квалифицировать как мошенничество в составе группы лиц по предварительному сговору или в составе организованной группы. В силу ч. 2 ст. 35 УК РФ преступление признается совершенным группой лиц по предварительному сговору, если в нем участвовали лица, заранее договорившиеся о совместном совершении преступления. Из определения следует, что основными признаками группы лиц по предварительному сговору являются: совершение преступления несколькими лицами; их сговор, имевший место до совершения преступного деяния; совместное совершение преступления.

В уголовном законе прямо не говорится, что участники группы лиц по предварительному сговору признаются соисполнителями. Однако в судебной практике этот вопрос решен именно так¹. Для квалификации незаконного возмещения НДС по указанной форме соучастия необходимо, чтобы действия всех лиц были направлены непосредственно на хищение из государственной казны денежных средств. Это следует из трактовки Верховным Судом РФ понятия хищения, совершенного группой лиц по предварительному сговору².

Субъект фактически может быть организатором, подстрекателем или пособником, но часть объективной стороны преступления должна им выполняться. Если организатор, подстрекатель или пособник непосредственно не участвовали в совершении хищения чужого имущества, содеянное исполнителем преступления не может квалифицироваться как совершенное группой лиц по предварительному сговору. Действия организатора, подстрекателя или пособника следует квалифицировать со ссылкой на ст. 33 УК РФ, поскольку соучастниками выполняются различные роли.

В отличие от группы лиц, заранее договорившихся о совместном совершении преступления, организованная группа характеризуется, в частности, устойчивостью, наличием в ее составе организатора (руководителя) и заранее

¹ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2002 № 29 «О судебной практике по делам о краже, грабеже и разбое» (ред. от 16.05.2017) // Российская газета. 2003. № 9; Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.01.1999 № 1 «О судебной практике по делам об убийстве (ст. 105 УК РФ)» (с изм., внесенными постановлениями Пленума от 06.02.2007 № 7, от 03.04.2008 № 4, от 03.12.2009 № 27 и от 03.03.2015 № 9) // Российская газета. 1999. № 24 и др.

² П. 8 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2002 № 29 «О судебной практике по делам о краже, грабеже и разбое» // Российская газета. 2003. № 9.

разработанного плана совместной преступной деятельности, распределением функций между членами группы при подготовке к совершению преступления и осуществлении преступного умысла.

Об устойчивости организованной группы могут свидетельствовать не только значительный период ее существования, неоднократность совершения преступлений членами группы, но также их техническая оснащенность, длительность подготовки даже одного преступления, иные обстоятельства.

В упомянутых постановлениях Пленума Верховного Суда РФ указано, что в случае признания преступления совершенным организованной группой действия всех соучастников, независимо от их роли в содеянном, подлежат квалификации как соисполнительство без ссылки на ст. 33 УК РФ. На наш взгляд, это неоправданное расширение понятия организованной группы.

Дело в том, что в составе организованной группы может быть лишь один исполнитель, хотя имеются все признаки, свойственные такой группе. Например, только один участник незаконного возмещения НДС совершает объективную сторону хищения – предъявляет налог к возмещению, осознавая, что налог, уплаченный поставщику, в бюджет не поступил, и желая таким способом обогатиться за счет государства. Другие участники группы могут оказывать ему помощь на различных стадиях выполнения схемы незаконного возмещения, а организатор лишь придумывает план и руководит совершением преступления посредством телекоммуникаций.

В юридическом смысле эти лица не являются соисполнителями. Связывая понятие организованной группы только с соисполнительством, вообще нельзя ставить вопрос о ее существовании, если объективную сторону преступления совершает один субъект. Получается, что квалифицировать такое деяние нужно как преступление, совершенное в элементарном соучастии с выполнением различных ролей, хотя все признаки организованной группы наличествуют. Это отрицает большую общественную опасность данной группы. По нашему мнению, соучастники должны нести индивидуальную ответственность.

Таким образом, если мошенничество совершено в составе организованной группы, следует выявлять роль каждого участника и привлекать их к ответственности со ссылкой на ст. 33 УК РФ, где раскрыты понятия исполнителя, организатора, подстрекателя и пособника, а не инкриминировать всем соисполнительство в мошенничестве.

Мошенничество в виде незаконного возмещения НДС из бюджета относится к разряду трудно раскрываемых преступлений. При расследовании уголовных дел по данному факту следователи испытывают серьезные трудности, обусловленные сложностью и запутанностью налоговых схем, разветвленностью преступных связей (см. *приложение 1*). Довольно часто это приводит к приостановлению дел, поскольку не установлены лица, подлежащие уголовной ответственности.

Определенные сложности вызывает вопрос о квалификации действий должностных лиц налоговых органов, являющихся соучастниками мошеннических действий, направленных на получение незаконного возмещения НДС из бюджета.

Совершение такого рода преступления руководителем налогового органа (заместителя руководителя), наделенного правом распоряжения бюджетными средствами в силу своего служебного или должностного положения, может быть квалифицировано (при наличии всех элементов состава преступления) по ст. 160 УК РФ. Действия налогоплательщика должны квалифицироваться по ст. 33 и ст. 160 УК РФ: «исходя из положений части 4 статьи 34 УК РФ лица, не обладающие указанными признаками специального субъекта присвоения или растраты, но непосредственно участвовавшие в хищении имущества согласно предварительной договоренности с лицом, которому это имущество вверено, должны нести уголовную ответственность по статье 33 и статье 160 УК РФ в качестве организаторов, подстрекателей или пособников. Хищение вверенного имущества надлежит считать совершенным группой лиц по предварительному сговору, если в преступлении участвовали два и более лица, отвечающие указанным признакам специального субъекта присвоения или растраты (например, руководитель организации, в чьем ведении находится похищаемое имущество, и работник, несущий по договору материальную ответственность за данное имущество), которые заранее договорились о совместном совершении преступления»¹.

Учет доходов, поступивших в бюджетную систему РФ, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации РФ осуществляется органами Федерального казначейства в порядке, установленном Минфином России, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета² – согласно представленному им поручению (уведомлению) (п. 1 ст. 40 Бюджетного кодекса Российской Федерации³).

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, то есть администратором доходов бюджета, и согласно возложенным на нее обязанностям обладает полномочиями по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов⁴.

¹ П. 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 // СПС «КонсультантПлюс».

² Администратор доходов бюджета - орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, казенное учреждение, осуществляющие в соответствии с российским законодательством контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы РФ, если иное не установлено бюджетным законодательством (ст. 6 БК РФ).

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 26.12.2014, с изм. от 08.03.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015) // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 03.04.2015) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 40. Ст. 3961.

Согласно п. 8 ст. 176 НК РФ налоговые органы направляют поручение на возврат суммы налога в территориальный орган Федерального казначейства, который в течение пяти дней со дня его получения осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога в соответствии с БК РФ¹ и уведомляет об этом налоговый орган.

Исходя из этого, территориальные налоговые органы в лице руководителя (заместителя) руководителя имеют право распоряжения бюджетными средствами путем направления соответствующих поручений о возврате излишне уплаченного НДС.

Если руководитель налогового органа (заместитель руководителя) за вынесение положительного решения о полном или частичном возмещении НДС получает денежные средства от налогоплательщика, его действия квалифицируются в зависимости от природы денежных средств.

В том случае если плата за оказанные должностным лицом услуги осуществлялась за счет бюджетных средств, полученных налогоплательщиком в качестве возмещения НДС, содеянное следует квалифицировать как хищение в силу того, что происходит изъятие денежных средств, которые находятся в распоряжении уполномоченного лица в соответствии с его должностными обязанностями, то есть по ст. 160 УК РФ.

Так, в соответствии п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 16.10.2009 № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий»², если использование должностным лицом своих служебных полномочий выразилось в хищении чужого имущества, когда фактически произошло его изъятие, содеянное полностью охватывается ч. 3 ст. 159 УК РФ или ч. 3 ст. 160 УК РФ и дополнительной квалификации по ст. 285 УК РФ не требует.

В тех случаях когда должностное лицо, используя свои служебные полномочия, наряду с хищением чужого имущества, совершило другие незаконные действия, связанные со злоупотреблением должностными полномочиями из корыстной или иной личной заинтересованности, содеянное им квалифицируется по совокупности преступлений, то есть по ст. 159, ст. 285 УК РФ.

Как получение взятки по ст. 290 УК РФ следует квалифицировать действия должностного лица, получившего за оказание помощи в получении незаконного возмещения НДС, денежные средства, являющиеся собственностью

¹ Одним из полномочий Федерального казначейства является перечисление излишне распределенных сумм, средств, необходимых для осуществления возврата (зачета, уточнения) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов и иных платежей, а также сумм процентов за несвоевременное осуществление такого возврата и процентов, начисленных на излишне взысканные суммы, с единых счетов соответствующих бюджетов на соответствующие счета Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы РФ, в порядке, установленном Минфином РФ (ч. 1 ст. 166.1 БК РФ).

² Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2009. № 12.

юридического или физического лица (в том числе индивидуального предпринимателя).

При хищении бюджетных средств путем предварительного сговора между руководителем организации-налогоплательщика и сотрудником налогового органа, не обладающего правом распоряжения материальными ценностями, его действия квалифицируются как мошенничество, совершенное по предварительному сговору группой лиц по ч. 2 ст. 159 УК РФ.

Так, И., занимая должность заместителя начальника отдела камеральных налоговых проверок ИФНС России по Владимирской области, используя свои знания в области налогообложения, разработал преступную схему хищения бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС. И. обратился к К., являющемуся генеральным директором ООО «Продторг», с предложением принять участие в осуществлении его преступного замысла, на что последний согласился. И. во исполнение преступного намерения изготовил с использованием ресурсов сети Интернет договоры о якобы поставленных ООО «Алькон», ООО «Финекс», ООО «Сбытторг», ООО «Торг-Комп» в адрес ООО «Продторг» компьютерной техники и комплектующих, а также налоговую декларацию, в которую внес заведомо ложные сведения о размере налогового вычета по НДС, подписанные К. После этого И. отправил налоговую декларацию и копии фиктивных документов посредством почтовой связи ИФНС России по Октябрьскому району Владимирской области. Далее И. по предварительному сговору с К. подал заявление в ИФНС о перечислении переплаты НДС в сумме 908 000 руб. на расчетный счет ООО «Продторг». Однако И. и К. довести свой преступный умысел до конца не смогли, так как в процессе камеральной налоговой проверки были установлены факты незаключения сделок на поставку компьютерной техники и комплектующих. Действия И. и К. квалифицированы по ч. 3 ст. 30, ч. 3 ст. 159 УК РФ как покушение на совершение мошенничества, совершенное по предварительному сговору группой лиц¹.

На практике возникает вопрос, является ли соучастником лицо, являющееся контрагентом по заключенной недобросовестным налогоплательщиком фиктивной сделке. Представляется, что при решении этого вопроса необходимо исходить из осведомленности лица о преступных намерениях виновного лица. Если стороны мнимой (фиктивной) сделки заранее договорились о совместном совершении хищения бюджетных средств, каждый из них выполнял конкретные действия, направленные на достижение преступного результата, то налицо соучастие в совершении преступления. Однако при производстве предварительного расследования требуется тщательно исследовать роль каждого лица, принимавшего участие в совершении преступления.

Аналогично следует анализировать действия руководителя юридического лица, передающего руководителю недобросовестного налогоплательщика-организации фиктивные документы о продаже ему товара с выделенным НДС.

¹ Обвинительное заключение СЧ УМВД России по Владимирской области от 26.04.2013. Приговор Октябрьского районного суда г. Владимира по делу № 1-257/2013 от 03.06.2013.

Квалификация мошенничества, связанного с незаконным возмещением НДС, при неоконченном преступлении

На сегодняшний день у правоприменительных органов сформировалось несколько различных позиций по вопросу квалификации деяний, содержащих признаки покушения на совершение мошенничества при возмещении НДС. Первая позиция, которой, как правило, придерживаются прокурорские работники, заключается в том, что действия образуют покушение на совершение мошенничества после подачи недобросовестным налогоплательщиком письменного заявления о возврате якобы излишне уплаченного налога. Оконченным преступление будет в момент, когда налоговый агент получает реальную возможность распорядиться полученными из бюджета средствами, зачисленными на его счет. Иная позиция у налогового органа, основанная на том, что покушение на совершение указанного преступления имеет место в том случае, когда злоумышленник по ряду причин, в том числе и при невозможности налогового органа сформировать при проверке достаточную доказательственную базу, получает по результатам налоговой проверки решение о возмещении НДС.

Наша точка зрения в этом вопросе основана на анализе особенностей уголовно-правовой квалификации мошенничества при возмещении НДС.

Исходя из законодательного определения, мошенничество может быть совершено в одной из двух форм – в форме хищения чужого имущества или в форме приобретения прав на чужое имущество. При мошенничестве в форме хищения чужого имущества предметом преступления, как и при других формах хищения, является чужое имущество, под которым в соответствии со ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ), определяющей содержание права собственности, понимаются вещи, деньги и ценные бумаги. В тех случаях когда путем обмана или злоупотребления доверием лицо получает формально удостоверенное право на чужое имущество, предметом посягательства является право требования на чужое имущество: вклад в банке, деньги, находящиеся на банковских счетах (так называемые безналичные деньги), бездокументарные ценные бумаги и другие права¹. Стало быть, безналичными денежными средствами можно завладеть мошеннически². Преступник путем обмана или злоупотребления доверием фактически изымает имущество у титульного (непосредственного) собственника, что и составляет признаки объективной стороны мошенничества.

В ситуации с неправомерным возмещением НДС налогоплательщики могут претендовать на получение денежных средств из бюджета только в безналичной форме. С этой целью ими совершаются действия, составляющие объективную сторону состава преступления (мошенничества). После зачисления сумм возмещенного НДС на расчетный счет налоговые органы не вправе повлиять на дальнейший порядок распоряжения владельцем счета этими средствами. Для возникновения права у фискальных или правоохранительных органов на приостановле-

¹ Журавлев М., Журавлева Е. Актуальные вопросы судебной практики по уголовным делам о мошенничестве // Уголовное право. 2008. № 3. С. 36-43.

² Яни П. Безналичные средства - предмет хищения? // Законность. 2002. № 1. С. 46-47.

ние движения средств по расчетному счету или бесспорного списания средств со счета необходимы установленные законом юридические основания, позволяющие начать производство по факту выявленных правонарушений.

Действия, связанные с последующим обналичиванием и присвоением этих средств либо их использованием в предпринимательской деятельности, совершаются в целях сокрытия следов мошенничества. В настоящее время эти действия следственными подразделениями зачастую толкуются как наступление реальной возможности воспользоваться или распорядиться чужим имуществом по своему усмотрению. Несостоятельность такого подхода разъяснена Верховным Судом РФ. Согласно п. 4 Постановления Пленума ВС РФ от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» если мошенничество совершено в форме приобретения права на чужое имущество, преступление **считается оконченным** с момента возникновения у виновного юридически закрепленной возможности вступить во владение или распорядиться чужим имуществом как своим собственным (в частности, с момента регистрации права собственности на недвижимость или иных прав на имущество, подлежащих такой регистрации в соответствии с законом; со времени заключения договора; с момента совершения передаточной надписи (индоссамента) на векселе; со дня вступления в силу судебного решения, которым за лицом признается право на имущество, или **со дня принятия иного правоустанавливающего решения уполномоченными органами власти** или лицом, введенными в заблуждение относительно наличия у виновного или иных лиц законных оснований для владения, пользования или распоряжения имуществом). Таким образом, мошенничество при возмещении НДС считается оконченным с момента вынесения налоговым органом решения о возмещении.

В настоящее время в соответствии с изменениями в ст. 176 НК РФ, вступившими в силу с 1.10.2013, если налогоплательщик не представил заявления о возврате (зачете) до дня вынесения решения о возмещении, то одновременно с решением о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в зависимости от наличия задолженностей налогоплательщика по платежам, налоговый орган принимает решение о зачете суммы налога, заявленной к возмещению, и (или) решение о возврате (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению. Согласно ч. 1 ст. 78 НК РФ налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом им решении о зачете (возврате) сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета (возврата) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения. Указанное сообщение передается руководителю организации, физическому лицу, их представителям лично под роспись или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

Следовательно, в действиях налогоплательщика, подавшего декларацию по НДС и знающего об отсутствии недоимки по налогам (или о том, что сумма недоимки намного меньше суммы возмещения), присутствуют признаки мошенничества.

Учитывая, что поручение о перечислении средств из бюджета на счет налогоплательщика направляется в территориальный орган Федерального казначейства на следующий рабочий день после принятия решения о возврате НДС, возможны следующие варианты развития ситуации, влияющие на квалификацию действий правонарушителей.

При принятии налоговым органом решения об отказе в осуществлении возврата уплаченного НДС в действиях налогоплательщика усматриваются признаки преступления, предусмотренного ч. 3 ст. 30 и ст. 159 УК РФ. Как известно, покушение на совершение преступления представляет собой умышленные действия (бездействие) лица, непосредственно направленные на выполнение объективной стороны состава преступления, если при этом преступление не было доведено до конца по независящим от лица обстоятельствам.

Покушение будет иметь место и в случае попытки возмещения НДС в заявительном порядке, предусмотренном ст. 176.1 НК РФ, когда решение о возмещении налоговый орган обязан был принять до проведения камеральной налоговой проверки, а в ходе нее или по ее результатам была установлена неправомерность такого возмещения.

Если до принятия решения о возмещении налогоплательщик подаст уточняющую декларацию с нулевой суммой НДС или укажет сумму НДС к уплате, то это будет означать добровольный отказ от преступления, под которым понимается добровольное и окончательное прекращение начатой преступной деятельности на стадии приготовления или покушения. Добровольный отказ от начатой преступной деятельности исключает уголовную ответственность и характеризуется тремя основными признаками (ч.ч. 1-2 ст. 31 УК РФ): а) добровольностью; б) окончательностью; в) осознанием лицом возможности доведения преступления до конца.

В случае подачи налогоплательщиком в налоговый орган до принятия решения о возмещении заявления о том, что декларация на возмещение была подана без его ведома лицами, не имеющими к нему отношения, а подпись и печать фальсифицированы, о добровольном отказе речь идти не может. В этом случае имеет место покушение на мошенничество со стороны неустановленных следствием лиц.

Подача такого заявления налогоплательщиком в налоговый орган после принятия решения о возмещении, но до перечисления территориальным органом Федерального казначейства России денежных средств (в течение 5 рабочих дней) не влияет на квалификацию действий налогоплательщика как окончательного мошенничества. Однако данный факт может учитываться в ходе расследования обстоятельств совершения преступления при оценке субъективной стороны.

В случае если виновный до вынесения решения о возмещении подал заявление на получение из бюджета «живых» денег, а в результате получил только право на зачет по причитающимся к уплате налогам, содеянное следует квалифицировать как покушение на мошенничество.

По правилам квалификации покушение на преступление с материальным составом отличается от оконченного деяния тем, что лицо изначально не успело совершить всех действий, составляющих объективную сторону преступления¹.

Покушению предшествует стадия *приготовления* к совершению преступления, на которой создаются условия для последующей успешной реализации преступного замысла. Указанные действия совершаются до начала исполнения объективной стороны состава преступления.

Приготовление к преступлению, направленному на хищение денежных средств из бюджета РФ или приобретение права на чужое имущество под видом возмещения НДС, начинается с создания таких условий, как подбор реквизитов подставных контрагентов. Для этого создаются юридические лица без цели осуществления предпринимательской деятельности или приобретаются таковые. В случае обнаружения правоохранительными или налоговыми органами сфальсифицированных документов налоговой отчетности, подписанных и заверенных печатью, ***до их представления в налоговые органы ответственность может наступить за приготовление к преступлению***, так как преступление, предусмотренное ч.ч. 2-4 ст. 159 УК РФ, в соответствии со ст. 15 УК РФ, является тяжким.

Определенные трудности вызывает оценка изготовления и использования подложных документов при незаконном получении компенсации по НДС. При оценке подобных действий необходимо исходить из общих правил квалификации мошенничества. Обман при мошенничестве выражается в ложном утверждении того, что заведомо не соответствует действительности, например, того, что данное юридическое лицо имеет право на применение экспортной льготы по НДС. Использование подложных документов является в этом случае одной из форм обмана и дополнительной квалификации не требует. Изготовление поддельного документа является подготовкой к хищению. Если не удалось использовать документ, подделанный в целях хищения, ответственность наступает за приготовление к мошенничеству и подделку документа по совокупности. При оконченном хищении дополнительной квалификации по ст. 327 УК РФ не требуется, поскольку подделка и использование подложного документа являются способом совершения мошеннических действий.

В связи с тем, что создание видимости осуществления операций, по которым налоговым законодательством предусмотрено возмещение, от имени несуществующих фирм может быть сопряжено с изготовлением и подделкой различных документов, в том числе и платежных, мошенничество или уклонение от уплаты налогов с организаций оказывается сопряженным со сбытом поддельных платежных документов (например, квитанции к приходному кассовому ордеру), что образует состав преступления, предусмотренного ст. 187 УК РФ «Изготовление с целью сбыта и сбыт поддельных кредитных и иных платежных документов, не являющихся ценными бумагами». Изготовление может быть как полной, так и частичной подделкой. Под сбытом следует понимать

¹ См.: Есаков Г.А., Рарог А.И., Чучаев А.И. Настольная книга судьи по уголовным делам / отв. ред. А.И. Рарог. - Москва: Велби, Проспект, 2007.

передачу документа любому другому лицу. Для наличия состава данного преступления не требуется реального использования поддельных платежных документов. С момента их изготовления или сбыта преступление считается оконченным. Изготовление будет оконченным преступлением, если с целью сбыта изготовлен хотя бы один документ, сбыт – с момента передачи документа другому лицу. Квалифицирующим признаком в соответствии с ч. 2 ст. 187 УК РФ является совершение указанных деяний организованной группой.

В том случае если неправомерное возмещение НДС произошло по результатам одной операции (или совокупности операций), по которым представлены в налоговый орган одна декларация и соответствующий пакет документов для возмещения налога, но различными способами (частично путем возврата денежных средств из бюджета, частично путем погашения недоимки по налогам, частично путем зачета текущих платежей по налогам), то имеет место совокупность преступлений (ч. 2 ст. 17 УК РФ), предусмотренных ст.ст. 159 и 199 УК РФ.

Распоряжение незаконно полученными средствами в виде их направления на осуществление легальной деятельности (покупка дома, выплата заработной платы наемным работникам, организация бизнеса и др.) может содержать состав легализации (отмывания) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем другими лицами (ст. 174 УК РФ) или приобретенных самим лицом (ст. 174.1 УК РФ). Ведь руководитель организации не может не осознавать, что средства поступили в его распоряжение незаконно. Эти действия следует расценивать как распоряжение незаконно полученными средствами, т.е. как действия, составляющие посткриминальное поведение субъекта, не влияющее на квалификацию содеянного.

Другое дело, если использование бюджетных средств на развитие производства или для реализации других «благих» побуждений совершается в интересах третьих лиц. Данное обстоятельство не может не осознаваться руководителем организации, а потому его следует расценивать как распоряжение незаконно полученными деньгами, то есть как действия, составляющие посткриминальное поведение субъекта, не влияющее на квалификацию содеянного.

Особо выделим случаи, когда незаконное возмещение НДС совершается руководителями бюджетных организаций.

Незаконная попытка возмещения ими НДС при отсутствии личной (например, корыстной) заинтересованности может содержать признаки преступления, предусмотренного ст. 286 УК РФ «Превышение должностных полномочий». Состав же хищения в силу отсутствия корыстной цели нет. Данное исключение объясняется тем, что средства не выводятся из-под контроля государства. В то же время незаконные попытки возместить НДС руководителями государственных или муниципальных небюджетных организаций должны оцениваться по общим правилам квалификации, которые применяются в отношении всех небюджетных организаций, и рассматриваться как мошеннические по ст. 159 УК РФ¹.

¹ Евдокимов С.Г. Налог на добавленную стоимость. Механизм преступления и его выявление: учебное пособие. - Санкт-Петербург: Юридический центр «Пресс», 2003. С. 104.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение отметим следующее. НДС является одним из основных бюджетообразующих налогов в современной России. Недостатки законодательного регулирования исчисления, уплаты и возмещения НДС позволяют использовать механизм возмещения сумм данного налога в преступных целях: для уклонения от уплаты налогов и хищения денежных средств из федерального бюджета. Эффективность борьбы с указанными преступлениями во многом зависит от комплексных усилий правоохранительных и контролирующих органов, направленных на своевременное выявление, всестороннее объективное исследование всех обстоятельств подготавливаемых или совершенных преступлений. Но нельзя говорить о выявлении преступления, если соответствующее совершенное деяние мы не можем правильно оценить с позиции уголовного закона. Надлежащая уголовно-правовая оценка деяний, нарушающих уголовное законодательство, соответствующая закону их квалификация обеспечивают надлежащую охрану общественных отношений от преступных посягательств, связанных с использованием механизма возмещения НДС.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ (ред. от 28.06.2014) «Об электронной подписи» (п. 4 ст. 5) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 15. Ст. 2036.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 26.12.2014, с изм. от 08.03.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015) // СПС «КонсультантПлюс».
4. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 03.04.2015) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2004. № 40. Ст. 3961.
5. Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 29.11.2014) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2012. № 3. Ст. 417.
6. Постановление Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 50. Ст. 7071.
7. Приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме» // Российская газета. 2014. № 297.
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О судебной практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. 2006. № 297.
9. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2007 № 51 «О судебной практике по делам о мошенничестве, присвоении и растрате» // Российская газета. 2008. № 4561.
10. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.12.2002 № 29 «О судебной практике по делам о краже, грабеже и разбое» (ред. от 16.05.2017) // Российская газета. 2003. № 9.
11. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.01.1999 № 1 «О судебной практике по делам об убийстве (ст. 105 УК РФ)» (с изм., внесенными постановлениями Пленума от 06.02.2007 г. № 7, от 03.04.2008 № 4, от 03.12.2009 № 27 и от 03.03.2015 № 9) // Российская газета. 1999. № 24.
12. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

13. Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2009. № 12.
14. Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.
15. Письмо ГСУ МВД по Республике Башкортостан от 20.02.2015 № 33/1264.
16. Обвинительное заключение Икрянинского межрайонного следственного отдела СУ СК РФ по Астраханской области от 24.06.2012.
17. Обвинительное заключение СЧ УМВД России по Владимирской области от 26.04.2013.
18. Приговор Ленинского городского суда г. Кирова от 14.10.2014 по делу № 1-658/14 (51003).
19. Приговор Октябрьского районного суда города С.-Петербурга по делу № 1-116/2014.
20. Приговор Октябрьского районного суда города Белгорода по делу № 1-294/2015.
21. Приговор Октябрьского районного суда города Белгорода по делу № 1-352/ 2012.
22. Приговор Унического районного народного суда Брянской области по делу № 1-69/13.
23. Приговор Октябрьского районного суда г. Улан-Уде Республики Бурятии от 16.07.2013.
24. Приговор Октябрьского районного суда г. Владимира по делу № 1-257/2013.
25. Сайт Наримановского районного суда Астраханской области. – Режим доступа: http://narimanovsky.ast.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_or=case&case_id=3515635&delo_id=1540006&case_type=0.
26. Антонов В.А., Белохребтов В.С. Проблемы выявления и раскрытия мошенничества при возмещении налога на добавленную стоимость // Юристъ-Правоведъ. 2015. № 4. С. 64-68.
27. Бурлака С.А. Анализ противоправности действий хозяйствующих субъектов при возмещении (зачете, возврате) налога на добавленную стоимость из бюджета: монография // Проблемы правоохранительной деятельности. 2017. № 1. С. 71-76.
28. Варданян А.В. Особенности выявления, раскрытия и первоначального этапа расследования покушения на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость: монография. – Иркутск: ФГКОУ ВО ВСИ МВД России, 2016. – 112 с.
29. Возмещение НДС // Юридическая компания «Налоговик». – Режим доступа: http://www.nalogovik.ru/vozmeshenie_nds.html.
30. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. – Санкт-Петербург: Юрид. центр «Пресс», 2007. – 765 с.
31. Евдокимов С.Г. [и др.] Налог на добавленную стоимость. Механизм преступления и его выявление: учебное пособие. – Санкт-Петербург: Юридический центр «Пресс», 2003. – 507 с.

32. *Есаков Г.А., Рарог А.И., Чучаев А.И.* Настольная книга судьи по уголовным делам / отв. ред. А.И. Рарог. – Москва: Велби, Проспект, 2007. – 576 с.
33. *Журавлев М., Журавлева Е.* Актуальные вопросы судебной практики по уголовным делам о мошенничестве // Уголовное право. 2008. № 3. С. 36-43.
34. Ответственность за преступления против собственности / Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов. – Москва: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 1997. – 320 с.
35. Расследование и квалификация преступлений, связанных с хищением бюджетных денежных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость: методические рекомендации. – Москва: ФГКУ «ВНИИ МВД России», Научно-исследовательский центр № 5 по изучению проблем уголовного, уголовно-процессуального законодательства и расследования преступлений, 2015. – 62 с.
36. *Росса А.А.* Незаконное возмещение НДС как хищение бюджетных средств // Налоги. 2007. № 8.
37. *Семенихин В.В.* Налог на добавленную стоимость: книга покупок и дополнительные листы // Налоги. 2012. № 17. С. 9-16.
38. *Семенчук В.В.* Преюдиция и незаконное возмещение НДС из бюджета // Российский юридический журнал. 2014. № 1.
39. *Сигалова О.Ю.* Особенности уголовно-правовой характеристики лиц, совершивших покушение на мошенничество при возмещении налога на добавленную стоимость // Научный портал МВД России. 2014. № 4. С. 14-17.
40. *Трунцевский Ю.В., Петросян О.Ш.* Экономические и финансовые преступления: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 030501 «Юриспруденция». – Москва: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2012. – 288 с.
41. Уголовное право. Особенная часть: учебник. – 2-е изд. перераб. и доп. / под ред. д-ра юрид. наук, проф. Л.В. Иногамовой-Хегай, д-ра юрид. наук, проф. А.И. Рарога, д-ра юрид. наук, проф. А.И. Чучаева. – Москва: Юридическая фирма «Контракт»: ИНФРА-М, 2008. – 800 с.
42. Уголовное право. Особенная часть: учебник / отв. ред. И.Я. Козаченко, Г.П. Новоселов. – 4-е изд., изм. и доп. – Москва: Норма, 2008. – 1008 с.
43. *Шилин В.В.* Противодействие приобретению права на бюджетные средства путем незаконного возмещения НДС // Законность. 2013. № 11. С. 10-12.
44. *Яни П.* Безналичные средства – предмет хищения? // Законность. 2002. № 1. С. 46-47.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Способы неправомерных действий по незаконному возмещению (зачету, возврату) НДС из бюджета

1. Приобретение движимого или недвижимого имущества по явно завышенным ценам или с завышением количества товара, его качества, а также создание видимости заключения гражданско-правовых договоров купли-продажи путем составления фиктивной налоговой декларации, бухгалтерских и иных документов без фактической передачи права собственности на материальные ценности	М. вступил в преступный сговор с Ф., директором и собственником 7% долей в уставном капитале ООО «Тройка+», который разработал преступную схему по хищению бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС посредством составления фиктивных договоров на приобретение имущества на сумму не менее 250 000 000 рублей. М. предложил Ш., соучастнику преступной деятельности, в качестве предмета договора купли-продажи принадлежащее ООО «Мадио+» производственное оборудование, объекты недвижимости в виде зданий и строений продовольственной базы, расположенные в республике Северная Осетия – Алания, стоимостью не менее 250 000 000 руб. без фактического перехода права собственности на материальные ценности к ООО «Тройка+». Оформление фиктивной сделки и документов, необходимых для прохождения налоговой проверки, было поручено М. главному бухгалтеру ООО «КК Альянс» С., которая изготовила фиктивный договор купли-продажи между ООО «Мадио+» и ООО «Тройка+». Предметами договора являлись недвижимое имущество, производственное оборудование, акт приемки-передачи указанного имущества и счет-фактура к договору с выделением НДС. Во исполнение преступной договоренности Ф. отправил по телекоммуникационным каналам связи в ИНФС по г. Егорьевску налоговую декларацию в электронном виде, указав в ней сумму к возмещению НДС в размере 91 245 941 руб., и представил позднее в налоговые органы фиктивные договоры, счета-фактуры, накладные, акты приемки-передачи имущества, которые свидетельствовали о якобы приобретенном ООО «Тройка+» имуществе на общую сумму 936 662 722 руб. Однако в ходе проведения камеральной налоговой проверки сотрудниками ИФМС установлены факты, свидетельствующие о фиктивности взаимоотношений между ООО «Тройка+» и ООО «Мадио+» и выявлены признаки, свидетельствующие о фиктивности представленных Ф. документов в обосновании заявленной к возмещению из бюджета суммы НДС. Таким образом, М. не смог довести до конца свой преступный умысел, направленный на хищение бюджетных средств по
---	--

	предварительному сговору группой лиц. Органами предварительного следствия действия Р. квалифицированы по ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (Обвинительное заключение СЧ ГСУ по Московской области от 18.12.2014)
2. Заключение руководителем юридического лица фиктивных гражданско-правовых договоров (купли-продажи, поставки, подряда и других), составление документов, содержащих заведомо ложные сведения, с одновременным снижением НДС	О., являясь генеральным директором ЗАО «ЕЗСК», согласно уставу имеющий право совершать от имени общества сделки и распоряжаться имуществом и денежными средствами, изготовил договор подряда, локальный сметный расчет, счета-фактуры, акты о приемке выполненных работ, справки о стоимости работ и затрат, содержащие заведомо ложные сведения о производстве подконтрольном ему ООО «Юта компани» ремонтных работ по водопонижению и закреплению грунтов здания малярно-упаковочного цеха. На основании указанных документов бухгалтер ЗАО «ЕЗСК» Л., неосведомленная о преступном умысле О., перечислила денежные средства в сумме 21 784 225 руб. ООО «Юта компани», составила налоговую декларацию, в которую внесла сведения о произведенных работах ООО на сумму 54 401 343 руб., включая НДС в сумме 8 451 052 руб., а также заявление о возврате НДС. Документы были переданы Л. в ИФНС по г. Егорьевску Московской области. В процессе проведения камеральной налоговой проверки был установлен факт необоснованного возмещения НДС и уменьшения размера, уплачиваемого НДС. Судом действия О. квалифицированы по ст.ст. 30, ч. 3 ст. 159 УК РФ (Приговор Егорьевского городского суда Московской области по делу 1-300/14 от 28.07.2014)
3. Заключение реального договора с иностранной организацией о выполнении работ (оказании услуг), местом производства (оказания) которой является иностранное государство, что в соответствии с налоговым законодательством влечет за собой отсутствие у российского юридического лица права на возмещение НДС из бюджета. В целях хищения денежных средств из бюджета составляется фиктивный договор с российской организацией о выполнении	Б., являясь генеральным директором ООО «ПАО ВАВС», заключил с иностранной организацией договор о проектировании объектов отдыха и развлечения, в соответствии с которым получил предпроектную документацию. Во исполнение преступного умысла на хищение бюджетных средств Б. изготовил договор, товарную накладную и счет-фактуру, содержащие заведомо ложные сведения о составлении ООО «Строительная механизация» предпроектной документации. На основании указанных документов в налоговую декларацию были внесены заведомо ложные сведения (об общей сумме НДС, подлежащей вычету в размере 5 120 293 руб., о сумме налога, подлежащей возмещению из бюджета в размере 1 740 659 руб.) и которая была представлена в налоговую инспекцию. Однако довести до конца свой преступный умысел Б. не смог, так как после проведения камеральной налоговой проверки ему было отказано в возмещении НДС. Предваритель-

(оказании) работ (услуг), которые уже выполнены иностранным контрагентом, составляются иные документы и декларация, в которую вносится заведомо ложная информация о сумме, подлежащей возмещению из бюджета	ным следствием действия Б. квалифицированы как покушение на мошенничество, совершенное с использованием своего служебного положения, то есть по ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (Обвинительное заключение СЧ УМВД России по Владимирской области от 18.06.2013)
4. Приобретение от имени юридического лица имущества в целях личного использования и получения организацией незаконного возмещения НДС	А., являясь генеральным директором и единственным учредителем ООО «БелеМ», достоверно зная, что ООО финансово-хозяйственной деятельности не ведет, разработал преступную схему незаконного получения возмещения НДС из бюджета путем приобретения автомобиля от имени организации для использования его в личных целях. Во исполнение преступного умысла А. перевел со своего личного счета на счет ООО 30 тыс. руб. и внес наличными 2 млн руб. как беспроцентный заем от учредителя ООО. После этого заключил от имени общества договор с ООО «АВАЛЮКС Центр» на приобретение автомобиля JEEP GRAND CHEROKTT LIMITED выпуска 2012 года и перечислил в их адрес 2 млн руб., в том числе НДС в размере 307 тыс. руб. в качестве оплаты за автомобиль от имени ООО «БелеМ». В дальнейшем А. поставил автомобиль на учет в МРЭО ГИБДД МВД по Республике Хакасия как принадлежащий ООО «БелеМ». В целях хищения бюджетных средств А. через свою знакомую Э. составил налоговую декларацию по НДС за 3 квартал 2012 года, указав сумму налога, подлежащего вычету в размере 307 тыс. руб. Автомобиль А. использовал в своих личных целях. Однако довести до конца свои преступные действия А. не смог, так как сотрудники налоговой инспекции вынесли решение об отказе в возмещении НДС, так как автомобиль использовался только для передвижения директора, а не для осуществления хозяйственной деятельности. Следствием действия А. были квалифицированы по ч. 3 ст. 30, ч. 3 ст. 159 УК РФ (Обвинительное заключение СЧ МВД по Республике Хакасия от 20.06.2014)
5. Создание юридического лица через подставных лиц без намерения ведения финансово-хозяйственной деятельности, заключение фиктивных договоров от их	З.П. и З.С. вступили в преступный сговор на хищение денежных средств путем регистрации нескольких юридических лиц в целях их использования для незаконного возмещения НДС из бюджета. Для этого они подыскивали лиц, ведущих асоциальный образ жизни, которые за небольшое вознаграждение выступили учредителями и зарегистрировали в разных

имени с целью хищения бюджетных денежных средств с одновременной подачей уточненных налоговых деклараций за тот же налоговый период с незначительной суммой к возмещению. Практикуется также схема подачи уточненных налоговых деклараций, при которых в период камеральной проверки мошенники представляют в налоговый орган новую декларацию за тот же налоговый период с незначительной суммой к возмещению. В связи с этим проверка по ранее поданной декларации в соответствии с законом прекращается. Впоследствии недобросовестный налогоплательщик обращается в налоговый орган (либо в суд) с требованием возместить НДС в первоначальном объеме	городах ООО «Облпромснабинвест» и ООО «Транскапиталстрой». Во исполнение преступного намерения З.П. и З.И. составили документы (договоры поставки, хранения, счета-фактуры, накладные, книги покупок и продаж и другие), содержащие заведомо ложные сведения о якобы произведенных поставках непродовольственных товаров ООО «Облпромснабинвест» в адрес ООО «Транскапиталстрой» на общую сумму 20 857 238 руб., в том числе НДС на сумму 3 181 612 руб. З.С., достоверно зная, что по налоговым декларациям по НДС с уплатой в бюджет камеральные налоговые проверки не проводятся, совместно с З.П. составила налоговые декларации за несколько налоговых периодов, указывая в первых из них сумму НДС, подлежащую налоговому вычету, которые по заявлению З.П. были зачтены в счет уплаты НДС будущих периодов или сумму к вычету. В последующих уточненных налоговых декларациях сумма реализации не изменялась, а налоговые вычеты по НДС заявлялись в минимальном размере. В результате за 2 и 4 кварталы переплата по НДС на лицевом счете ООО «Транскапиталстрой» составила 3 166 046 руб., которые согласно заявлению З.П. на основании электронного интернет-обращения должны были быть перечислены на расчетный счет ООО. Однако довести до конца свои преступные намерения З.П. и З.С. не смогли, так как в ходе проведенной камеральной налоговой проверки разработанная ими преступная схема была выявлена сотрудниками ИФНС № 10 по Тверской области. Следствием действия З.П. и З.С. квалифицированы по ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (Обвинительное заключение СЧ УМВД России по г. Твери от 27.10.2014)
6. Подача уточненных налоговых деклараций как самостоятельный способ совершения преступления (в том числе при совершении законных сделок)	МПП являясь директором ООО «Сармат», заключил договор купли-продажи с МММ, директором ООО «Ранг», в соответствии с которым последний должен был поставить в адрес ООО «Сармат» бензин марки АИ-92 на общую сумму 186 784 162 руб. Оплата бензина должна была происходить поэтапно. Во исполнение договорных обязательств МПП получил от МММ 6 счетов-фактур и товарных накладных, а также накладные на передачу на ответственное хранение, данные которых были отражены в книге покупок. МПП, не намереваясь полностью исполнять взятые на себя обязательства, перечислил на счет ООО «Ранг» 53 784 000 руб., в том числе НДС в сумме 8 204 338 руб. МПП из корыстных мотивов в целях хищения бюджетных денежных средств составил в январе 2010 года уточненную налоговую декларацию за 4-й квартал 2009 года, в которой указал несоответствующие действительности сведения

	о праве на налоговый вычет в сумме 20 288 160 руб., которую представил в МРИ ФНС № 16 России по Республике Дагестан. При проведении камеральной налоговой проверки необоснованность суммы заявленного налогового вычета установлена не была, в результате чего денежные средств в сумме 20 288 160 руб. были перечислены на расчетный счет ООО «Сармат». Впоследствии денежные средства снимались МПП наличными по чекам в сумме 4 000 000 руб., 5 025 000 руб., 5 527 500 руб., 6 631 500 руб. на общую сумму 20 288 160,02 руб. Приговором Советского районного суда г. Махачкалы действия МПП квалифицированы по ч. 4 ст. 159 УК РФ (Приговор Советского районного суда г. Махачкалы Республики Дагестан по уголовному делу 1-272/2014 от 28 мая 2014)
7. Уменьшение налоговой базы путем неотражения поступления денежных средств на счет организации по заключенным договорам с одновременным увеличением НДС	Б., являясь главой ФХ «Багакашвили», действуя умышленно, в период с 01.10.2007 по 20.10.2007 не отразил в книге продаж за третий квартал финансово-хозяйственную операцию с ООО «Профиль», согласно которой на счет ФХ поступили в счет предоплаты за поставку подсолнечника денежные средства в сумме 240 000 руб. Б. должен был составить счет-фактуру с выделением суммы НДС в размере 21 818 руб. Он же не отразил в налоговой декларации указанный платеж, занизив тем самым налогооблагаемую базу на 240 000 руб., а также подал заявление о возмещении НДС в сумме 97 405 руб., незаконно увеличив его на 21 818 руб. По результатам камеральной налоговой проверки было принято решение о возмещении НДС в сумме 97 405 руб. Ущерб бюджету государства составил 21 818 руб. (Приговор Ртищевского районного суда Саратовской области по делу № 1-113(1) / 2013 (514669) от 28.07.2013)
8. Заключение договоров кредита (займа) денежных средств на приобретение движимого или недвижимого имущества с реально ведущими хозяйственную деятельность или формально легитимными юридическими лицами, с последующим перечислением по цепочке денежных средств на счета других фирм по вымышленным основаниям, с	П., являясь генеральным директором ООО «Атомэнергорасчет», вступил в преступный сговор с неустановленным следствием лицом на хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения НДС. Согласно разработанной схеме неустановленное следствием лицо должно было подобрать юридические лица, одно из которых может выдать краткосрочный заем, а через расчетные счета других осуществить мнимые переводы денежных средств под видом осуществления предпринимательской деятельности – приобретение здания, а также составить необходимый пакет документов и подать в налоговые органы заявление в возмещении НДС. В результате преступной деятельности на расчетный счет ООО «Атомэнергорасчет» перечислены денеж-

окончательным перечислением их на счета кредитора (заимодавца). Таким образом, создается видимость движения денежных потоков, приобретения движимого (недвижимого) имущества с целью незаконного получения возмещения по НДС, при этом имеет место подделка договоров, бухгалтерских и иных документов, выступающих в качестве обоснования сделки	ные средства в сумме 27 000 000 руб. с расчетного счета ООО «Навиатрейд» якобы как оплата векселей по договору выдачи простых векселей. После этого, неустановленное следствием лицо договорилось с К., являющейся руководителем ООО «ЛесТехТорг» о продаже ООО «Атомэнергорасчет» нежилых помещений главного корпуса и земельного участка за 27 000 000 руб., а также заключило с ней от имени ООО «Навиатрейд» договор купли-продажи простых векселей на такую же сумму. Далее с расчетного счета ООО «Атомэнергорасчет» денежные средства в размере 27 000 000 руб. перечислены на счет ООО «ЛесТехТорг» как оплата за приобретенное недвижимое имущество и земельный участок, которое общество, в свою очередь, перевело на счет ООО «Навиатрейд» в качестве оплаты векселей. П., оформив в свою собственность недвижимое имущество, заполнил налоговую декларацию, которую направил в электронном виде в ИФНС № 9 по г. Москве, указав сумму к возмещению из бюджета в размере 3 201 564 руб., и представил в налоговые органы пакет документов, подтверждающих проведение сделки по продаже векселей и покупке задания и земельного участка. Однако П. и неустановленное следствием лицо не смогли довести до конца свой преступный умысел, так как после проведения камеральной налоговой проверки ООО «Атомэнергорасчет» было отказано в возмещении НДС. Судом действия П. квалифицированы по ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (Приговор Кузьминского районного суда г. Москвы по делу 1-734/13 от 25.09.2013)
9. Заключение различных договоров с формально легитимными организациями, неоднократный перевод денежных средств по фиктивным договорам со счета одного юридического лица на счета других, и т.п. в целях создания видимости расчетов для обмана налоговых органов и получения налоговых вычетов	К., являясь генеральным директором ООО «Сирин», заключил с фиктивным ООО «Домкапиталстройпроект» договор, согласно которому общество должно было поставлять в период с 09.12.2011 по 31.12.2012 в адрес ООО «Сирин» гравий, а последнее - оплачивать его с предварительной выплатой аванса в сумме 1 532 090 руб. Продолжая реализовывать свой преступный умысел, К. заключил договор займа, согласно которому формально легитимная организация ООО «Финторг» перечислила на расчетный счет ООО «Сирин» денежные средства в размере 1 532 090 руб., которые последнее перечислило на расчетный счет ООО «Промкапитал» как аванс за гравий (расчетные счета ООО «Домкапиталстройпроект» закрыты в 2007 году). После этого К. составил заведомо ложные документы о якобы произведенной поставке гравия в адрес ООО «Эврика» в период с 14.12.2011 по 31.12.2011 и представил необходимые документы в ИФНС. Одновременно, зная,

	что налоговые органы будут проводить встречную проверку, изготовил от имени всех организаций, участвующих в преступной схеме, документы, подтверждающие наличие финансово-хозяйственных отношений. Далее К. подал в ИФНС заявление о возмещении НДС в размере 1 501 375 руб., которые после проведения камеральной налоговой проверки были перечислены на счет ООО «Сирин». Часть денежных средств была израсходована на нужды ООО «Сирин» и выплату заработной платы, оставшиеся денежные средства в размере 1 476 450 руб. через ряд «промежуточных» организаций переведены на счет ООО «Милана», которое использовалось для аккумуляции денежных средств от различных организаций. Таким образом, К. причинил имущественный ущерб Российской Федерации в сумме 1 501 375 руб. Судом К. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 4 ст. 159 УК РФ (Приговор Октябрьского районного суда г. Тамбова по делу 1-316/14 от 17.12.2014 г.)
10. Использование предоставленного налоговым законодательством права перехода на иную систему налогообложения для получения незаконного возмещения НДС	П., зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя и осуществлявший предпринимательскую деятельность, связанную с осуществлением международных грузоперевозок и грузоперевозок внутри РФ, применял специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД)¹, в связи с чем не являлся плательщиком НДС (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). 28.06.2010 П. подал заявление о снятии его с учета налогоплательщика ЕНВД, в связи с чем сотрудники ИФНС по г. Петрозаводску сняли его с учета в связи с прекращением вида деятельности, подлежащей налогообложению. Таким образом, в связи с применением общей системы налогообложения П. признавался налогоплательщиком НДС. Он уплатил в государственный бюджет суммы НДС на основании требования Карельской таможни в связи с несоблюдением условий

¹ Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается гл. 26.3 НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными налоговым законодательством (п. 1 ст. 346.26 НК РФ).

Система налогообложения в виде ЕНВД применяется для отдельных видов деятельности, установленных п. 2 ст. 346.26 НК РФ, в том числе для оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

	полного условного освобождения от уплаты таможенных платежей и налогов при использовании тягачей седельных и полуприцепов автомобильных, помещенных под режим временного ввоза на территории РФ и являющихся объектом налогообложения¹. Во исполнение преступного умысла П., имея в пользовании 17 грузовых автомашин, заключил с Л. мнимый договор аренды трех транспортных средств с экипажем от 01.07.2010, таким образом увеличив количество автотранспорта до 21 единицы, что исключает возможность применения им налогообложения в виде ЕНВД². После этого П. представил по телекоммуникационным каналам связи налоговую декларацию за 3-ий квартал 2010 года, указав сумму, подлежащую возмещению, в размере 3 820 433 руб. (то есть сумму, выплаченную по требованиям, вынесенным Карельской таможней). Проведенной камеральной налоговой проверкой мнимость договора аренды обнаружена не была и, по заявлению П., налоговыми органами денежные средства в размере 3 820 433 руб. перечислены на указанный им расчетный счет. Далее П. продолжил преступную деятельность, но при проведении последующей камеральной налоговой проверки была выявлена необоснованность предъявленных им налоговых вычетов. Приговором Петрозаводского городского суда Республики Карелия П. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 4 ст. 159 УК РФ, двух преступлений, предусмотренных ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (Приговор Петрозаводского городского суда Республики Карелия по делу 1-19/14 от 13.08.2014)
11. Использование в договорных отношениях вместо субъектов, не являющихся налогоплательщиками	П., являясь генеральным директором ООО «Лес-Экспорт», заключил устную сделку с индивидуальным предпринимателем (ИП) В. и директором ООО «Новь» Ш., не являющимися налогоплательщиками НДС, о поставке пиломатериала на площадку «Лес-

¹ В соответствии с п.п. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признается ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

² При этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 2 Определение Конституционного Суда РФ от 25.02.2010 № 295-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Белтранс" на нарушение его конституционных прав и свобод подпунктом 6 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации» применение названного специального режима налогообложения связывается законодателем не с эксплуатацией транспортных средств, а с правом собственности или иным правом (пользования, владения и (или) распоряжения) на транспортные средства. Оставляя неизменным предельное количество транспортных средств для исчисления единого налога на вмененный доход, законодатель принципиально изменил подход к их учету, следствием чего явилось облегчение подсчета транспортных средств и оптимизация налогового контроля в данной сфере.

НДС, подставных юридических лиц, обязанных платить в федеральный бюджет налог на добавленную стоимость для получения права на налоговый вычет	Экспорт», расположенную по адресу: Кировский район, г. Луза, ул. Кирова, 23. П., достоверно зная, что при приобретении товара у организаций, не являющихся плательщиками НДС, не возникает право на получение налогового вычета, заключил мнимые сделки с подконтрольными ему организациями ООО «Межрегион-лес» и ООО «Лес-торг», являющимися плательщиками НДС, по приобретению у них пиломатериалов, которые фактически были поставлены ООО «Новь» и ИП. Во исполнение своего преступного умысла П. изготовил фиктивные договоры, счета-фактуры и иные документы о якобы покупке лесоматериалов у ООО «Межрегион-лес» на общую сумму 560 151 руб., у ООО «Лес-торг» на общую сумму 610 254 руб. С., являясь бухгалтером «Лес-Экспорт» и не подозревая о преступном умысле П., по его указанию составила на основании представленных фиктивных документов налоговую декларацию, тем самым завысив налоговые вычеты на сумму 85 446 руб. за 2-й квартал 2011 года и 146 394 за 3-й квартал 2011 года. При проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены ложные сведения, внесенные в налоговые декларации и не установлена мнимость сделок между ООО «Лес-Экспорт» и его контрагентами – ООО «Межрегион-лес» и ООО «Лес-торг». Денежные средства в сумме 169 428 руб. были перечислены на расчетный счет ООО «Лес-Экспорт», которые П. использовал по своему усмотрению (Приговор Ленинского городского суда г. Кирова от 14.10.2014 по делу № 1-658/14 (51003))
12. Предъявление к возмещению значительных сумм НДС, образовавшихся в результате того, что организация закупает сырье (ставка НДС 18%) для производства продукции (например, мягких игрушек) с последующей передачей его на давальческих условиях для переработки, и в дальнейшем реализует изготовленный товар (игрушки) с НДС по ставке 10%. При этом данная организация, как правило, не имеет своих производственных фондов	Неустановленное следствием лицо в конце 2008 г. в г. Беслане создало организованную преступную группу, в состав которой, помимо прочих, входили И. и Н. В целях осуществления преступной деятельности было зарегистрировано несколько ООО. В целях реализации преступного умысла Н. и другие соучастники преступления направили в МРИ ФНФ России по г. Владикавказу уточненную налоговую декларацию за 1-й квартал 2010 года, в которую были внесены заведомо ложные сведения о поставках товара ООО «Агрокомплект» в адрес ООО «Спектр», а также документы, подтверждающие наличие договорных отношений между указанными организациями: договоры, книги-покупок, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, договоры купли-продажи, книги продаж, товарные накладные и другие. Согласно представленным сведениям в налоговой декларации заявлено право на возмещение из бюджета суммы НДС в размере 15 162 917 руб. Камеральной налоговой проверкой фиктивность документов и факт внесения за-

для изготовления такого рода продукции, численность работников незначительна, закупка сырья, его переработка осуществляется через одни и те же фирмы. Как показывает практика, хищение бюджетных средств путем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость может совершаться наряду с другими преступлениями	ведомо ложных сведений в налоговую декларацию выявлены не были. Денежные средства в 15 162 917 руб. были перечислены на расчетный счет ООО «Спектр», из которых 14 500 000 руб. были сняты наличными, остальные направлены на текущие и операционные расходы предприятия. И., Н. и другие участники организованной преступной группы использовали ООО «Спектр» и иные зарегистрированные ООО, не имевшие лицензии на осуществление предпринимательской деятельности, связанной с оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. В период с марта 2009 года по апрель 2011 года И. и Н. из неустановленного следствием источника приобрели и поставили в адрес ООО «Трио» с различных железнодорожных станций 20 678 000 кг этилового спирта минимальной стоимостью 1 509 556 906 руб., который был сбыт при неустановленных следствием обстоятельствах, то есть совершили незаконное предпринимательство организованной группой, сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере. Они же в период с декабря по апрель 2010 г. приобрели при неустановленных обстоятельствах сырье, этикетки и комплектующие, из которых незаконно произвели 75 700 бутылок поддельной алкогольной продукции, емкостью 0,5 л каждая с этикетками «Водка Пшеничная», Водка «Старорусская», на которые наклеили поддельные федеральные специальные марки, которые приобрели у неустановленного следствием лица. Однако довести до конца свой преступный умысел, направленный на реализацию поддельной алкогольной продукции, они не смогли по независящим от них причинам. Приговором Правобережного районного суда РСО-Алания действия И. и Н. квалифицированы по ч. 4 ст. 159 УК РФ, по п.п. «а, б» ч. 2 ст. 171 УК РФ, по п.п. «а,б» ч. 2 ст. 171.1 УК РФ, по ч 3 ст. 30, ч. 2 ст. 327.1 УК РФ (Приговор Правобережного районного суда РСО-Алания по делу № 1-26/2014 1-26/960 от 12.02.2014)
---	--

Информационно-справочные ресурсы, которые могут использоваться при расследовании уголовных дел

Федеральная налоговая служба

1. Поиск сведений, внесенных в Единый государственный реестр юридических лиц - **<http://egrul.nalog.ru/index.php#>**.

2. Сведения о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, в отношении которых представлены документы для государственной регистрации, в том числе для государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица, и внесения изменений в сведения о юр.лице, содержащиеся в ЕГРЮЛ – **<https://service.nalog.ru/uwsfind.do>**.

3. Сообщения юридических лиц, опубликованные в журнале «Вестник государственной регистрации» о принятии решений о ликвидации, о реорганизации, об уменьшении уставного капитала, о приобретении обществом с ограниченной ответственностью 20% уставного капитала другого общества, а также иные сообщения юридических лиц, которые они обязаны публиковать в соответствии с законодательством Российской Федерации – **<http://www.vestnik-gosreg.ru/publ/vgr/>**.

4. Сведения, опубликованные в журнале «Вестник государственной регистрации», о принятых регистрирующими органами решениях о предстоящем исключении недействующих юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц – **<http://www.vestnik-gosreg.ru/publ/fz83/>**.

5. Юридические лица, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица – **<https://service.nalog.ru/disfind.do>**.

6. Адреса массовой регистрации (адреса, указанные при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами) – **<https://service.nalog.ru/addrfind.do>**.

7. Сведения о лицах, отказавшихся в суде от участия (руководства) в организации или в отношении которых данный факт установлен (подтвержден) в судебном порядке – **<https://service.nalog.ru/svl.do>**.

8. Сведения о юридических лицах, связь с которыми по указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц, отсутствует – **<https://service.nalog.ru/baddr.do>**.

9. Сервис «Проверка контрагента» – **<http://npchk.nalog.ru/>**.

Сервис работает в тестовом режиме. Сервис создан как одно из мероприятий по подготовке к расширенному декларированию операций по НДС с 2015 года. Начиная с 1 квартала 2015 года в налоговую декларацию по НДС должны включаться сведения из книг покупок, книг продаж и дополнительных листов к ним, а также журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур.

В соответствии с назначением сервис осуществляет проверку идентификационных реквизитов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей

по данным ЕГРН, сервис не может использоваться для проверки ИНН физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Предоставляется информация:

1. Реквизит «ИНН организации» – указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

2. Реквизит «КПП» – указывается код причины постановки на учет в налоговом органе.

Банк России

Ликвидируемые и ликвидированные юридические лица. Информационный ресурс о ликвидируемых и ликвидированных юридических лицах (ЛИКВЮЛ) сформирован на основании сведений из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), предоставляемых Банку России Федеральной налоговой службой в рамках двустороннего Соглашения – <http://www.cbr.ru/egrulinfo/?Prtid=egrul1>. Информационный ресурс ЛИКВЮЛ представлен в виде архивного RAR-файла. Содержание информационного ресурса приведено в файле Read_me.doc.

Юридические лица, связь с которыми по указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в ЕГРЮЛ, отсутствует. Информационный ресурс содержит сведения о юридических лицах, связь с которыми по указанному ими адресу (месту нахождения), внесенному в ЕГРЮЛ, отсутствует – http://www.cbr.ru/egrulinfo/?Prtid=page_2. По информации ФНС России актуальность сведений о юридических лицах, содержащихся в данном информационном ресурсе, может быстро изменяться в связи с внесением в них юридическими лицами уточнений о своем месте нахождения. Информационный ресурс представлен в виде архивного RAR-файла. Содержание информационного ресурса приведено в Read_me.doc.

Федеральная служба судебных приставов

Банк данных исполнительных производств Федеральной службы судебных приставов - <http://www.fssprus.ru/iss/ip/>.

УЧЕБНОЕ ИЗДАНИЕ

Бурлака Сергей Анатольевич,
кандидат юридических наук;
Потетинов Виталий Александрович;
Ягодин Роман Сергеевич,
кандидат юридических наук;
Миллер Иван Федорович

**МОШЕННИЧЕСТВО, СВЯЗАННОЕ С НЕЗАКОННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ НАЛОГА
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

Методические рекомендации

Редактор ***Ю.Н. Удалова***
Техн. редактор ***Т.Л. Ковалева***

Подписано в печать 2017 г., формат бумаги 60х90/16, уч.изд.л. 3,0,
бумага офсетная, печать трафаретная
Тираж 35 экз., заказ № 77

Отпечатано в отделении полиграфической и оперативной печати
Белгородский юридический институт МВД России имени И.Д. Путилина
г. Белгород, ул. Горького, 71

