Лошкарев Вадим Вадимович
Loshkarev Vadim Vadimovich
советник юстиции, начальник отдела №3
управления по надзору за следствием, дознанием
и оперативно-розыскной деятельностью
прокуратуры Самарской области
Head of The Head of Division 3 of the Department
for The Supervision of Investigation, Investigation
and Operational Investigation of the Prosecutor's
Office of the Samara Region, Counselor of Justice /
Assistant Professor of Civil and Arbitration
Process of the FEDERAL State University,
SGEU, Ph.D., Associate Professor
E-mail: vadimsseu@gmail.com

УДК 347+338

ОТ НЕЗАКОННОГО ОБНАЛИЧИВАНИЯ К БУМАЖНОМУ НДС
FROM ILLEGAL CASHING TO PAPER VAT

Ключевые слова: незаконные финансовые операции, незаконное обналичивание, площадки по предоставлению услуг по продаже «бумажного НДС», теория противодействия незаконным финансовым операциям.

Keywords: illegal financial transactions, illegal cashing, platforms for the sale of «paper VAT» services, the theory of counteracting illegal financial transactions.

В данной статье на основании практики прокурорского надзора и ранее предложенного методологического подхода, применимого не только в юриспруденции, но и в других науках, учитывающих правовые аспекты законодательной регламентации финансовых операций и юридических форм противодействия незаконным финансовым операциям, позволяющего привносить системность в теорию и практику такого противодействия использованием знаний не только юридических наук. Освещены основные тенденции изменения рынка незаконных финансовых операций, формирования площадок по предоставлению услуг по продаже «бумажного НДС», проблемы правоприменения в данной сфере и высказаны предложения по возможному совершенствованию уголовного законодательства.

This article, based on the practice of prosecutorial supervision and the previously proposed methodological approach applicable not only in jurisprudence, but also in other sciences, taking into account the legal aspects of the legislative regulation of

financial transactions and legal forms of counteraction to illegal financial transactions, allowing to bring systemicity in the theory and practice of such counteraction to the use of knowledge not only legal sciences, highlights the main trends in the market of illegal financial transactions, the formation of platforms for the provision of services for the sale of «paper VAT», problems of law enforcement in this area and proposals have been made for possible improvement of criminal law.

Год назад на первом банковском форуме мною была вынесена на обсуждение теория противодействия незаконным финансовым операциям как «межотраслевой правовой институт, формирующийся в относительно самостоятельную комплексную отрасль российского права и законодательства, регулирующую автономную среди иных общественных отношений совокупность проведения незаконных финансовых операций» [1].

Напомню, что было предложено определять в качестве научной и правовой категории незаконные финансовые операции как действия граждан и юридических лиц, направленные на создание, изменение, прекращение гражданских прав и обязанностей (способ достижения правовых последствий посредством выражения частной воли), в пределах, дозволенных законодательством, в целях движения капитала, по своему оформлению, совпадающие с установленным для таких действий порядком, но в действительности основанные на несуществующих правоотношениях.

Данная теория брала свое начало из опыта по противодействию незаконному обналичиванию денежных средств контролирующими и правоохранительными органами, судебно-следственной практики по ст. 172, 173.1, 173.2, 187 УК РФ, практики прокурорского надзора в данной сфере, а также назревшей необходимости переосмысления действующего уголовного законодательства.

Способы проведения, как и сами незаконные финансовые операции, довольно разнообразны, постоянно видоизменяемы. Можно смело утверждать, что поиск новых способов участниками этого рынка не прекращается, одновременно с тем как уходят в историю ранее используемые схемы.

Пресечение основной деятельности многих «площадок по незаконному обналичиванию», именно по трансформации безналичных денежных средств в наличные, привело к их перепрофи-

лированию на схожую деятельность, связанную с формированием искусственного документооборота для исчисления налога на добавленную стоимость (НДС).

В профессиональной среде подобную деятельность стали называть бумажным НДС, а саму инфраструктуру для этого – площадками по продаже бумажного НДС.

С одной стороны в ней выступает выгодоприобретатель (юридическое лицо), которое умышленно занижает сумму налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость, создав фиктивный документооборот с одним или несколькими юридическими лицами (транзитными) (действующими с другой стороны и входящими в площадку, как правило управляемыми из единого центра, с помощью ключей электронных цифровых подписей), в результате чего уклоняется от уплаты налога, подлежащего уплате в бюджет, путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, приводящих к занижению НДС.

Примечательно, что постепенно из этой деятельности стали исключаться кредитные организации, поскольку зачастую ее участники не имеют открытых расчетных счетов.

Возможность заявления к вычету сведений о несуществующих операциях объясняется тем, что на рынке консалтинговых и бухгалтерских услуг предлагаются услуги по формированию формального пакета документов от имени транзитных организаций. На деле мы имеем дело с формально правомерными действиями по предоставлению налоговых деклараций (расчетов), которые подаются с целью избежать уплаты налогов.

Указанная деятельность, как правило, носит групповой характер с использованием большого количества юридических лиц (фирм-однодневок), которые системно (на протяжении двух и более налоговых периодов) участвуют в схемных операциях путем представления налоговых деклараций по НДС с заведомо умышленными ложными показателями о якобы совершенных операциях по приобретению и реализации товаров (работ, услуг) и сознательного неправомерного формирования счетов-фактур для последующего применения по ним налоговых вычетов выгодоприобретателями в целях минимизации налоговых обязательств.

В поле зрения налоговых органов такие организации попадают, как правило, в момент выявления налогового разрыва НДС[1] (суммовые расхождения в налоговых декларациях и в книгах покупок и продаж контрагентов, то есть разницы между суммой налогов, которые теоретически должны были быть уплачены налогоплательщиком и суммой фактически уплаченных налогов), который образуется, к примеру, следующим образом: фирма-однодневка реализует товар (только по документам) промежуточному (транзитному) юридическому лицу (далее по цепочке другим транзитным), но по этой сделке не платит налог, не подает сведения в декларации. Далее транзитное юридическое лицо перепродает товар конечному выгодоприобретателю, при этом транзитная компания начисляет НДС, отражает по нему вычет по взаимодействию с однодневкой, налог не уплачивается, либо его сумма минимальна. Выгодоприобретатель (конечный покупатель) товара предъявляет сумму НДС к вычету из бюджета. Между транзитной фирмой и фирмой-однодневкой возникают расхождения, в итоге во всей цепочке налог за фиктивный товар не уплачивается, при том, что конечный выгодоприобретатель взял сумму налога к вычету, тем самым уклонился от его уплаты.

Аналитическая деятельность налоговых органов, механизм проверки со стороны правоохранительных органов выведен за рамки данной статьи. Основной задачей является показать наличие определенной очевидно противоправной деятельности, требующей своей уголовно-правовой оценки.

Этот один отдельно взятый объект права предопределяет существование в правовой системе значительной и в высокой степени обособленной группы правоотношений, которые очевидно нельзя определить только отраслевым образом, поскольку они находятся в сфере действия как уголовного и административного, так и гражданского, налогового, финансового, банковского права. Очевидно, что проблема правового регулирования всей этой сферы, остро стоящая в последнее время, имеет больше оснований

[1] Для иллюстрации приведена максимально простая схема. На практике налоговые разрывы выглядят гораздо более разветвленными. Выявление сложных налоговых разрывов стало возможным с введением программного комплекса АСК «НДС-2», позволяющего налоговым органам выстраивать цепочки контрагентов, видеть дерево связей.

быть успешно разрешенной при единстве научного инструментария, осмысления ее фактически единого объекта, основой для которого и должна стать теория противодействия незаконным финансовым операциям.

Конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы безусловна, а общественная опасность уклонения от ее исполнения заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Наличие доли схемных вычетов по НДС, сформированных в соответствующих декларациях, приводит к потерям федерального бюджета независимо от региона, в котором администрируется налогоплательщик-выгодоприобретатель, воспользовавшийся вычетами в целях уклонения от уплаты налогов.

Сформированные расхождения в налоговых декларациях по НДС, прежде всего, указывают на наличие заявленных фиктивных операций по приобретению и реализации товаров (работ, услуг) в целях создания схемы уклонения от уплаты налога в федеральный бюджет.

Действующее уголовное законодательство позволяет квалифицировать одни и те же, описанные выше, действия и по ст. 199 УК РФ, и по ст. 159 УК РФ (в случае попытки возмещения НДС). Это в свою очередь породило предложение о возможности введения уголовной ответственности за налоговое мошенничество [2], несуществующего в настоящее время уголовно-правового института.

Если действия основного выгодоприобретателя (заказчика) охватываются ст. 199 УК РФ, то вопрос о квалификации деятельности тех, кто занимается функционированием площадки не так однозначен.

Фактически действия группы лиц, осуществляющих продажу бумажного НДС, за действия, связанные именно с неуплатой НДС в бюджет, могут быть квалифицированы как пособничество в совершении преступления по уклонению от уплаты налогов – ч. 5 ст. 33, ст. 199 УК РФ (при условии, что выгодоприобретатель бумажного НДС уклонился от уплаты налогов на сумму более 15 млн руб. (в том числе и другие обязательные признаки состава, указанные в ст. 199 УК РФ и примечаниях к ней). Однако учиты-

вая специфику выявления, пресечения и расследования уголовных дел по ст. 199 УК РФ (сроки проведения выездных налоговых проверок, проверяемый период согласно НК РФ, сроки давности по ч. 1 ст. 199 УК РФ – 2 года, определенный минимальный размер суммы налогов, с которого наступает уголовная ответственность и т.д.), а также факт сложности доказывания умысла и осведомленности организаторов площадок по продаже бумажного НДС об уклонении от уплаты налогов конкретным выгодоприобретателем на сумму более 15 млн рублей в пределах 3 финансовых лет такая практика затруднительна.

Иные статьи УК РФ, которые могут быть применены к организаторам площадок по продаже бумажного НДС (ст. 173.1, 173.2, 327, 210 УК РФ и др.) квалифицируют действия данных лиц по сопутствующим преступлениям, совершаемым с целью создания условий для последующего уклонения выгодоприобретателями от уплаты налогов.

Учитывая изложенное, полагаем, что такой теневой сектор экономики по функционированию площадок по продаже бумажного НДС, который сопряжен с совершением указанных выше преступлений, оплатой «серой» зарплаты лицам, осуществляющим техническую работу по изготовлению фиктивных счет-фактур и, при необходимости, поддельных первичных документов, получением незаконного денежного вознаграждения за фиктивные вычеты по НДС, а также приводящий к значительным непоступлениям налогов в бюджет, совершению преступлений по уклонению от уплаты налогов, в настоящее время не имеет действующей специальной нормы в УК РФ, отражающей общественную опасность такого рода деяний, являющихся преступлениями в сфере экономической деятельности.

Ответственность за указанную деятельность может охватываться предложенной ранее для введения в УК РФ статьей за создание, поддержание деятельности инфраструктуры (площадки) для совершения (осуществления) незаконных финансовых операций.

По своей юридической природе новая статья УК РФ может быть схожа, к примеру, с ответственностью за содержание притонов для занятия проституцией, наркопритонов. То есть для тех,

кто, в рассматриваемом случае, создает инфраструктуру (площадку, управляемые фиктивные фирмы с нужными видами деятельности и др.) для совершения (осуществления) незаконных финансовых операций (в данном случае беспредметных). Как в случае с бумажным НДС, есть заказчики и есть те, кто для этого создает инфраструктуру, выбирая, при обращении заказчика за услугой, наиболее оптимальный вариант ее предоставления.

* * *

1. Лошкарев В.В. Теория противодействия незаконным финансовым операциям (по материалам прокурорской практики) // Актуальные вопросы права в банковской сфере: материалы Международного правового банковского форума, 10-11 октября 2019 года / редколлегия: С.И. Ашмарина, А.В. Павлова (ответственные редакторы) и др.; Самарский государственный экономический университет. – Самара: Изд-во СГЭУ, 2019. С. 178-185.

2. Козлова Н. Налогам добавят срок // Российский газета. 2020.27.07. Режим доступа: http://rg.ru/2020/07/27/reg-cfo/nalogovoe-moshennichestvo-predlozhili-rassmatrivat-kak-ugolovnoe-prestuplenie.html

3. Лошкарев В.В. Противодействие незаконным финансовым операциям // Законность. 2020. №2. С. 46-50.