

ФИНАНСЫ И КРЕДИТ

УДК 338.48

Г.М. ИСХАКОВА,

старший преподаватель

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Е.Б. САЙФЕЕВА,

старший преподаватель

Казанский (Приволжский) федеральный университет

С.Ю. ЛЕВАЧКОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

ОСОБЕННОСТИ ПОСТРОЕНИЯ ДОКАЗАТЕЛЬСТВЕННОЙ БАЗЫ ПО НЕЗАКОННОМУ ВОЗМЕЩЕНИЮ НДС В РОССИИ

Аннотация. В большинстве государств налог на добавленную стоимость (далее – НДС) является основным в системе косвенных налогов. Выполняя фискальную и регулятивную функции, он выступает существенным источником поступлений в бюджет. Наибольший объем поступлений в федеральный бюджет Российской Федерации занимает именно НДС. Компании пользуются возможностью возместить уплаченный НДС, возмещая ту часть «входного» налога, которая превышает сумму исчисленного НДС. С одной стороны, такая возможность приводит к привлечению оборотных средств, увеличению деловой активности, а с другой – возникает преступная тенденция получения возмещения из бюджета сумм НДС. На данный момент налоговыми органами Российской Федерации выявляется увеличение доли возмещения НДС в общей совокупности поступлений НДС и, наряду с этим, увеличение возмещения налога, предъявленного компаниями – налогоплательщиками. Используемые фиктивными компаниями способы необоснованного возмещения НДС весьма разнообразны и включают в себя такие фиктивные операции, как: подделка операций компаний, установление поддельного учета и делопроизводства, применение компаний, которые не выполняют свои обязательства по налогам. В статье рассмотрены особенности построения доказательственной базы по незаконному возмещению НДС в Российской Федерации.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, схемы незаконного возмещения, построение доказательственной базы, видимость совершаемых сделок, недобросовестность контрагента.

В настоящее время в совокупном объеме платежей большую долю занимает НДС, и очень многие компании предъявляют его к возмещению.

Злостные налогоплательщики применяют такие основные действия, схемы и способы получения неосновательной налоговой выгоды в виде необоснованного возмещения НДС, как:

- имитация хозяйственных операций;
- использование поддельного документооборота;

– применение контрагентов, которые не исполняют налоговые обязательства.

При проведении налоговых проверок в подозрительных случаях обязанностью налоговых органов является сбор **максимально полной доказательственной базы**.

Федеральной налоговой службой России до территориальных налоговых органов доводится ряд документов и методических рекомендаций, которыми они должны руководствоваться в рамках налогового мониторинга:

1. Приказ Федеральной налоговой службы России от 10.04.2008 № ММ-4-3/8дсп@ «Об осуществлении контроля за обоснованностью возмещения налога на добавленную стоимость».

2. Письмо Федеральной налоговой службы России от 31.03.2011 № АС-5-2/322дсп@ «О рекомендациях по осуществлению мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков, получающих необоснованную налоговую выгоду с использованием подставных организаций».

3. Письмо Федеральной налоговой службы России от 18.11.2011 № АС-5-2/1398дсп@ «Об осуществлении мероприятий налогового контроля при изменении места нахождения организаций (миграции)».

4. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел России и Федеральной налоговой службой России от 13.10.2010 № 1/8656/ММВ-27-4/11.

Основными мероприятиями налогового контроля, направленными на установление недобросовестности контрагентов первого и последующих звеньев, согласованности действий участников схемы, а также отсутствие реальности хозяйственных операций при установлении налоговым органом признаков схемы любого вида, являются представленные ниже меры.

Возможный перечень операций налогового мониторинга в целях **определения фиктивности и недобросовестности контрагентов:**

1. Сбор документов согласно ст. 93.1 НК РФ [1].

2. Анализ информационных ресурсов АИС «Налог-3» («Суды»; ИР «Риски», ИР «Сведения БР», ИР «Допросы и осмотры», ИР «Требования к мигрантам», ЦОД ФНС России (ЕГРН, ЕГРЮЛ, Сведения о банковских счетах и др.), информации о дисквалификации руководителей по статусу массовости и др.).

3. Анализ АИС «Налог-3» в части «Сведений о доходах физических лиц» в части определения численности персонала компании и выявления места работы сотрудников и их доходов.

4. Допрос физического лица (контрагента), которое числится руководителем, учредителем, главным бухгалтером в компании.

5. Комплексный анализ отчетности контрагента.

6. Определение признаков наличия у контрагента имущества и других активов, необходимых для ведения деятельности компании [2].

7. Разбор выписок из банков (изучение видов платежей в общем перечне реализуемых товаров (работ, услуг) и соответствие их объявленному виду деятельности плательщика и получателя денежных средств; отсутствие платежей за коммунальные услуги, аренду объектов недвижимости, транспортных средств и других платежей, характерных для ведения контрагентом реальной хозяйственной деятельности).

8. Разбор регистрационного дела контрагента, проведение допросов лиц, представляющих интересы организации при ее регистрации в налоговом органе, направление запросов нотариусам, засвидетельствовавшим подпись физического лица на заявлениях.

9. Истребование банковских карточек с образцами подписей, а также сведений о MAC-адресе, присвоенном каждой единице оборудования компьютерных сетей, которому был сопоставлен статический (постоянный, неизменяемый) или динамический (непостоянный, изменяемый) IP-адрес в определенный период времени (сеанс).

10. Назначение почерковедческой экспертизы.

11. Поиск информации о компании в сети Интернет: изучение интернет-ресурсов, открытых объявлений о продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, публичность должностных лиц и др.

В целях определения **согласованности действий проверяемой компании с посредником** в рамках налогового мониторинга могут быть проведены следующие действия:

1. Выявление доли операций с посредниками-контрагентами, которые являются проблемными в общем объеме операций проверяемой компании, для определения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды [6].

2. Опрос директора по факту определения должной осмотрительности при выборе посредника-контрагента.

3. Определение управляемости фиктивной компании анализируемой организации и интерпретация их связей. Применение программы АИС «Налог-3» определяет взаимосвязь подлежащего проверке налогоплательщика с подозрительными юридическими и физическими лицами путем построения связей по типам. При определении связей между компаниями в программе АИС «Налог-3» также необходимо проанализировать вкладку «Зарегистрированы по адресу» на предмет регистрации лиц по одному адресу места жительства. По данным информационных ресурсов АИС «Налог-3» устанавливается факт получения дополнительного дохода сотрудниками компании кроме основного места трудоустройства; проведение опроса этих сотрудников на факт их работы от имени компании-контрагента [7].

Следует учитывать, что в рамках снижения фактов получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды с использованием «подставной» организации в ряде случаев деятельность проверяемого налогоплательщика организуется таким образом, чтобы не иметь прямых хозяйственных связей с «подставной» организацией [8]. Прямые хозяйственные связи с «подставной» организацией имеет так называемая «фирма-посредник», которая имитирует предпринимательскую деятельность. Выявить такое можно следующими способами:

1. В результате анализа регистрационных дел цепочки контрагентов обращается внимание на вид имущества, внесенного в форме вклада в уставный капитал (возможно внесение одного и того же имущества, вплоть до совпадения названия, производителя, серийного номера и т. д.).

2. Анализируется стоимость сделки (анализируется стоимость изготовителя и другие операции) для сравнения со справедливыми ценами во время заключения договоров. Устанавливается, отправлялись ли идентичные товары и продукция контрагенту и их стоимость. Если цена будет отличаться, можно будет сделать вывод о согласованности действий и использовании схемы путем применения рыночных цен, в том числе таможенного регулирования [4, 5].

3. Определяются IP-адреса в целях установления совпадений места и точки доступа в Интернет, косвенно доказывающих согласованность действий группы лиц:

1) в целях определения IP-адреса контрагента в рамках истребования информации у банка, в котором организацией открыт счет, запрашивается информация об IP-адресе и его использовании в определенный период времени (сеанс, сессию);

2) при получении информации об IP-адресе у банков, в которых открыты счета участников сделки, истребуются сведения обо всех организациях, использующих данный IP-адрес для управления счетами;

3) в случаях, если банк информацию об IP-адресе не предоставил:

- устанавливается адрес фактического местонахождения организации (из протоколов допросов, данных сети Интернет, первичных документов, полученных в рамках ст. 93.1 НК РФ и пр.);

- устанавливается собственник помещения;
- проводится допрос собственника помещения по вопросам его взаимоотношений с организацией, истребуются договор аренды и другие документы;

- устанавливается наличие у собственника помещения договора с организацией – провайдером, которая оказывает по данному адресу услуги доступа к сети Интернет (в частности, информацию можно получить в рамках ст. 90, 93.1 НК РФ, из банковских выписок как проверяемой организации, так и собственника помещения);

- в рамках ст. 93.1 НК РФ у организации – провайдера истребуются документы для установления IP-адреса. При отсутствии информации об IP-адресе в договоре проводится допрос провайдера для его установления;

4) при установлении IP-адреса у оператора связи (провайдера), который отслеживает присвоение IP-адресов, истребуются сведения об абонентах – пользователях данного адреса, а также лицах, осуществлявших оплату услуг связи.

В случае если отчетность представляется по телекоммуникационным каналам связи, исследуется вопрос принадлежности IP-адресов для

установления лиц, фактически осуществлявших формирование и направление отчетности. У оператора связи запрашиваются сведения о том, какие еще организации представляют отчетность с соответствующего IP-адреса.

Возможным перечнем мероприятий налогового контроля с целью доказательства отсутствия реальности хозяйственных операций являются:

- доказательство реальной неосуществимости операций с учетом времени и места нахождения имущества (объема материальных ресурсов), необходимых для производства товаров (выполнения работ и услуг); анализ всех документов компании на полное их соответствие документам контрагента;

- доказательство проведения операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах; проверка присутствия складов и выезд на осмотр по факту применения этих складов для складирования товаров и продукции в установленных объемах [9]. Если размеры складов не соответствуют действительности, то проводится осмотр помещений, согласно ст. 92 НК РФ, с использованием фотосъемки и видеосъемки;

- мероприятия налогового контроля в отношении покупателя (действительно ли им закупался товар, в каких объемах и по какой цене).

Необходимыми действиями для доказывания умысла на создание и применение схемы возмещения НДС являются сбор и анализ информации об учредителях и руководителях проверяемого налогоплательщика:

- в каких еще организациях они были руководителями и учредителями;

- установление фактов засвидетельствования подписи заявителя одним и тем же нотариусом при создании данных организаций либо смене должностных лиц;

- предъявляли ли эти организации НДС к возмещению из бюджета, по каким основаниям;

- осуществляли ли эти организации хозяйственную деятельность после произведенного возмещения НДС, уплачивали ли НДС в бюджет либо были ликвидированы или реорганизованы вскоре после возмещения;

- хронологическая последовательность создания этих организаций, возврат им НДС на расчетный счет, ликвидация и создание новых организаций [10].

Указанная информация собирается и систематизируется независимо от того, в каких налоговых органах эти организации стоят на учете.

Кроме того, выясняются образование, специальность, предыдущие места работы учредителей и руководителей компании.

Данная работа позволяет получить подтверждение факта того, что целью создания данными физическими лицами организаций являлось не ведение предпринимательской деятельности, а получение незаконного возмещения НДС из бюджета [11].

Каждая попытка (посягательство) незаконного возмещения НДС, осуществляемая на практике совершением целенаправленных действий группой лиц, имеет свою специфику и свои особенности, поэтому в первую очередь необходимо выработать алгоритм и предмет доказывания незаконного возмещения налога в зависимости от цели (доказательство отсутствия товара, завышение цены через цепочку контрагентов и др.).

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.08.2019). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/789ca8969f8d40d5213bcebea36d0a3cb0677cae/
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2011 № 272 (ред. от 12.12.2017, с изм. от 22.12.2018) «Об утверждении Правил перевозок грузов автомобильным транспортом». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113363/
3. Приказ Федеральной налоговой службы России от 31.05.2007 № ММ-3-06/338@ (ред. от 27.08.2013) «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55022/2ff7a8c72de3994f30496a0ccbb1ddafadddf518/
4. Приказ Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 18.04.2016 № 01-11/18157/ММВ-20-2/25@ «О применении По-

ложения об организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон». – URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71280874/#ixzz5zFP8qeZ2>.

5. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21.01.2010 № 01-69/1/ММ-27-2/1@ (ред. от 06.10.2021). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_223988/

6. *Iskhakova G.M.* Performance of Strategic Installations in the System of Production Controlling // Journal of Interdisciplinary Research. – 2020. – Vol. 10. – Is. 2. – P. 133–136.

7. *Харисова Ф.И., Юсупова А.Р., Исхакова Г.М., Харисов И.К.* Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности исламских финансовых учреждений // Аудит и финансовый анализ. – 2019. – № 1. – С. 39–48.

8. *Kharisova F.I., Iskhakova G.M., Yusupova A.R.* Formation of financial statements at Islamic financial institutions // Journal of Social Sciences Research. – 2018. – Vol. 2018. – Spec. Is. 5. – P. 128–132.

9. *Yakupova N.M., Kadochnikova E.I., Rafikova A.V.* Emerging technologies integral estimation dynamic model of the company financial risks // International Journal of Engineering Research and Technology. – 2020. – Vol. 13. – Is. 11. – P. 3579–3584.

10. *Yakupova N.M., Kadochnikova E.I., Beilin I.L.* The hedonic model of the land for agricultural purposes market value // International Journal on Emerging Technologies. – 2019. – Vol. 10. – Is. 2. – P. 210–213.

11. *Tufetulov A.M., Nugaev F.Sh., Zayats A.S.* Analysis of transaction tax control between related parties in Russian Federation // Revista Genero & Direito. – 2019. – Vol. 8. – Is. 4. – P. 293–307.

Информация об авторах

Исхакова Гулия Махмутовна, старший преподаватель кафедры проектного менеджмента и оценки бизнеса, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: gulia1201@yandex.ru

Сайфеева Елена Батыровна, старший преподаватель кафедры проектного менеджмента и оценки бизнеса, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: sayfeeva.lena@yandex.ru

Левачкова Светлана Юрьевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры проектного менеджмента и оценки бизнеса, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: svetlana-levachkova@yandex.ru

G.M. ISKHAKOVA,

Senior Lecturer,

Kazan (Volga region) Federal University

E.B. SAYFEEVA,

Senior Lecturer,

Kazan (Volga region) Federal University

S.YU. LEVACHKOVA,

PhD in Economics, Associate Professor,

Kazan (Volga region) Federal University

FEATURES OF BUILDING AN EVIDENCE BASE FOR ILLEGAL VAT REFUNDS IN RUSSIA

Abstract. In most countries, value added tax (hereinafter – VAT) is the main one in the system of indirect taxes, performing fiscal and regulatory functions, it acts as a significant source of budget revenues. The largest volume of revenues to the federal budget of the Russian Federation is occupied by VAT. Companies can refund the VAT paid, and the part of the “input” tax that exceeds the amount of the calculated VAT is subject to reimbursement. On the one hand, this possibility leads to the attraction of working capital, an increase in business activity, and on the other hand, there is a criminal tendency to receive reimbursement from the budget for VAT amounts. At the moment, the

tax authorities of the Russian Federation are detecting an increase in the share of VAT refunds in the total amount of VAT receipts and, along with this, an increase in tax refunds presented by taxpaying companies. The methods used by fictitious companies for unjustified VAT refunds are very diverse, and include such fictitious transactions as: falsifying company transactions, establishing fake accounting and office work, and using companies that do not fulfill their tax obligations. The article discusses the features of building an evidence base for illegal VAT refunds in the Russian Federation.

Keywords: value added tax, illegal compensation schemes, building an evidence base, visibility of transactions being made, counterparty's dishonesty.

References

1. "Tax Code of the Russian Federation (part one)" dated July 31, 1998 N 146-FZ (as amended on August 2, 2019). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/789ca8969f8d40d5213bcebea36d0a3cb0677cae/.
2. Decree of the Government of the Russian Federation of April 15, 2011 N 272 (as amended on December 12, 2017, as amended on December 22, 2018) "On approval of the Rules for the carriage of goods by road". – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113363/.
3. Order of the Federal Tax Service of Russia dated May 31, 2007 N MM-3-06 / 338 (as amended on August 27, 2013) "On approval of the forms of documents used by tax authorities in the exercise of their powers in relations regulated by legislation on taxes and fees". – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55022/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddd518/.
4. Order of the Federal Customs Service and the Federal Tax Service of April 18, 2016 N 01-11/18157/MMB-20-2/25 "On the Application of the Regulations on the Organization of Coordinated Control Measures and Measures of Customs and Tax Control upon Information of the Parties". – URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71280874/#ixzz5zFP8qeZ2>.
5. "Agreement on cooperation between the Federal Customs Service and the Federal Tax Service" (concluded in Moscow on January 21, 2010 N 01-69/1, N MM-27-2/1) (as amended on September 5, 2016). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_223988/.
6. *Iskhakova G.M.* Performance of strategic installations in the system of production controlling // Journal of interdisciplinary research. – 2020. – Special Issue No.: 10/02/XIII. (Vol. 10, Issue 2, Special Issue XIII.). – P. 133–136.
7. *Kharisova F.I., Yusupova A.R., Iskhakova G.M., Kharisov I.K.* Presentation and disclosure of information in the financial statements of Islamic financial institutions // Audit and financial analysis. – 2019. – No. 1. – P. 39–48.
8. *Kharisova F.I., Iskhakova G.M., Yusupova A.R.*, Formation of financial statements at Islamic financial institutions // Journal of Social Sciences Research. – 2018. – Vol. 2018, Is. Special Issue 5. – P. 128–132.
9. *Yakupova N.M., Kadochnikova E.I., Rafikova A.V.* Emerging technologies integral estimation dynamic model of the company financial risks // International Journal of Engineering Research and Technology. – 2020. – Vol. 13, Is. 11. – P. 3579–3584.
10. *Yakupova N.M., Kadochnikova E., Beilin I.L.* The hedonic model of the land for agricultural purposes market value // International Journal on Emerging Technologies. – 2019. – Vol. 10, Is. 2. – P. 210–213.
11. *Tufetulov A.M., Nugaev F.Sh., Zayats A.S.* Analysis of transaction tax control between related parties in Russian Federation // Revista Genero & Direito. – 2019. – Vol. 8, Is. 4. – P. 293–307.