

**САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**УПРАВЛЕНИЕ ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
В СЕВЕРО-ЗАПАДНОМ ФЕДЕРАЛЬНОМ ОКРУГЕ**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ  
ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ  
НЕЗАКОННОМУ ВОЗМЕЩЕНИЮ  
ЭКСПОРТЕРАМ НАЛОГА  
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**



**Санкт-Петербург  
2001**

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ  
ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УПРАВЛЕНИЕ ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
В СЕВЕРО-ЗАПАДНОМ ФЕДЕРАЛЬНОМ ОКРУГЕ

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ  
ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ  
НЕЗАКОННОМУ ВОЗМЕЩЕНИЮ  
ЭКСПОРТЕРАМ НАЛОГА  
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

156

Санкт-Петербург  
2001

ББК 67

Методические рекомендации по противодействию незаконному возмещению экспортерам налога на добавленную стоимость / Н. А. Данилова, С. Г. Евдокимов, Т. Г. Николаева, А. А. Сапожков, А. Е. Скачкова, В. Ф. Щепельков; Под ред. О. Н. Коршуновой. СПб., 2001. 56 с.

***Рекомендации подготовили:***

- Н. А. Данилова*, канд. юрид. наук, доцент—разд. 1;  
*А. Е. Скачкова*, ст. преподаватель — разд. 2;  
*А. А. Сапожков*, канд. юрид. наук, ст. преподаватель, *В. Ф. Щепельков*, канд. юрид. наук, ст. преподаватель — разд. 3;  
*С. Г. Евдокимов*, канд. юрид. наук, доцент — разд. 4;  
*Т. Г. Николаева*, канд. юрид. наук, доцент — разд. 5.

***Под редакцией***

***канд. юрид. наук, доцента О. Н. Коршуновой***

Настоящие рекомендации предназначены практическим работникам, в чьи полномочия входит проведение проверок законности совершения внешнеторговых экспортных сделок и предъявления требований о возмещении налога на добавленную стоимость, а также прокурорам, осуществляющим надзор за соблюдением законодательства, и следователям, расследующим преступления, совершаемые в данной сфере.

***Рекомендовано***

***Научно-консультативным советом при заместителе  
Генерального прокурора Российской Федерации  
В. В. Зубрине***

/р)  
^ Санкт-Петербургский юридический институт Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 2001

Различного рода правонарушения, связанные с уплатой и возмещением налога на добавленную стоимость (НДС), отмечаются с момента введения в Российской Федерации данного налога в 1992 г. Однако особенно широкий размах преступные посягательства в этой области приняли в последние годы.

Анализ информации, представленной в Управление Генеральной прокуратуры РФ в Северо-Западном федеральном округе органами налоговой полиции в 2000 г., показал, что с участием специалистов в сфере банковского дела разработаны и применяются схемы расхищения бюджетных средств, основанные на пробелах и разночтениях в действующем законодательстве и отсутствии возможности для всеобъемлющего контроля за экспортными товарными потоками.

По данным Министерства РФ по налогам и сборам и Министерства финансов РФ, за 8 месяцев 2001 г. по сравнению с тем же периодом 2000 г. размер возмещения НДС экспортерам возрос в 2,71 раза, а количество заявок на возмещение — в 1,7 раза. При этом темп прироста физического объема экспорта составил менее 1% и прирост цен производителей — около 20%.

По сведениям Управления федерального казначейства по Санкт-Петербургу, за 9 месяцев 2001 г. при снижении экспорта на 9,6 % сумма возмещенного НДС по экспортной продукции возросла в 4,5 раза.

Если увеличение сумм возмещенного налога на добавленную стоимость отчасти можно объяснить возросшими ценами и издержками экспортеров, несовпадением периодов внесения платежей в бюджет и возмещения, отмеченный рост требований по возмещению НДС не вызван какими-либо объективными причинами.

По данным ГУЭП МВД РФ, только в налоговые органы Москвы за январь-апрель 2001 г. предъявлено требований о возмещении НДС на сумму свыше 14 млрд рублей, что в 28 раз превышает показатель прошлого года.

Первым результатом совместных действий правоохранительных органов Российской Федерации стало возбуждение в

течение 2000 г. и первого полугодия 2001 г. уголовных дел по фактам незаконного возмещения НДС, размер которого составил более 11 млрд рублей. Только по Северо-Западному федеральному округу за период 2000 г. — 8 месяцев 2001 г. было возбуждено 45 уголовных дел, по 13 делам предварительное расследование завершено, три дела направлены с обвинительным заключением в суд и по двум делам вынесены приговоры. По находящимся в производстве, приостановленным и направленным в суд делам необоснованно предъявлено к возмещению более 700 млн рублей.

Контроль за законностью предъявления требований о возмещении НДС осложняется тем, что с 1 июля 2001 г. на экспорт в государства СНГ распространен порядок уплаты налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения, как и при внешнеторговых операциях со странами дальнего зарубежья.

## 1. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫЯВЛЕНИЮ ПРАВОНАРУШЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С ВОЗМЕЩЕНИЕМ НДС ЭКСПОРТЕРАМ

Учитывая механизм взимания налога на добавленную стоимость и его возмещения экспортерам при условии пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации (описание этого механизма приведено ниже), полномочия по выявлению и пресечению правонарушений в этой сфере возложены на ряд правоохранительных и контролирующих органов. В первую очередь на территориальные подразделения Министерства РФ по налогам и сборам (МНС РФ) и таможенные органы, осуществляющие оформление помещения товаров под таможенный режим экспорта и выпуск экспортируемых товаров через таможенную границу.

Таможенные органы обязаны выявлять факты лжеэкспорта, когда товар фактически не вывозится за пределы таможенной территории Российской Федерации, а таможенные и транспортные документы подделываются, и псевдоэкспорта, когда товар физически вывозится, но по многократно завышенным ценам. Нередко эти правонарушения совершаются вследствие недобросовестного отношения сотрудников таможенных органов к ис-

полнению своих должностных обязанностей или при их соучастии.

Налоговые органы в соответствии с Налоговым кодексом РФ (ст. 176 НК РФ) проводят проверку обоснованности требований экспортеров о возмещении НДС на основании отдельной налоговой декларации и прилагаемых к ней документов, перечень которых содержится в ст. 165 НК РФ. Однако этот контроль не всегда эффективен в силу ограниченности времени на проверку (три месяца) и сложности, многоступенчатости, запутанности операций, связанных с лжеэкспортом и псевдоэкспортом.

Отрицательными моментами в организации контроля в сфере внешнеторговой деятельности являются: отсутствие четкого взаимодействия между всеми контролирующими органами и межведомственной координации; неадекватный поставленным задачам уровень материального стимулирования сотрудников всех контролирующих органов; отсутствие стимулов, направленных на решение задачи снижения потерь при возмещении НДС с точки зрения общегосударственных целей.

В частности, для таможенных органов чем выше таможенная стоимость экспортируемых товаров, тем больше уплачивается средств в зачет поступлений в федеральный бюджет, контролируемых Государственным таможенным комитетом РФ (ГТК РФ). Возмещение НДС экспортерам не оказывает влияния на показатели работы таможенных органов.

Для налоговых органов НДС служит одним из инструментов, с помощью которых обеспечивается минимальное отклонение фактических налоговых поступлений в бюджет (с учетом возмещения) от утвержденного плана.

Указанные обстоятельства обуславливают необходимость повышения роли прокурорского надзора в сфере внешнеторговой деятельности с целью координации усилий контролирующих и правоохранительных органов, повышения эффективности мер противодействия незаконному возмещению НДС экспортерам.

Противоправные действия, связанные с незаконным предъявлением к возмещению из бюджета налога на добавленную стоимость, нередко сопровождаются фальсификацией документов, обосновывающих правомерность требования налогоплательщика (экспортера) к возмещению сумм НДС. В первую очередь речь идет о документах, подтверждающих заключение

сделки, поступление из-за границы выручки от иностранного контрагента (покупателя), пересечение товаром таможенной границы Российской Федерации. Поэтому необходимо проверить:

факт декларирования товаров в режиме экспорта в территориальных таможенных органах;

номенклатуру реализуемой налогоплательщиком продукции;

происхождение экспортируемого товара (кто его производит);

факт списания денежных средств в уплату<sup>1</sup> товаров (работ, услуг) со счета налогоплательщика на счета поставщиков;

фактическое движение денежных средств всех участников сделки по банковским счетам;

реальность существования иностранных покупателей продукции.

Все действия, совершаемые в связи с заключением и исполнением внешнеторговых сделок, сопровождаются составлением определенных документов, которые тесно взаимосвязаны. Данное обстоятельство позволяет использовать методы встречной проверки (сопоставление разных экземпляров одного и того же документа) и взаимного контроля (сопоставление различных документов, прямо или косвенно отражающих проведенную операцию). Большое значение имеют также формальная и нормативная проверки каждого документа. При формальной проверке (внешнем осмотре документа) устанавливаются: соблюдение установленной формы документа; правильность заполнения документа, наличие всех его реквизитов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок цифр и текста; подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц. Нормативная проверка предполагает изучение содержания отраженной в документе хозяйственной операции с точки зрения соответствия требованиям действующего законодательства, правилам и инструкциям.

Письмом МНС РФ «Об усилении контроля за рассмотрением заявлений и документов, представленных организациями-экспортерами для возмещения из федерального бюджета сумм входного НДС» от 15.06.2000 г. № АС-6-16/451 на налоговые органы возложена организация работы по проверке расчетов (налоговых деклараций) НДС по экспортным операциям и рассмотрение письменных заявлений налогоплательщиков-экспортеров. В связи с этим налоговые органы обязаны:

1) незамедлительно проверять все фактические обстоятельства, подтверждающие наличие у налогоплательщика права на получение такого возмещения (направлять запросы в таможенные органы, организовывать встречные проверки и т. д.), при поступлении от налогоплательщика заявления на возмещение сумм входного НДС;

2) организовывать встречные проверки поставщиков экспортируемых товаров по указанным поставкам, банков, через которые осуществляются расчеты по экспортным поставкам, а также других лиц, которые участвуют в цепочке производства и обращения экспортируемых товаров, в целях выявления реального происхождения экспортируемых товаров, а также недопущения двойного возмещения НДС из бюджета;

3) незамедлительно информировать налогоплательщиков по их запросам о результатах рассмотрения заявлений о возмещении НДС;

4) проводить встречные проверки организаций, являющихся контрагентами организаций-экспортеров, на основании запросов налоговых органов, осуществляющих контроль за правомочностью возмещения сумм входного НДС данным экспортерам.

Информация о проведении контрольных мероприятий с целью подтверждения факта экспорта и обоснованности возмещения из федерального бюджета налога на добавленную стоимость при экспорте товаров (работ, услуг) ежемесячно представляется в Управление организации контрольной работы МНС РФ.

Кроме того, совместным письмом МНС РФ и Федеральной службы налоговой полиции РФ (ФСНП РФ) “О мерах по усилению контроля за возмещением налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам” от 05.06,2001 г. № ВГ-6-16/443 на налоговые органы возложена обязанность по направлению в федеральные органы налоговой полиции материалов для предварительной проверки организаций — экспортеров, поставщиков и покупателей товаров, а также банков, через которые осуществляются платежи между участниками сделки. Данная обязанность возникает в следующих случаях:

1) налогоплательщик впервые осуществляет реализацию на экспорт товаров, налогообложение которых предполагается производить по налоговой ставке 0 %;



2) сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при производстве указанных товаров, превышает сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по указанным операциям, если бы они облагались налогом на добавленную стоимость;

3) ранее налогоплательщиком по предыдущим экспортным операциям допускались нарушения налогового законодательства;

4) есть основания полагать, что возможна попытка необоснованного возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость с использованием схем ухода от налогообложения (российский поставщик, экспортер и иностранный покупатель имеют счета в одном банке, и расчеты по контракту производятся в рублях и т. п.).

В банке, где открыт счет экспортера, на который должна поступить от покупателя (иностранного контрагента) выручка за экспортируемые товары, должны быть следующие документы<sup>1</sup>.

1. *Досье*. Представляет собой подборку документов для контроля за поступлением выручки за экспортируемые товары, т. е. денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации, переведенных или подлежащих переводу в пользу экспортера покупателем в качестве оплаты за экспортируемые по контракту товары. Досье формируется по каждому паспорту сделки и должно содержать: оригинал паспорта сделки (оригиналы переоформленных паспортов сделки); копии контракта (выписки из контракта) и изменений и дополнений к нему; копии разрешений на отсрочку платежа, представленных экспортером в банк; копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера денежных средств по контракту; иные документы, заполняемые банком или поступающие в банк в связи с данным паспортом сделки;

<sup>1</sup> Указывая на то, что в банке должны быть данные документы, мы исходим из требований Банка России, согласно которым уполномоченный банк обязан потребовать от клиента документы, на основании которых осуществляется валютная операция. На клиентах банка, в свою очередь, лежит обязанность по представлению в банк необходимых документов до осуществления валютных операций, если иное не установлено Банком России. См. п. 1.1. указания Банка России «Об усилении валютного контроля со стороны уполномоченных банков за правомерностью осуществления их клиентами валютных операций и о порядке применения мер воздействия к уполномоченным банкам за нарушения валютного законодательства» от 12.02.99 г. № 500-У,

ведомость банковского контроля, распечатанная на бумажном носителе, подписанная ответственным лицом банка и заверенная печатью банка.

Досье закрывается и сдается в архив по истечении 90 календарных дней с даты, указанной в строке “Последняя дата” паспорта сделки, но не ранее даты отправки в ГТК РФ всех имеющихся в банке учетных карточек таможенно-банковского контроля по данному паспорту сделки<sup>1</sup>. Досье подлежит хранению не менее пяти лет после его закрытия.

2. *Паспорт сделки (ПС)* — документ валютного контроля, который содержит необходимые для осуществления валютного контроля сведения из контракта (договора, соглашения), предусматривающего экспорт товаров с территории Российской Федерации и их оплату в иностранной валюте и (или) валюте Российской Федерации.

Территориальное учреждение Банка России осуществляет контроль за операциями по данному ПС в порядке, устанавливаемом Банком России.

3. *Оригинал и копия контракта, на основании которого был составлен ПС.*

С момента подписания ПС банк принимает договор на расчетное обслуживание и выполняет функции агента валютного контроля за поступлением выручки. Первый экземпляр договора возвращается экспортеру.

4. *Сведения о договоре* — документ, оформляемый экспортером на основании договора (контракта) и подлежащий представлению в банк до осуществления валютной операции (зачисления иностранной валюты на валютный счет). В обязанность банка входит сверка договора (копии договора, содержащей отметку банка) с представленными клиентом сведениями о договоре. На основании сведений о договоре банк формирует и ведет в электронном виде базу данных сведений о договорах. В эту же базу банк обязан вносить информацию о допущенных клиентом нарушениях валютного законодательства: дату выявления нарушения; наименование, номер и дат<sup>1</sup> нормативного правового акта, требования которого нарушены клиентом, включая нормативные акты Банка России; номер статьи (пункта

**Учетная карточка таможенно-банковского контроля** — документ валютного контроля, содержащий сведения об экспортируемом по контракту товаре и о поступлениях выручки. Ею более подробно об этом документе см. ниже.

или подпункта) нормативного правового акта, требования которой нарушены клиентом.

5. *Ведомость банковского контроля* — документ валютного контроля, оформляемый банком в течение пяти календарных дней с даты подписания ПС и содержащий в электронном виде сведения об операциях по контракту, включая сведения о движении товаров, их фактурной стоимости, а также о платежах. При этом сведения о поступлении денежных средств по контракту отражаются в ведомости в первый рабочий день, следующий за днем получения от экспортера информации о реквизитах ПС (номер и дата), по которому поступили денежные средства. Данные сведения представляются экспортером в срок не позднее семи календарных дней, следующих за датой зачисления денежных средств на его рублевый и (или) транзитный валютный счет. По окончании всех операций и расчетов по контракту ведомость банковского контроля на бумажном носителе, подписанная ответственным лицом банка и заверенная печатью банка, помещается в досье.

В целях пресечения нарушений валютного законодательства, совершаемых резидентами Российской Федерации при осуществлении внешнеторговой деятельности, и усиления контроля за валютными операциями клиентов со стороны банков последние обязаны представлять в Банк России в электронном виде информацию о договорах и выявленных нарушениях валютного законодательства, допущенных клиентами. Банки обязаны представлять следующую информацию:

1. *О валютных операциях, проводимых клиентами на основании договоров, имеющих любой из следующих признаков:*

а) в договоре (контракте) не предусмотрена уплата контрагентами-нерезидентами штрафных санкций за несоблюдение сроков платежей либо поставок товаров и не предусмотрено обеспечение ими исполнения своих обязательств;

б) в договоре (контракте) предусмотрен экспорт клиентом товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) в пользу нерезидентов, зарегистрированных в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (оффшорные зоны);

в) в договоре (контракте) предусмотрен авансовый платеж в пользу нерезидента, превышающий 30 % от цены импортируемого товара (услуги, работы, результата интеллектуальной деятельности) либо превышающий сумму, эквивалентную 100 тысячам долларов США;

г) по договору (контракту) нерезидентом полностью не исполнены обязательства и осуществлен возврат ранее произведенной резидентом предоплаты (аванса);

д) получателем товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности) является нерезидент, не являющийся стороной по договору (контракту), предусматривающему экспорт резидентом товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);

е) договоры (контракты) заключены от имени резидента — юридического лица, период деятельности которого с момента его государственной регистрации не превышает трех месяцев.

*2. О выявленных нарушениях валютного законодательства, включая непредставление (несвоевременное представление) клиентами всех необходимых документов.*

В обязанность банка (филиала банка) входит представление данной информации в территориальное учреждение, осуществляющее надзор за банком (филиалом банка)<sup>1</sup>. После чего информация, полученная территориальным учреждением, направляется в Главный центр информатизации Банка России.

В случае нарушения банком федеральных законов, нормативных актов и предписаний Банка России в сфере валютного регулирования и валютного контроля к банку может быть применена мера воздействия в виде ограничения проведения операции купли-продажи иностранной валюты в наличной и безналичной формах. Меры воздействия вводятся предписанием Банка России. В случае неоднократного применения к банку таких мер Банк России вправе отозвать у банка лицензию на осуществление банковских операций.

Основным документом, используемым при декларировании товаров, является грузовая таможенная декларация (ГТД), порядок приема и регистрации которой регламентируется Временными правилами приема, регистрации и хранения таможенных

<sup>1</sup> Под территориальным учреждением понимается Главное управление (Национальный банк) Центрального банка Российской Федерации (Управление (Отдел) валютного регулирования и валютного контроля).

деклараций, утвержденными Приказом ГТК РФ от 28.11.94 г. № 624 (с изменениями, внесенными Приказом ГТК РФ от 04.04.96 г. № 206).

На отдел таможенного оформления возложена обязанность проверки соответствия сведений, содержащихся в представленной экспортером ксерокопии ПС, сведениям, заявленным в грузовой таможенной декларации, условиям контракта и информации из других имеющихся в распоряжении таможенных органов документов, а также проверки соответствия оттиска печати банка на ксерокопии ПС образцу оттиска печати, содержащемуся в карточке образцов оттисков печатей банка, используемых для целей валютного контроля.

При наличии расхождений между указанными документами, а также при непредставлении ксерокопии! ПС экспортируемые товары выпуску не подлежат.

В случае обнаружения на этапах таможенного оформления и контроля ошибок, носящих технический характер (опечатки, грамматические и лексические ошибки и т. п.), должностное лицо таможенного органа, их обнаружившее, составляет сопроводительную записку с перечислением выявленных ошибок. На основании этой записки декларант имеет право в присутствии должностного лица таможенного органа исправить эти ошибки, заверив их своей подписью и печатью.

При отсутствии расхождений в данных документах и при выполнении иных требований таможенного законодательства Российской Федерации ксерокопия ПС заверяется подписью должностного лица таможенного органа и его личной номерной печатью. Заверенная ксерокопия ПС остается в делах таможни.

После завершения таможенного оформления товаров экспортеру возвращается *ксерокопия с третьего листа ГТД*, удостоверяемая оригинальным оттиском личной номерной печати и подписью должностного лица таможенного органа.

Заверенная ксерокопия ГТД представляется экспортером в банк в течение 15 календарных дней с даты принятия решения о выпуске товаров (графа "Д" ГТД).

Территориальное учреждение Банка России по месту государственной регистрации экспортера вправе продлить срок представления ксерокопии ГТД до 30 календарных дней либо на больший срок по согласованию с ГТК РФ на основании письменного заявления экспортера с указанием причин невозможности своевременного представления указанного документа.

Сведения, которые могут быть использованы в целях предупреждения, пресечения и расследования правонарушений в области налогового, таможенного и валютного законодательства, таможенные органы имеют возможность получить не только из перечисленных документов, но и из других источников. Это объясняется тем, что они не только вправе осуществлять фискально-контрольные функции в отношении перемещаемых товаров и транспортных средств, но и наделены широкими полномочиями в части проведения проверок участников внешнеэкономической деятельности.

Так, согласно ст. 180 Таможенного кодекса РФ (ТК РФ) таможенными органами проводятся проверка документов и сведений, таможенный досмотр, досмотр товаров и транспортных средств, личный досмотр; учет товаров и транспортных средств; устный опрос должностных лиц; проверка систем учета и отчетности; осмотр территорий и помещений складов временного хранения, таможенных складов, свободных складов, свободных таможенных зон и других мест, где могут находиться товары и транспортные средства, подлежащие таможенному контролю, либо осуществляться деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы. При этом следует отметить, что при вывозе за пределы Российской Федерации товаров, перемещаемых любым видом транспорта под таможенным контролем, в обязательном порядке должен производиться таможенный досмотр в полном объеме, позволяющий идентифицировать перевозимые товары, с оформлением акта таможенного досмотра<sup>1</sup>.

Должностные лица таможенных органов имеют право доступа на территорию и в любые помещения, где могут находиться товары и транспортные средства, подлежащие таможенному контролю, и необходимые документы (ст. 184 ТК РФ).

Таможенные органы вправе осуществлять таможенный контроль после выпуска товаров и транспортных средств: проводить повторный таможенный досмотр; перепроверять сведения, указанные в таможенной декларации; проверять таможенные документы и другую информацию, относящуюся к внешнеэкономическим и последующим коммерческим операциям с данным товаром (ст. 193 ТК РФ).

<sup>1</sup> См. об этом: О подтверждении фактического вывоза товаров, перемещаемых под таможенным контролем: Письмо ГТК РФ от 28.07.98 г. № 01-14/845 (с изменениями, внесенными Распоряжением ГТК РФ от 19.06.2001 г. № 643-р).

В соответствии со ст. 197 ТК РФ таможенные органы в любое время могут проводить инвентаризацию товаров и транспортных средств, находящихся под таможенным контролем, а также товаров, в отношении которых не уплачены таможенные платежи или предоставлены таможенные льготы в части таможенных платежей.

Указанные действия таможенных органов осуществляются в соответствии с Таможенным кодексом РФ<sup>1</sup> и Типовым порядком таможенного оформления и таможенного контроля товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации, и подлежат документальному оформлению<sup>1</sup>. Анализ этих документов позволит выявить соблюдение работниками таможенных органов порядка таможенного оформления и контроля товаров, выявить имевшие место отступления от действующего таможенного законодательства, регламентирующего экспорт товаров.

Эффективность борьбы с рассматриваемой категорией правонарушений требует тесного взаимодействия таможенных органов с другими правоохранительными и контролирующими органами. Так, в соответствии с Соглашением Министерства РФ по налогам и сборам и Государственного таможенного комитета РФ по взаимному информационному обмену<sup>2</sup> таможенные и налоговые органы осуществляют плановый и оперативный (инициативный и по запросам) обмен информацией на уровне как центральных, так и местных таможенных и налоговых органов. Это позволяет с наименьшими затратами времени получить документы, которые могут иметь важное доказательственное значение.

В целях осуществления валютного контроля между банками и таможенными органами также осуществляется обмен информацией. Так, после подписания ПС банк в течение десяти календарных дней направляет электронную копию ПС в ГТК РФ.

<sup>1</sup> Типовые правила таможенного оформления и таможенного контроля товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации. Утв. Приказом ГТК РФ от 04.04.96 г. № 203 (с изменениями, внесенными Приказом ГТК РФ от 04.09.2000 г. № 798).

<sup>2</sup> Соглашение МНС РФ и ГТК РФ по взаимному информационному обмену от 08.06.2000 г. № БГ-15-11/1222 и № 01-11/15581 (с изменениями и дополнениями, внесенными Совместным приказом МНС РФ от 16.10.2000 г. № БГ-15-11/2028 и ГТК РФ от 16.10.2000 г. № 01-11/29814).

ГТК РФ на основании данных ГТД оформляет *учетную карточку таможенно-банковского контроля* (УК) — документ валютного контроля, который содержит необходимые для осуществления валютного контроля сведения из ГТД об экспортируемом по контракту товаре, а также сведения о поступлениях выручки. В течение 30 календарных дней, следующих за датой принятия решения о выпуске товаров (графа “Д” ГТД), ГТК РФ направляет УК в банк<sup>1</sup>.

Банк осуществляет идентификацию сумм выручки, полученных за указанную в УК партию товаров, и в электронном виде возвращает УК в ГТК РФ. Одновременно с УК в ГТК РФ передаются сведения о платежах, произведенных по контрактам, содержащиеся в ведомостях банковского контроля.

С целью проверки *полноты учета документов валютного контроля и правильности их ведения* в первую очередь необходимо убедиться в наличии в банке всех документов, имеющих отношение к интересующей внешнеторговой сделке. Следует отметить, что согласно п. 5.10 Инструкции Банка России и ГТК РФ от 13.10.99 г. № 86-И<sup>2</sup> банк обязан обеспечить регистрацию и учет всех входящих и исходящих документов в соответствии с внутренними правилами делопроизводства. Поэтому наряду с исследованием всех перечисленных документов следует ознакомиться с соответствующим внутрибанковским документом, определяющим порядок регистрации и учета входящих и исходящих документов, разработанным и утвержденным банком согласно требованиям Инструкции № 86-И.

При проверке *правильности ведения досье* необходимо установить наличие в нем соответствующих документов.

Для проверки соблюдения уполномоченным банком требований Инструкции № 86-И по помещению документов в досье необходимо сопоставить хранящиеся в нем документы с ин-

<sup>1</sup> Обмен документами валютного контроля между банками и ГТК РФ осуществляется в электронном виде по телекоммуникационной сети в порядке, устанавливаемом ГТК РФ.

<sup>2</sup> О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров: Инструкция Банка России и ГТК РФ от 13.10.99 г. № 86-И и № 01-23/26541 (соответственно) с изменениями, внесенными Положением Банка России от 22.12.99 г. № 101-П и Письмом ГТК РФ от 22.12.99 г. № 01-23/32005.



формацией о произведенных отгрузках и платежах, имеющейся в соответствующей ведомости банковского контроля.

Проверка *оформления ПС* производится на основании документов, помещенных в досье, путем сопоставления содержащихся в ГИС сведений условиям соответствующего контракта (дополнений к нему). Одновременно необходимо убедиться в соответствии условий контракта требованиям законодательных и иных нормативных актов Российской Федерации по валютно-му регулированию и валютному контролю.

Проверка *реквизитов ГТД*, используемых для целей валютного контроля.

К числу нарушений, допускаемых при декларировании товаров, относится не только искажение вносимых в декларацию сведений о товарах, но и фальсификация документов, представляемых к таможенному оформлению. При проверке следует обращать внимание на следующее:

выполнены ли декларантом требования к форме декларирования, заполнению ГТД, представлению необходимых документов, срокам подачи декларации;

надлежащему ли таможенному органу декларированы товары, выполнены ли требования Временных правил приема, регистрации и хранения ГТД<sup>1</sup>;

представлялась ли таможенному органу в установленном порядке необходимая отчетность о перемещаемых товарах, находящихся под таможенным контролем;

представлены ли при подаче таможенной декларации документы, удостоверяющие полномочия декларанта на подачу ГТД от собственного имени, транспортные документы, подтверждающие факт перемещения товаров, декларации таможенной стоимости, ксерокопии паспорта сделки;

не допускались ли нарушения при изменении и дополнении таможенной декларации.

Проверка *соблюдения требований об отражении в документах валютного контроля информации о представлении экспортером ксерокопии ГТД* (в соответствии с требованиями

<sup>1</sup> Временные правила приема, регистрации и хранения таможенных деклараций. Утв. Приказом ГТК РФ от 28.11.94 г. № 624 (с изменениями, внесенными Приказом ГТК РФ от 04.04.96 г. № 203).

п.п. 4.6 и 4.8 Инструкции № 86-И). В ходе данной проверки необходимо установить:

в полном ли объеме банк фиксировал информацию о произведенных по контракту поставках товаров путем сопоставления сведений из ксерокопий ГТД, хранящихся в проверяемом досье, с данными из раздела 2 1 ведомости банковского контроля;

полно ли учтена в УК информация о сроках представления ксерокопий ГТД экспортером. С этой целью следует проверить наличие соответствующих записей в строке “Дата представления ксерокопии ГТД экспортером” в каждой УК, по которой в проверяемом досье имеется ксерокопия ГТД.

Проверка *соблюдения банком требований о самостоятельном формировании УК на основании представленных экспортерами ксерокопий ГТД* (пп. 4.7 и 4.8 Инструкции № 86-И). Следует проверить наличие в проверяемом досье и электронной базе данных УК по ГТД, с даты завершения оформления которых (графа Д) прошло более 45 дней.

Проверка *полноты и своевременности учета платежей по контракту в документах валютного контроля* предполагает “С”, выяснение вопросов о соблюдении банком требований п. 5.3 Инструкции № 86-И, предусматривающего информирование экспортера о посту плении на его счет денежных средств от нерезидента не позднее следующего рабочего дня после зачисления средств на счет, а также о полноте и своевременности отражения банком информации о произведенных платежах в ведомости банковского контроля.

При проведении проверки *полноты и своевременности учета сумм экспортной выручки в УК* особое внимание следует уделять правильности отражения в УК сумм выручки по сделкам, предусматривающим расчеты в рублях.

Проверка *соблюдения банком сроков направления документов валютного контроля и отчетности в ГТК РФ и Банк России*. При проведении проверки необходимо обращать внимание на своевременность направления уполномоченным банком в ГТК РФ в электронной форме:

ПС — в 10-дневный срок с даты их подписания (п. 6.2 Инструкции № 86-И);

УК — в соответствии с установленным контрольным сроком.

## 2. ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ПРОКУРОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ЗАКОННОСТИ ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС ЭКСПОРТЕРАМ

Приведенные выше рекомендации могут быть использованы при организации и проведении прокурорской проверки законности возмещения сумм НДС по экспортной сделке. Учитывая предметно-зональный принцип организации прокурорского надзора, проверка организуется по следующим направлениям:

1. Подразделения прокуратуры, осуществляющие надзор за исполнением налогового законодательства, определяют хозяйствующих субъектов, в отношении которых будет проведена проверка, проводят проверку в налоговых органах, готовят общую докладную записку.

2. Подразделения прокуратуры, осуществляющие надзор за исполнением таможенного и транспортного законодательства, проводят проверку в таможенных органах, в территориальных органах Министерства транспорта **РФ**, иных органах транспортного контроля.

3. Подразделения прокуратуры, осуществляющие надзор за исполнением законов и законностью правовых актов, проводят проверки в Главном управлении Банка России по субъекту Российской Федерации, территориальных органах федерального казначейства, Управлении валютного контроля Минфина **РФ**, а также, при наличии необходимости, в органах лицензирования (в части выполнения ими функций по контролю за соблюдением лицензионного законодательства) и регистрационных органах (по вопросу законности регистрации проверяемого объекта).

При проведении проверок прокурор должен исходить из того, что законодательство Российской Федерации содержит ряд особенностей правового регулирования внешнеторговой деятельности в зависимости от вида товара (работ, услуг), перемещенного через таможенную границу Российской Федерации; страны, в которую направлен товар; статуса субъекта внешнеторговой деятельности; вида транспортных средств, которыми перемещался товар (морским, речным, железнодорожным, воздушным, автомобильным, трубопроводным транспортом); возмездности (безвозмездности) сделок; наличия особенностей по налогообложению. С учетом этого определяются органы контроля, дополнительный по сравнению с общим перечень доку-

ментов, которые необходимо затребовать, а также порядок заключения внешнеторгового договора.

Вопросы, подлежащие исследованию в органах контроля:

1. Полнота, своевременность и законность мер, принятых органами, наделенными полномочиями по контролю в названной сфере правоотношений.

2. Достоверность представленных документов для возмещения НДС по внешнеторговой сделке.

3. Меры, принимаемые проверяемым органом для разрешения проблемы обеспечения контроля за внешнеторговой деятельностью субъектов экспортной сделки (координация с другими органами, использование права законодательной инициативы и т. п.).

В частности, в органах *таможенного* и *транспортного* контроля устанавливается достоверность сведений:

о виде товара (его количестве и цене), перемещенного через таможенную границу Российской Федерации,

факте пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации.

В ходе проведения проверки должны быть истребованы таможенные дела (пароходные дела, лимитированные книжки — при железнодорожных перевозках) по выбранным объектам с целью выяснения обоснованности решений, принятых органами, наделенными полномочиями по контролю за перевозкой товаров, транспортных средств во внешнеторговой деятельности. При перемещении груза несколькими видами транспорта необходимо установить путь следования и истребовать от соответствующих органов контроля на транспорте документы по сопровождению груза.

Необходимо также установить, какие виды таможенного, транспортного контроля осуществлялись в отношении определенного хозяйствующего субъекта (особо обратить внимание, проводились ли проверки его финансово-хозяйственной деятельности) (ст. 186 ТК РФ).

При изучении таможенного дела следует определить, все ли документы имеются в деле, а также их достоверность (в соответствии со ст. 130 ТК РФ таможенное оформление должно быть произведено только после осуществления ветеринарного, фитосанитарного, экологического и других видов государственного контроля).

При этом особое внимание должно быть уделено установлению законности сделки с товаром, проверке, не относится ли он к подакцизным товарам, подакцизному минеральному сырью; проверке сопоставимости данных о товаре, организации, являющейся собственником товара или ответственной за финансовое урегулирование, наименовании товара, весе, таможенной стоимости, номере и дате внешнеторгового договора, номере ГТД, данных об отправителе, получателе, при необходимости о перевозчике.

С целью выявления нарушений, допускаемых таможенными органами, следует выяснить, проверяется ли ими фактический вывоз товаров за пределы Российской Федерации после помещения товаров под режим экспорта (см. приказ ГТК РФ от 26.06.2001 г. № 598 “О подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров”).

Одновременно необходимо проверить, надлежат ли исполняются таможенными органами функции валютного контроля (ст.ст. 198—201 ТК РФ), налогового контроля (ст. 30 НК РФ, гл. 3 ТК РФ).

Кроме того, в *территориальных органах Министерства транспорта РФ и иных органах транспортного контроля* (например, органы Министерства путей сообщения, Государственного комитета по рыболовству, Государственной инспекции по маломерным судам Министерства природных ресурсов РФ) необходимо проверить:

организацию и осуществление пропуска через государственную границу Российской Федерации транспортных средств;

организацию и осуществление лицензирования соответствующих видов деятельности, надзора за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий.

В ходе проведения проверки в *территориальных органах Министерства РФ по налогам и сборам* устанавливаются:

законность и обоснованность принятия решения налоговым органом о возмещении сумм НДС по экспортной сделке;

своевременность принятия данного решения.

Одновременно возможно разрешение вопроса о законности исчисления сумм НДС, подлежащих возмещению. В этом случае необходимо привлекать соответствующих специалистов и использовать сообщения о нарушениях закона (жалобы налогоплательщиков и т. п.).

При проведении проверки прокурор устанавливает:

1. Наличие документов в соответствии с требованиями ст. 165 НК РФ, условиями экспортного контракта. Для принятия решения о возмещении из бюджета сумм НДС по внешнеторговым сделкам должны быть представлены: контракт; выписка банка; копии грузовой таможенной декларации; транспортные, товаросопроводительные и (или) иные документы, подтверждающие вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации; отдельная налоговая декларация<sup>1</sup> (абз. 1 п. 4 ст. 176 НК РФ); согласование налогового органа с таможенным органом о проведении зачета (абз. 2 п. 2 ст. 176 НК РФ); заявление налогоплательщика о возврате денежных средств (абз. 9 п. 4 ст. 176 НК РФ); справка о состоянии расчетов с федеральным бюджетом; справка об обоснованности возмещения (зачета) сумм НДС организации-экспортеру; решение комиссии, иные документы .

2. Обоснованность принятого решения:

экспортная сделка должна соответствовать требованиям международного законодательства, ГК РФ, валютного законодательства Российской Федерации; документы, подтверждающие оплату по экспортной сделке (выписки банка, подтверждающие фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика либо внесение налогоплательщиком полученных наличных денежных средств на свой счет в российском банке, с предоставлением копий приходных ордеров либо документа о праве на незачисление валютной выручки), должны соответствовать условиям договора о цене товара и порядке расчетов;

в грузовой таможенной декларации (копии) должны быть две отметки: российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт про-

<sup>1</sup> См. Об утверждении форм Декларации по налогу на добавленную стоимость и Инструкции по их заполнению: Приказ МНС РФ от 27.11.2000 г. № БГ-3-03/407 (в ред. Приказа МНС РФ от 27.08.2001 г. № БГ-3-03/311 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2001. №3,43.

<sup>2</sup>См.: Приказ Государственной налоговой службы РФ от 15.04.94 г. N ВГ-3-13/23 (в ред. Приказов Госналогслужбы РФ от 01.09.95 г. № ВГ-3-13/59, 20.11.95 г. № ВГ-3-13/80); Приказ МНС РФ от 27.12.2000 г. № БГ-3-03/461,

пуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации,— пограничного таможенного органа (подп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ);

представленные в деле копии транспортных, товаросопроводительных и(или) иных документов должны соответствовать условиям договора в части способа перевозки товара (подп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ).

3. Своевременность принятия налоговым органом решения о возмещении сумм НДС по экспортной сделке. Решение налогового органа о возмещении сумм НДС должно быть принято до истечения трех месяцев (абз. 10 п. 4 ст. 176 НК РФ), считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

4. Полноту мер, принятых налоговыми органами по результатам проверки достоверности представленных налогоплательщиком документов по возмещению сумм НДС (ст.ст. 88, 89, абз. 3 п. 4 ст. 176 НК РФ):

полноту проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов (с учетом исполнения п. 3 ст. 82, п. 3 ст. 32, п. 16 ст. 31 НК РФ, а также Совместного письма “О мерах по усилению контроля за возмещением налога на добавленную стоимость организациям — экспортерам” МНС РФ от 05.06.2001 г. № ВГ-6-16/443, ФСНП РФ от 04.06.2001 г. № ВГ-1969;

полноту проверки наличия задолженности налогоплательщика перед бюджетом.

В ходе проверки соблюдения законности при возврате сумм налога на добавленную стоимость в *органах федерального казначейства* проверяется:

своевременность исполнения решений налоговых органов о списании бюджетных средств в пользу налогоплательщика (абз. 2,3 п. 3 ст. 176 НК РФ) и

обоснованность возмещения бюджетом средств по представленным налоговым органом документам (ст. 253 БК РФ).

Решение о возврате или зачете излишне уплаченных (взысканных) сумм федерального налога или сбора, пени принимается на основании норм Налогового кодекса РФ. Налоговый кодекс РФ возлагает на органы федерального казначейства осуществление возврата сумм НДС в течение двух недель. Однако порядок списания бюджетных денежных средств, а также

компетенция органов казначейства регламентируются Бюджетным кодексом РФ (БК РФ). Органы федерального казначейства осуществляют возврат сумм НДС на основании представленных налоговыми органами заключений по форме № 21. При этом в компетенцию органов федерального казначейства не входит проверка законности и обоснованности решений налоговых органов. В случае разрешения спора о возмещении сумм НДС в суде основанием для возмещения для органов федерального казначейства будет являться решение суда, а также решение налогового органа.

В ходе прокурорской проверки устанавливается:

1) наличие заключений налоговых органов (ф. №21), оформленных надлежащим образом. По смыслу ст. 253 БК РФ надлежащим образом оформленные документы не могут быть приняты органами федерального казначейства. Заключение налогового органа в обязательном порядке должно содержать коды бюджетной классификации доходов бюджетов Российской Федерации, предназначенные для учета доходов от уплаты соответствующего налога (сбора), а также точное наименование налога (сбора). Отказ органов федерального казначейства от исполнения ненадлежащим образом оформленных документов будет являться обоснованным и возлагает на налоговый орган обязанность по уплате сумм за каждый день просрочки. При проведении проверки необходимо изучить все заключения по проверяемым объектам, которые были возвращены органами федерального казначейства в налоговые органы в связи с их надлежащим оформлением;

2) соблюдение установленного двухнедельного срока возмещения сумм НДС (абз. 2, 3 п. 3 ст. 176 НК РФ).

Оценивая своевременность возврата налогоплательщику денежных средств, следует сопоставить дату поступления в органы федерального казначейства решения налогового органа (заключение по форме № 21) и дату совершения разрешительной надписи (поручение в кредитное учреждение на осуществление платежа).'

Достоверность даты поступления решения налогового органа определяется путем сопоставления даты отправки решения о возврате и даты его регистрации в органах казначейства. Следовательно, необходимо выяснить, определен ли органами феде-



рального казначейства и налоговыми органами порядок передачи решений о возмещении (курьерская служба, заказные письма и т. п.), и если такой порядок определен, исследовать те книги и журналы, в которых находит отражение момент передачи решения налоговыми органами органам федерального казначейства. Факт направления налоговым органом соответствующего решения должен быть достоверно подтвержден. Необходимо также проверить соблюдение сроков исполнения решений.

Возврат сумм НДС осуществляется как со счета № 40102 "Доходы федерального бюджета", так и со счета № 40101 "Налоги и сборы, распределяемые органами федерального казначейства" с символом "01" (при регулирующем налоге) в соответствии с Инструкцией о порядке ведения учета доходов федерального бюджета и распределения в порядке регулирования доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной Приказом Минфина РФ от 14.12.99 г. № 91н. При недостаточности поступлений денежных средств для исполнения решения налогового органа возмещение может быть осуществлено со счетов по учету доходов федерального бюджета, открытых Главному управлению федерального казначейства Минфина РФ (письмо Минфина РФ от 05.06.2000 г. № 3-07-26/62).

В зависимости от характера выявленных нарушений прокурором могут быть использованы следующие виды *актов прокурорского реагирования*:

- 1) протест на противоречащее закону решение налогового органа о возмещении сумм НДС по экспортной сделке;
- 2) представление о неисполнении или ненадлежащем исполнении закона органами, осуществляющими контроль за исполнением законов в сфере экономики;
- 3) обращение с иском в суд о признании недействительными оспоримых и ничтожных сделок, не соответствующих требованиям закона; о признании решения о регистрации юридического лица и его учредительных документов недействительными; о возмещении бюджету ущерба, причиненного противоправными действиями должностных лиц государственных органов, коммерческих, некоммерческих организаций;
- 4) постановление о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст.ст. 158, 171, 193, 200 УК РФ.

### 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО КВАЛИФИКАЦИИ НЕЗАКОННОГО ВОЗМЕЩЕНИЯ НДС

Квалификация противоправных действий, направленных на возмещение НДС экспортерам, на практике вызывает определенные трудности. Нередко это связано с недостаточностью улик, неисследованностью всех обстоятельств дела. В целом же речь может идти о хищении путем мошенничества или об уклонении от уплаты налогов с организаций. Противоправные; деяния при возмещении НДС совершают, как правило, руководители и главные бухгалтеры коммерческих организаций, кредитных учреждений. Однако к ним бывают причастны и сотрудники таможенных и **налогоЕ!ЫХ** органов, рядовые работники коммерческих структур, лица, официально нигде не работающие, которые выполняют функции посредников.

Действия по возмещению НДС будут содержать состав преступления только при наличии одного из следующих условий:

- 1) экспортер не перечислил НДС контрагенту при покупке товара, следовательно, нет затрат, которые подлежат возмещению;
- 2) нарушены условия экспорта, предоставляющие право на возмещение НДС (несоблюдение формальностей не всегда позволяет говорить о возможности наступления уголовной ответственности);
- 3) организация-экспортер обратилась за возмещением сумм НДС при их предварительном неперечислении в бюджет (например, имеется сговор между руководителями организации-экспортера и теми, кто должен был перечислить НДС в бюджет, либо экспорт и уплату НДС осуществляют одни и те же лица).

Е! противном случае ответственность за налоговые правонарушения могут нести только те лица, которые не уплатили НДС.

Первостепенное значение при уголовно-правовой оценке содеянного имеет вид возмещения, а также умысел виновного. Если умысел направлен на получение из бюджета денежных средств и завладение ими, то содеянное надлежит квалифицировать по ст. 159 УК **РФ** (мошенничество).

Оконченным такое мошенничество будет в момент, когда организация-экспортер получает реальную возможность распорядиться полученными средствами, что соответствует зачислению их на ее расчетный счет. При этом необходимо иметь в виду, что руководитель организации должен осознавать наличие такой возможности. Если по делу будет установлено, что деньги

перечислены, а руководитель организации-экспортера об этом не знает, то содеянное следует квалифицировать как покушение на хищение.

Решение арбитражного суда, удовлетворившего требования экспортера и обязавшего налоговый орган и орган федерального казначейства произвести возмещение НДС истцу, не влияет на правовую оценку действий лиц, представивших недостоверные сведения в налоговый орган. Это решение: не препятствует возбуждению уголовного дела, проведению расследования, предъявлению обвинения участникам преступления при наличии достаточных доказательств.

Использование бюджетных средств на развитие производства или для реализации других “благих” побуждений совершается в интересах третьих лиц, и данное обстоятельство не может не осознаваться руководителем организации, а потому его следует расценивать как распоряжение незаконно полученными деньгами, т.е. как действия, составляющие посткриминальное поведение субъекта, не влияющие на уголовно-правовую оценку содеянного. Исключение составляют случаи, когда подобные действия совершаются руководителями бюджетных организаций. При отсутствии их личной (например, корыстной) заинтересованности деяние может содержать признаки преступления, предусмотренного ст. 286 УК РФ (превышение должностных полномочий).

Если виновный стремился получить налоговые послабления, то содеянное следует квалифицировать по ст. 198, 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов). Это преступление будет оконченным с момента принятия налоговым органом решения о зачете, если истек срок уплаты налогов, по которым данное решение принято. В том же случае, когда организация освобождается от налогов, срок уплаты которых еще не наступил, содеянное может содержать лишь состав неоконченного налогового преступления.

Если виновный стремился получить из бюджета “живые” деньги, а в результате получил зачет по налогам, содеянное, исходя из санкций, предусмотренных ст. 159 и ст.ст. 198, 199 УК РФ, следует квалифицировать как покушение на мошенничество. Если же виновному было безразлично, какое решение примет налоговый орган, то содеянное необходимо квалифицировать по фактически наступившим последствиям (принятому налоговым органом решению).

Изготовление поддельного документа, в отличие от его использования, не охватывается составом мошенничества и должно быть дополнительно квалифицировано по ст. 327 УК РФ (подделка, изготовление или сбыт поддельных документов, государственных наград, штампов, печатей, бланков). Если незаконное получение возмещения НДС образует состав налогового преступления, дополнительной квалификации по ст. 327 УК не требуется.

При оценке действий должностных лиц, участвующих в преступлении, определяющую роль играет квалификация собственно получения возмещения (мошенничество или налоговое преступление), а также то, какие именно действия совершил чиновник.

Если это мошенничество, то должностное лицо, участвующее в незаконном обогащении за счет средств так называемого возмещения, является соисполнителем хищения, а потому при квалификации его действий ссылки на ст. 33 УК РФ не требуется. Если же должностное лицо оказывает содействие незаконному получению сумм НДС за предварительное материальное вознаграждение, то, по-видимому, содеянное им подлежит оценке по ст. 290 УК РФ, ст. 33 УК РФ и ст. 159 УК РФ (получение взятки и соучастие в мошенничестве). При этом п. "в" ч. 2 ст. 159 УК РФ<sup>1</sup> (мошенничество, совершенное лицом с использованием своего служебного положения) вменяется только должностному лицу.

Кроме того, если должностным лицом с целью незаконного возмещения НДС вносятся из корыстной или иной личной заинтересованности заведомо ложные сведения в официальные документы, а равно исправления в указанные документы, искажающие их действительное содержание, то такие действия подлежат самостоятельной квалификации по ст. 292 УК РФ (служебный подлог). Также в действиях должностного лица могут содержаться помимо уже указанных составов преступлений и признаки, предусмотренные в ст. 285 УК РФ (злоупотребление должностными полномочиями).

В том же случае, если совершается попытка получения незаконного возмещения НДС в виде зачета, действия должностных лиц, умышленно оказывающих содействие этому, должны квалифицироваться по ст. 33 УК РФ и ст.ст. 198 или 199 УК РФ, а если при этом они действовали из корыстной или иной заинтересованности, то и по соответствующим статьям УК, пред-

усматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления (ст. ст. 285, 290, 292 УК).

Распоряжение незаконно полученными средствами может содержать состав преступления, предусмотренного ст. 174 УК РФ (легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных незаконным путем) или ст. 174 ^ УК РФ.

#### **4. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАССЛЕДОВАНИЮ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С НЕЗАКОННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ НДС ЭКСПОРТЕРАМ**

Расследование преступлений, связанных с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость, в последнее время приобретает все большую актуальность. Механизм уплаты и возмещения этого налога позволяет недобросовестным налогоплательщикам изымать из федерального бюджета значительные средства или уклоняться от выполнения обязанности по уплате НДС, а также по погашению образовавшейся ранее задолженности по налогам или сборам.

Чтобы понять механизм преступления, необходимо уяснить механизм уплаты и возмещения налога на добавленную стоимость.

НДС — один из видов федеральных косвенных налогов, представляющий собой систему налогообложения товаров на сумму стоимости, добавленной на каждом этапе их производства, обмена или перепродажи. НДС включается производителем или продавцом в цену товара, оплачивается покупателем и рассчитывается как разность между НДС', уплаченным покупателем, и НДС, уплаченным в связи с расходами, включаемыми в себестоимость продукции. В платежных документах НДС выделяется отдельной строкой.

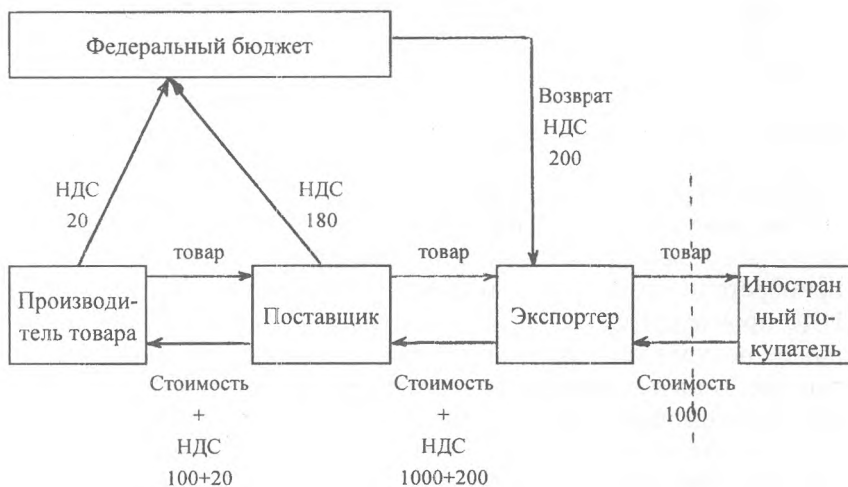
Плательщиками НДС признаются организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Налог на добавленную стоимость в нашей стране взимается при реализации товаров, услуг, выполнении работ за редкими исключениями, которые специально оговорены в ст.ст. 149—151 НК РФ.

В частности, при вывозе товаров с таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта налог не уплачивается (подп. 1 п. 2 ст. 151 НК РФ). Указанная льгота предусмотрена с целью поддержки отечественных товаропроизводителей, повышения конкурентоспособности отечественных товаров на внешнем рынке, избежания двойного налогообложения экспортируемых товаров.

При этом предполагается, что на всех этапах создания и перепродажи товаров суммы НДС, соответствующие добавленной стоимости на этих этапах, уплачиваются в бюджет. В связи с тем, что НДС включается в цену товара (работ, услуг), то и экспортер уплачивает этот налог при приобретении товаров (работ, услуг) у отечественного производителя или поставщика. При последующей реализации этих товаров (работ, услуг) за пределами таможенной территории Российской Федерации у экспортера возникает право на возмещение НДС, исчисляемого исходя из цены товара (работ, услуг).

Схематично механизм уплаты и возмещения НДС можно представить следующим образом.



Источником для возмещения НДС при экспорте товаров (работ, услуг) являются суммы налога, уплаченные в бюджет на всех этапах создания и перепродажи товара внутри страны. Поэтому теоретически проблем с возмещением НДС не должно возникать. Возвращается то, что ранее было уплачено. Однако на практике налоговые органы физически не могут проконтролировать полноту уплаты НДС всеми субъектами экономической деятельности.

Количество участников и степень разветвленное<sup>TM</sup> цепочек создания экспортных товаров или услуг ничем не ограничены. Среди них могут быть фирмы, имеющие льготы, показывающие прирост недоимки, либо зарегистрированные на подставных лиц фирмы-однодневки, в которые с помощью трансфертного ценообразования переносится налогооблагаемая база, а деньги обналичиваются и легализуются с помощью подставных лиц или фиктивных контрактов. В результате к возмещению из бюджета регулярно предъявляются суммы, превышающие объем НДС, реально уплаченного на всех стадиях производства экспортного товара. Другими словами, государство возвращает экспортерам большую сумму НДС, чем от них получает.

До недавнего времени эффективным средством снижения потерь бюджета, связанных с указанной проблемой, была практика отказа или задержки выплаты возмещения НДС экспортерам со стороны налоговых органов.

С введением в действие второй части Налогового кодекса РФ ситуация существенно изменилась. Законодатель установил сжатые сроки принятия решения о возмещении НДС и предусмотрел ответственность налоговых органов за нарушение указанных сроков в виде начисления процентов на подлежащую возврату налогоплательщику сумму исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Согласно ст. 176 НК РФ возмещение НДС возможно путем налогового зачета или возврата уплаченных экспортером при приобретении товара на внутреннем рынке сумм. Возмещение НДС производится на основании *отдельной налоговой декларации* не позднее трех месяцев, считая со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. К налоговой декларации должны быть приложены: *контракт (копия контракта)* налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации; *вы-*

*писка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке, зарегистрированный в налоговых органах; грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации; копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.*

В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

В случае, если налоговым органом принято решение об отказе в возмещении, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения указанного решения.

Возврат сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа.

Отказ налогового органа произвести возмещение НДС может быть обжалован в суд. Поскольку практически во всех случаях документы экспортеров оформлены внешне в соответствии с требованиями законодательства, а доказать в суде факт сговора экспортеров с поставщиками и комиссионерами, как правило, представителям налоговых органов не удастся, арбитражные суды выносят решения в пользу экспортеров.

При этом суд исходит из того, что закон связывает право на возмещение НДС не с фактическим внесением налога поставщиками в бюджет, а с уплатой суммы НДС покупателем поставщику при оплате товара.

Механизм совершения преступления, связанного с незаконным возмещением НДС, включает в себя три основных этапа: *подготовительный, центральный и заключительный*. Этот механизм ориентирован, во-первых, на наступление общественно



опасного последствия в виде преступного результата (уклонение от уплаты налогов и сборов или хищение государственных средств) и, во-вторых, на уклонение субъектов общественно опасного деяния от уголовной ответственности и наказания за содеянное.

Следует отметить, что подготовке преступления в данном случае отводится решающая роль, так как на этом этапе создаются необходимые условия для достижения преступного результата и сокрытия следов. Подготовительный этап занимает значительно больше времени, чем этап реализации преступного замысла.

В процессе подготовки участники преступной группы регистрируют организацию или приобретают готовые пакеты документов на уже зарегистрированную. Как правило, учредителями этих организаций являются лица, не имеющие никакого отношения к их реальной деятельности: утратившие паспорт либо предоставившие его за определенное вознаграждение сотрудникам компаний, специализирующихся на регистрации юридических лиц. Всем фирмам, включенным в цепочку поставщики — получатели товара, открываются расчетные счета в одном банке (филиале банка).

На подготовительном этапе оформляется контракт с иностранной фирмой на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг, в уполномоченном банке оформляется паспорт сделки.

В целях имитации движения товаров либо значительного увеличения стоимости реально поставляемых товаров оформляются договоры поставки между включенными в цепочку, фирмами, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, акты приема-передачи товаров, договоры комиссии (агентирования, поручения) без фактической оплаты якобы поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг. Организация-экспортер, комиссионер, поверенный регистрируются в таможенном органе в качестве участников внешнеэкономической деятельности (ВЭД), представляют необходимые документы в таможенный орган и получают учетную карту участника ВЭД.

Последующие действия связаны с помещением товаров под таможенный режим экспорта. С этой целью оформляются грузовые таможенные декларации (ГТД), счета-инвойсы, междуна-

родные товарно-транспортные накладные (CMR) и иные документы, необходимые для обеспечения перемещения груза через таможенную границу Российской Федерации.

В зависимости от избранного способа в представляемых в таможенные органы документах может существенно завышаться цена экспортируемого товара (работ, услуг), указываться более ценный товар, чем реально экспортируемый, либо документы могут полностью фальсифицироваться. В последнем случае товар реально через таможенную границу не перемещается, изготавливаются лишь необходимые документы.

На подготовительном этапе создаются условия для имитации движения денежных средств, источником которых является якобы экспортная выручка, и выделения из суммы, соответствующей стоимости экспортируемого товара (работ, услуг), налога на добавленную стоимость. Сумма НДС, подлежащая возмещению из бюджета, должна корреспондировать с задолженностью экспортера перед третьей организацией, помимо поставщика.

На счет поставщика НДС вместе с суммой, соответствующей цене товара, перечисляется в день поступления экспортной выручки на счет экспортера. Возмещение НДС ^зачисление соответствующей суммы на счет экспортера производится спустя несколько месяцев. Чтобы изъять эту сумму, необходимо создать видимость возникновения задолженности у экспортера перед третьей организацией. С этой целью оформляются фиктивные вексельные сделки, заемные операции, договоры на оказание услуг с фирмами, зарегистрированными в оффшорных зонах. После поступления денег из органа федерального казначейства (возмещения НДС) мнимая задолженность будет, пошлена, преступно добытые средства изъяты и легализованы, .ш г

Когда товар пересек таможенную границу Российской Федерации, в назначенный день уполномоченный банк (либо российская фирма через уполномоченный банк) предоставляет своему корреспонденту (банку-нерезиденту, зарегистрированному, как правило, в одной из стран бывшего СССР или в оффшорной зоне), краткосрочный кредит. Этот кредит в межбанковских корреспондентских отношениях именуется “овердрафтом”, т. е. превышением над установленным лимитом расчетов по счету банка-нерезидента, открытому в российском уполномоченном банке (счета ЛОРО). Сумма этого кредита соответствует стои-

мости отправленного на экспорт товара организацией, включенной в преступную схему. После этого в адрес уполномоченного банка поступает по телексу или в форме иного электронного документа распоряжение из банка-нерезидента о зачислении указанной суммы на счет экспортера. В распоряжении указывается, что соответствующая сумма исходит якобы от инофирмы, которая является получателем или плательщиком по экспортному контракту).

Зачастую зарегистрированный в оффшорной зоне банк принадлежит нашим соотечественникам, которые являются активными участниками преступной схемы. Представитель этого банка может находиться в помещении российского банка-корреспондента. Чтобы отправить телеграфное или телексное сообщение, можно использовать телетайпный аппарат, находящийся в том же помещении, в котором находится и принимающее устройство.

В течение нескольких последующих часов указанная сумма переводится на основании заранее подготовленных платежных поручений (электронных) со счета экспортера на счет поставщика или комиссионера и далее по цепочке задействованных в преступной схеме фирм. В конце этой цепочки находится фирма, имеющая контракт с инофирмой на выполнение работ или оказание услуг. В результате появляется основание для перечисления указанной суммы вновь на счет банка-нерезидента. После этого банк-нерезидент возвращает уполномоченному банку сумму краткосрочного кредита (овердрафта), и цепочка замыкается.

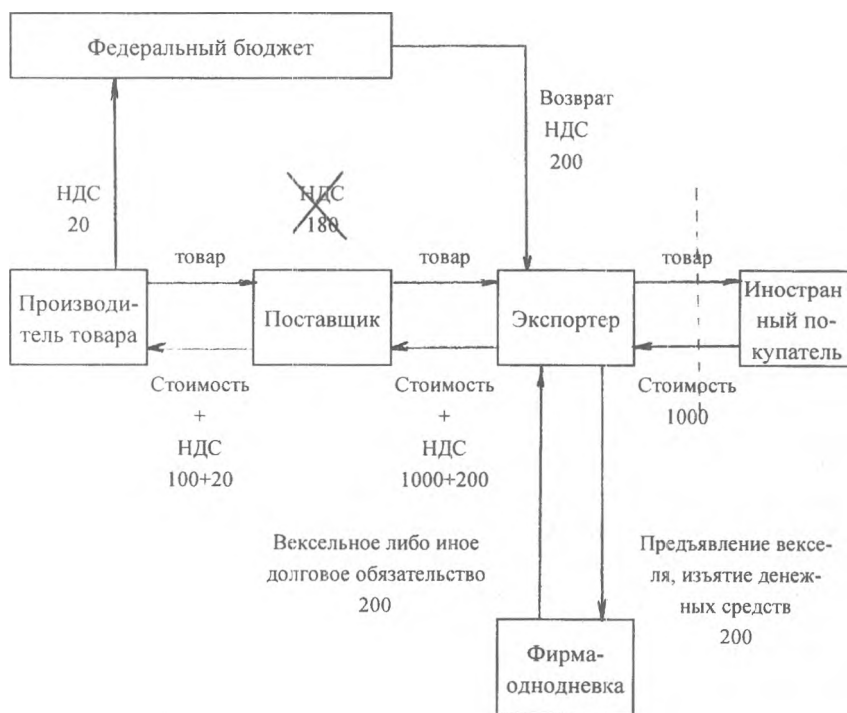
Целью преступной группы являются не те деньги, которые совершили виртуальный оборот и вернулись к своему источнику. Движение этих денег — необходимое условие для предъявления требований о возмещении НДС. На основании фиктивной проводки, свидетельствующей о поступлении выручки на счет экспортера, банк выдает представителю этой организации выписку о движении денег по расчетному счету/.

Центральный этап механизма преступления включает в себя действия, направленные на получение решения налогового органа о возмещении НДС. С этой целью работники организации-экспортера оформляют отдельную налоговую декларацию, которую представляют в налоговый орган вместе с копией контракта, выпиской банка, грузовой таможенной декларацией, ко-

пиями транспортных документов и заявлением о возмещении НДС.

После соответствующей проверки налоговый орган должен принять решение о налоговом зачете либо направить решение о возврате сумм налога в орган федерального казначейства, который перечислит деньги на счет налогоплательщика.

Механизм совершения преступления можно представить следующим образом.



Данная схема является упрощенной и поэтому не содержит всех связей и участников реальных незаконных операций, направленных на незаконное возмещение НДС экспортерам. Из нее следует, что организация, выступающая в роли поставщика товаров экспортеру, не является плательщиком НДС, так как зарегистрирована на подставное лицо и предназначена, как правило, для совершения одной сделки, после чего ее расчетный

счет обнуляется и в дальнейшем не используется. В то же время после поступления денег на счет экспортера от иностранного партнера сумма, соответствующая стоимости полученного от поставщика товара, плюс сумма налога на добавленную стоимость перечисляются на счет поставщика, затем на счета других участников цепочки и в конечном счете возвращаются в банк, где открыт счет экспортера. Изымается из оборота и распределяется между участниками преступной группы сумма, зачисленная на счет экспортера в возмещение НДС, которая перечисляется на счет третьей организации, с которой заблаговременно заключается сделка, по условиям которой экспортер становится должником на сумму подлежащего возмещению НДС.

В действительности в преступной цепочке могут быть задействованы десятки организаций, выполняющих функции поставщиков, покупателей, посредников, комиссионеров и т. п. Большинство из них зарегистрированы на подставных лиц и не имеют реальной возможности распоряжаться денежными средствами, которые поступают на их расчетный счет. Основное их назначение — запутать следы и создать дополнительные трудности для налоговых и правоохранительных органов в установлении организаторов преступления.

В механизме преступления ведущая роль принадлежит работникам банка, посвященным в детали операции. В настоящее время большинство коммерческих банков работают с клиентами с помощью электронной системы «Клиент-Банк». Заключив соответствующий договор с банком, клиент (руководитель юридического лица) получает программный продукт и дискеты с электронной цифровой подписью. В дальнейшем он может не появляться в банке, общаясь с его сотрудниками с помощью персонального компьютера и модемной связи. Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации<sup>1</sup>, предусматривают возможность представления поручений клиента в виде электронных платежных документов. При этом не требуется их последующее подтверждение на традиционном бумажном носителе.

<sup>1</sup> Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ от 18.06.97 г. № 61. Утв. Приказом ЦБР от 18.06.97 г. № 02-263 (с изм. от 11.12.97 г., 30.03, 09.06, 15.07, 25.09, 10.11, 30.11, 10.12, 25.12.98 г., 23.03, 25.08, 27.09, 05.10, 27.12, 30.12.99 г., 03.10, 04.12, 20.12, 25.12.2000 г., 22.02.2001 г. // Вестник Банка России. 1997. № 49.

В одном банке открываются счета большинства задействованных в преступной схеме организаций. Доступ к их расчетным счетам имеет, как правило, одно лицо, которое в нужный момент оформляет электронный документ, давая распоряжение о перечислении денежных средств с одного счета на другой.

Коммерческий банк должен иметь разрешение Центрального банка России на производство валютных операций, а также корреспондентские отношения с иностранными банками, которым открыты счета ЛОРО. Именно с использованием этих счетов при отсутствии внешнего источника можно создать видимость поступления экспортной выручки на счет налогоплательщика.

Организаторами подобных преступлений выступают, как правило, руководители коммерческих банков и их филиалов, руководители крупных компаний, занимающихся внешнеэкономической деятельностью, аудиторских фирм. Эти лица обладают глубокими познаниями в сфере экономики и права, имеют богатый профессиональный опыт, обширные связи в органах законодательной и исполнительной власти, правоохранительных и контролирурующих органах. Это обстоятельство затрудняет возможность изобличения их в причастности к преступлению.

В качестве исполнителей могут использоваться рядовые работники банков, организаций-экспортеров, коммерческих фирм и других организаций, а также руководители среднего и низшего звена. Многие из них не посвящаются в детали операции и выполняют строго отведенную им роль.

Нередко в качестве посредников выступают лица, использующие поддельные документы. Посредник предлагает помощь руководителю предприятия, желающего получить налоговый зачет, представляет ему пакет необходимых документов, получает за это определенный процент от суммы НДС, подлежащего возмещению, и исчезает после завершения операции. Нельзя исключить, что таких людей ликвидируют как носителей опасной для организаторов преступления информации.

В зависимости от целей, которые ставят перед собой участники преступления, выделяются две группы способов незаконного возмещения НДС.

*Первая группа* способов характеризуется стремлением заинтересованных лиц уклониться от погашения недоимки по налогу на добавленную стоимость, иным налогам и сборам, подлежащим внесению в федеральный бюджет. Нередко такая задол-

женность возникает вследствие невыполнения обязательств контрагентами налогоплательщика (в частности, государством в лице министерств, ведомств, государственных предприятий, фондов и т. п.) или неумелого управления со стороны бывшего руководства организации. Накапливающаяся задолженность и действия налоговых органов, направленные на ее принудительное взыскание, лишают организацию оборотных средств и создают серьезные трудности в хозяйственной и финансовой деятельности.

С целью избавления от этой задолженности руководство организации по стовору с руководителями банка, в котором открыт ее расчетный счет, оформляет ряд контрактов по приобретению товаров на внутреннем рынке и реализации их на экспорт. Поставщиками товаров внутри России, как правило, выступают юридические лица, зарегистрированные на подставных лиц. Таким же подставным лицом является и иностранный покупатель. После оформления фиктивных документов, подтверждающих экспорт товаров, банк через своего корреспондента (иностраннй банк) создает видимость поступления экспортной выручки на счет организации и предоставляет выписку об этом для предъявления в налоговый орган. Заполнив отдельную налоговую декларацию с приложением необходимых документов, организация может получить налоговый зачет, который избавит ее от необходимости погашать существующую недоимку, пени и штрафы, подлежащие внесению в федеральный бюджет.

В эту же группу способов могут быть включены также аналогичные действия заинтересованных лиц, направленные на получение налогового зачета в счет исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов в федеральный бюджет в течение следующих трех налоговых периодов. В этом случае руководители организации получают возможность не платить государству установленные налоги и сборы, а сэкономленные средства направить на развитие, расширение производства, повышение зарплат и иные цели.

*Вторая группа* способов характеризуется стремлением заинтересованных лиц незаконно завладеть государственными средствами и распорядиться ими в личных целях. Для этого может использоваться реально существующая и занимающаяся хозяйственной деятельностью организация либо специально

зарегистрированная на подставное лицо с преступной целью фирма. Как и в первом случае при участии работников коммерческого банка оформляется ряд контрактов, свидетельствующих о поставке товаров на внутреннем рынке через цепочку фирм-однодневок с отсрочкой платежа. В результате стоимость товара может значительно возрасти либо будет создана видимость движения товара, которого реально не существует.

Затем товар экспортируется или оформляются фиктивные документы, свидетельствующие о его перемещении за пределы таможенной территории Российской Федерации. С помощью ряда финансовых операций создается видимость оплаты товара иностранной фирмой и производства расчетов между фирмами — участниками цепочки движения товара внутри страны. На основании отдельной налоговой декларации, содержащей недостоверные сведения, и приложенных к ней фиктивных документов налоговый орган принимает решение о возмещении якобы уплаченного экспортером НДС. После чего орган федерального казначейства перечисляет на счет организации соответствующую сумму. Далее преступники распоряжаются похищенными средствами в личных целях, обналичивая их через фирмы-однодневки или переводя за границу на счета компаний, зарегистрированных в оффшорных зонах.

В процессе расследования рассматриваемых преступлений необходимо тщательно исследовать четыре основные группы обстоятельств, установление которых позволит сформулировать обвинение и доказать виновность участников преступной группы:

1) обстоятельства, свидетельствующие о том, что а) товар, указанный в товаросопроводительных, бухгалтерских и таможенных документах, на самом деле таможенную границу Российской Федерации не пересекал; б) фактически под режим экспорта был помещен иной товар, более низкого качества и меньшей стоимости; в) стоимость экспортируемого товара многократно завышена в результате включения в число посредников многочисленных фирм, зарегистрированных на подставных лиц; а также устанавливается происхождение фактически помещенного под режим экспорта товара;

2) обстоятельства, свидетельствующие о том, что экспортная выручка имеет внутрисоветский источник, т. е. денежные средства, зачисленные на счет экспортера, не были перечислены



иностранной фирмой — покупателем экспортируемого товара, а появились в результате финансовой операции между банками-корреспондентами, которая характеризуется; как краткосрочный кредит или овердрафт;

3) обстоятельства, свидетельствующие о том, что большинство организаций, включенных в схему поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), фактически не уплатили в бюджет НДС с тех сумм, которые были зачислены на расчетный счет в виде выручки от реализации товаров (работ, услуг);

4) обстоятельства, свидетельствующие а) об осведомленности лиц, составивших и подписавших отдельную налоговую декларацию, иные бухгалтерские и финансовые документы, представленные в налоговый орган с целью возмещения НДС, о несоответствии отраженных в них сведений реальной действительности; б) о корыстной или иной личной заинтересованности этих лиц и иных участников операции, которая может выражаться в получении имущественной выгоды или иных благ и преимущества как непосредственно, так и опосредованно (получение материальной или иной выгоды родственниками, улучшение финансового состояния принадлежащей виновному организации и т. п.).

Исходя из безусловной необходимости установления перечисленных четырех групп обстоятельств, можно сформулировать общую типовую программу исследования события преступления. Эта программа предполагает поиск ответов на следующие вопросы:

#### 1. Что произошло?

В зависимости от того, на какой стадии выявлены и пресечены незаконные действия, могут складываться следующие ситуации:

а) факт лжеэкспорта или иного несоответствия фактически вывозимых товаров сведениям о них, указанным в документах, выявлен сотрудниками таможенных органов;

б) необоснованность предъявленных требований о возмещении НДС выявлена в результате камеральной или выездной проверки, проведенной налоговым органом в связи с представлением налогоплательщиком налоговой декларации и заявления о возмещении НДС;

в) признаки преступления выявлены после принятия налоговым органом решения о возмещении путем зачета или возврата

соответствующих сумм (в результате оперативно-розыскной деятельности уполномоченных органов);

г) признаки преступления выявлены в результате проверки таможенных, налоговых, иных контролирующих органов, проведенной прокуратурой.

В зависимости от складывающейся ситуации можно предположить следующие ответы на первый вопрос: совершено таможенное правонарушение, связанное с недостоверным декларированием; покушение на хищение или уклонение от уплаты налогов путем последующего необоснованного предъявления к возмещению НДС; должностное преступление со стороны сотрудников таможенных, налоговых органов; хищение государственных денежных средств в результате незаконного возмещения НДС путем его возврата; уклонение от уплаты налогов с организации путем необоснованного их зачета или погашения недоимки по иным налогам и сборам; подделка документов и их использование.

2. Что представляет собой организация, предъявившая требование о возмещении НДС?

Ответ на этот вопрос предполагает исследование организационно-правовой формы юридического лица, характера деятельности, производственных и финансовых связей, финансового состояния, учетной политики, движения денежных средств по счетам. Необходимо проанализировать форму закрепления служебных обязанностей и их распределение между руководителями организации, особенности документооборота, формы отчетности и периодичность ее представления в налоговые органы; установить лиц, ответственных за составление отчетности, а также подписавших документы, содержащие недостоверные сведения. Следует обратить внимание на соответствие характеру деятельности организации сделки, послужившей основанием для предъявления НДС к возмещению: является ли она профильной или противоречит характеру основной деятельности организации, совершались ли подобные сделки ранее, совершались ли такие сделки с одной и той же или различными организациями (как российскими, так и зарубежными), совершались ли аналогичные сделки в период работы только действующих руководителей или также их предшественников.

3. Когда представлены в налоговый орган документы, подтверждающие право на возмещение НДС? Кто составил и кто подписал эти документы? Все ли необходимые документы приложены к налоговой декларации?

4. Кто и каким образом проводил проверку обоснованности требования о возмещении НДС (камеральная или выездная проверка, полнота и соответствие методов проверки предъявляемым требованиям)?

Налоговым органом проводится камеральная (по представленным в налоговый орган налогоплательщиком документам) или выездная (с выездом по месту нахождения налогоплательщика) налоговая проверка, поводом для которой является представление налогоплательщиком в налоговый орган отдельной налоговой декларации и следующих документов, прилагаемых к ней в соответствии со ст. 165 НК РФ:

а) *контракт* (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации;

б) *выписка банка*, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке, зарегистрированный в налоговых органах.

Если контрактом предусмотрен расчет наличными денежными средствами, налогоплательщик должен представить в налоговые органы выписку банка, подтверждающую внесение налогоплательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, зарегистрированный в налоговых органах, а также приходные кассовые ордера (их копии), подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанных товаров.

В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик должен представить в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию Российской Федерации и их оприходование;

в) *грузовая таможенная декларация* (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через

который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляется грузовая таможенная декларация с отметками таможенного органа Российской Федерации, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров<sup>1</sup>;

г) *копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных* и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

С учетом того, что для вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации используются различные виды транспорта, в налоговые органы представляются копии следующих документов: поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой “Погрузка разрешена” пограничной таможни Российской Федерации; коносамента на перевозку экспортируемого товара, в графе “Порт разгрузки” которого указан порт, находящийся за пределами таможенной территории Российской Федерации; международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации; выписки из реестра международных почтовых отправок с указанием адресата, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

При реализации товаров через комиссионера, поверенного или агента по договору комиссии, поручения либо агентскому договору в налоговые органы **д о п о л н и т е л ь н о** представляются следующие документы: договор комиссии, поручения либо агентский договор налогоплательщика с комиссионером, поверенным или агентом; контракт лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт по поручению налогоплательщика, с иностранным лицом на поставку указанного товара за границу;

<sup>1</sup> С октября 2001 г. введен в действие новый порядок подтверждения таможенными органами фактического вывоза товаров с таможенной территории РФ: См.: О подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров: Приказ ГТК РФ от 26.06.2001 г. № 598 // Российская газета. 2001. 1 сент.

выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанного товара на счет комиссионера (поверенного, агента) в российском банке, зарегистрированный в налоговом органе.

По результатам проверки обоснованности применения налоговой ставки 0 % и налоговых вычетов налоговый орган должен принять решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Свидетельством необоснованности предъявленных требований могут быть выявленные налоговым органом противоречия между представленными налогоплательщиком документами и иными связанными с ними документами, исследованными путем встречной проверки и взаимного контроля. Для такой проверки могут быть использованы следующие документы: экземпляры товаротранспортных накладных, хранящиеся в транспортных организациях, перевозивших экспортируемые товары; документы контейнерного терминала, на котором товар хранился до его отгрузки на судно или самолет; документы организации-декларанта; судовые дела; сведения из базы данных ГИБДД о принадлежности указанного в товаросопроводительных документах автомобильного транспорта; акты приема-передачи товаров; журнал учета проведенных экспертиз в экспертных учреждениях, проводивших исследование экспортного груза; журнал учета вывозимых товаров и транспортных средств, который ведется в таможенном органе, в регионе деятельности которого расположены пункты пропуска через государственную границу Российской Федерации, и др.

5. Какое решение было принято по результатам проверки? Кто принимал соответствующее решение? Обжаловалось ли решение об отказе в возмещении НДС налогоплательщиком в арбитражный суд? Какое решение принято судебными инстанциями по иску налогоплательщика к налоговым органам? Исполнено или нет решение суда, в соответствии с которым налоговые органы обязаны удовлетворить требования налогоплательщика? Каким образом произведено удовлетворение требований налогоплательщика: налоговый зачет или перечисление органом федерального казначейства соответствующей суммы на счет налогоплательщика?

Для ответа на поставленные вопросы исследуются акты налоговой проверки и приобщенные к акту документы, решение налогового органа, материалы арбитражного дела, материалы исполнительного производства, документы органа федерального казначейства, на основании которых произведено перечисление средств на счет налогоплательщика.

6. Какова сумма произведенного налогового зачета или перечисленных на счет налогоплательщика средств в возмещение НДС? Если произведен налоговый зачет, то предполагает ли он погашение имеющейся у налогоплательщика недоимки или зачет в счет текущих платежей?

7. Каковы причины и период образования недоимки по налогам и сборам у налогоплательщика? Какие меры ранее предпринимались налогоплательщиком для погашения или реструктуризации имеющейся задолженности по налогам и сборам?

8. Что представляет собой организация, выступающая в качестве поставщика товара проверяемой организации (налогоплательщика): организационно-правовая форма, учредители, руководители, хозяйственные и финансовые связи, профиль деятельности, длительность ее существования на рынке, регулярность представления отчетности в налоговые органы, в каком банке открыты счета организации, движение денег по счетам и т. п.? Является ли поставленный товар продуктом собственного производства или приобретенным? У кого и на основании каких документов приобретен товар не собственного производства? Каким транспортом, когда, куда доставлялся и разгружался товар, где хранился, какие документы подтверждают факт доставки, хранения, погрузки-разгрузки?

Особое внимание следует обратить на проверку транспорта, указанного в товаросопроводительных документах, так как нередко крупногабаритный груз (контейнеры и т. п.) перевозится на автомашинах, которые в базе данных ГИБДД зарегистрированы как легковые.

9. Производились ли расчеты за поставленный товар непосредственно после его доставки получателю или с отсрочкой платежа (после поступления денег на счет экспортера от иностранного партнера)?

10. Отражены ли в бухгалтерских документах и налоговой отчетности поставщика сведения о проверяемой сделке, уплачен ли налог на добавленную стоимость с полученной от экспортера суммы (реальность перечисления денег в бюджет)?

Как правило, в качестве поставщика товаров экспортеру выступает реально существующая организация, которая надлежащим образом ведет бухгалтерскую отчетность и платит налоги. В соответствии с принятой в данной организации учетной политикой для целей налогообложения датой реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) считается дата поступления денежных средств как день оплаты товаров (работ, услуг). Таким образом, налоговое обязательство у этой организации (кстати, как и у экспортера) по уплате НДС возникает с момента зачисления денежных средств на расчетный счет. Это происходит после поступления на счет экспортера выручки от реализации товаров иностранному партнеру.

Однако в соответствии с действующим налоговым законодательством поставщик платит в бюджет налог в процентном отношении к полученной от реализации товара выручке (20, 10 или 0 %) за вычетом суммы налога, предъявленной ему и уплаченной при приобретении товара на территории Российской Федерации. Иными словами, в бюджет поступает в виде налога разница между НДС, уплаченным поставщиком при приобретении товара, и НДС, полученным им от экспортера. Естественно, что эта сумма не идет ни в какое сравнение с суммой НДС, предъявляемой экспортером к возмещению, которая исчисляется со всей стоимости экспортируемого товара. Поэтому необходимо исследовать всю цепочку поставщиков товара, которые зарегистрированы на территории Российской Федерации. Как правило, следующее звено является организацией, зарегистрированной на подставное лицо, в которой отсутствует бухгалтерский учет и налоговая отчетность. Эта и последующие организации не платят НДС, другие налоги и сборы. Их расчетные счета в банке используются как транзитные для перевода денег и создания видимости расчетов за поставленные товары.

В тех случаях, когда экспортер приобретает товар через комиссионера или поверенного и реализует в дальнейшем товар на экспорт через эту же организацию, она оказывается зарегистрированной на подставное лицо. Руководитель организации-экспортера в качестве защитной обычно выдвигает версию о

том, что сам стал жертвой обмана, так как отдал распоряжение о перечислении денег за поставленный товар на счет организации, указанный посредником (комиссионером, поверенным, агентом). Этот счет оказывается принадлежащим организации, зарегистрированной на подставное лицо. Поэтому очередной вопрос программы формулируется следующим образом.

11. Что представляют собой остальные организации, причастные к движению товара по территории Российской Федерации от первого поставщика до экспортера? Кем, когда, на кого они зарегистрированы, стоят ли на учете в налоговых органах, являются ли плательщиками НДС, других налогов и сборов, представляют ли отчетность в налоговые органы? В каком банке открыты счета этих организаций, движение денег по этим счетам?

12. Каковы происхождение, вид, количество (объем), качество и стоимость товара, отправленного на экспорт; происхождение и подлинность документов, в которых содержатся характеристики товара (сертификаты качества, акты лабораторных исследований и экспертиз и т. п.)? Соответствует ли указанная в документах стоимость товаров реально складывающейся на мировом и внутреннем рынках цене на этот или аналогичный товар?

Если фактически за границу был отправлен иной товар, чем указанный в таможенных и товаросопроводительных документах (например, вместо титана — лом черного металла), необходимо устанавливать обстоятельства приобретения товара и его источник. Обычно этот источник находится в регионе деятельности экспортера. Товар же, указанный в документах, может происходить из отдаленных регионов Российской Федерации, нередко — свободных экономических зон, закрытых административно-территориальных образований.

13. Каков способ транспортировки товара по территории России: вид транспорта, номер контейнера, номер транспортного средства, наименование транспортной организации, фамилия водителя (если это автомобильный транспорт)? Соответствуют ли сведения о способе транспортировки, указанные в документах, действительности?



14. При каких обстоятельствах товар был помещен под таможенный режим экспорта: кто выступал в качестве декларанта, оформлены ли таможенные документы в соответствии с требованиями таможенного законодательства, если “лжеэкспортные” операции имели место неоднократно, не был ли причастен к их оформлению один и тот же сотрудник таможенных органов?

15. При каких обстоятельствах товар пересек государственную границу в пункте пропуска? Помещался ли товар на склад временного хранения? Использовались ли для транспортировки и хранения товара контейнеры? Соответствуют ли номера контейнеров, указанные в документах экспортера, данным организации, предоставляющей эти контейнеры в пользование (контейнерный терминал)? Не использовались ли фактически эти контейнеры в то же время другой организацией для транспортировки других грузов? Отражены ли сведения о вывозе проверяемых товаров в журнале учета вывозимых товаров и транспортных средств таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска через государственную границу? Все ли необходимые документы относительно проверяемого груза имеются в таможенном органе?

Среди этих документов особое внимание нужно обратить на следующие: грузовая таможенная декларация (ГТД), международная товарно-транспортная накладная (CMR), акт загрузки товара, счет-фактура, копия паспорта сделки, копия экспортного контракта, заключение Центра испытаний и сертификации о химическом составе материала образца отправляемого на экспорт товара, экспертное заключение по определению кода ТН ВЭД, ксерокопия паспорта представителя отправителя груза, доверенность отправителя, договор между отправителем и специалистом по таможенному оформлению, справка банка отправителя об открытии корреспондентского счета банку-нерезиденту, через который будут производиться расчеты по внешнеэкономической сделке, справка банка об открытии отправителю расчетного счета с указанием его номера, акт таможенного досмотра груза.

16. Каким образом производились расчеты по экспортной сделке? Обстоятельства установления корреспондентских отношений с банком-нерезидентом, через который производились расчеты по экспортной сделке. Имеется ли договор об уста-

новлении корреспондентских отношений с открытием корреспондентского счета ЛОРО банку-нерезиденту? Не поступало ли от банка-нерезидента уведомление о закрытии этого счета? Не ликвидирован ли (реорганизован) банк-нерезидент? Какой способ передачи распоряжений по счету ЛОРО банком-нерезидентом предусмотрен в договоре (электронный или на бумажных носителях)?

Какое сальдо по счету ЛОРО банка-нерезидента было на начало и конец того дня, когда поступила выручка по проверяемому контракту? Если сальдо нулевое, в каком размере был предоставлен краткосрочный кредит (овердрафт) банком-резидентом своему корреспонденту? Не соответствует ли сумма кредита сумме выручки по проверяемому контракту? Не поступали ли на корреспондентский счет банка-нерезидента в пользу его клиента в тот же день или на следующий денежные средства от российской организации под видом оплаты услуг, работ и т. п.? Не совпадает ли эта сумма с размером первоначального кредита (овердрафта)? Не последовал ли возврат кредита после поступления указанной суммы?

17. Каким образом производились расчеты между российскими организациями, имеющими отношение к поставке товаров экспортеру? Не открыты ли счета всех этих организаций в одном банке? Не произведены ли расчеты между всеми организациями в один день (максимум два-три дня)? Каким было сальдо расчетного счета большинства из этих организаций на начало и конец дня, когда производились расчеты? В какой форме поступали в банк распоряжения клиентов о проведении расчетных операций по этим счетам (в электронном виде или на бумажных носителях)? Когда и на чье имя зарегистрированы телетайпы (телексы), данные которых имеются на платежных документах, содержащих распоряжения о перечислении средств по проверяемым счетам? Имеются ли признаки совпадения почерка представителя клиента в договорах об открытии расчетного счета, договорах об обслуживании клиентов банка в электронной системе «Банк-Клиент», заключенных с разными юридическими лицами, имеющими отношение к ряду проверяемых сделок и финансовых операций?

18. Каков размер похищенных денежных средств? Какова сумма налогов и сборов, от уплаты которых уклонилась организация?

19. Каков размер причиненного преступными действиями материального ущерба?

20. Как экспортер распорядился денежными средствами, поступившими из органа федерального казначейства на его расчетный счет на основании решения налогового органа о возмещении НДС?

21. Кто являлся организатором преступления? Состав участников и роль каждого из них.

22. Каковы мотивы и цель действий виновных?

23. Каковы обстоятельства, способствовавшие совершению преступления?

Приведенный перечень вопросов не является исчерпывающим. В зависимости от способа совершения преступления и складывающейся в процессе расследования следственной ситуации могут возникнуть дополнительные вопросы, требующие разрешения.

## **5. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С ВОЗМЕЩЕНИЕМ НДС ЭКСПОРТЕРАМ**

Возбуждение уголовного дела по факту хищения путем незаконного возмещения НДС до заявления налогоплательщиком-экспертом исковых требований в арбитражный суд о возмещении НДС обязывает арбитражный суд приостановить производство по делу в соответствии со п. 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ. (1. Арбитражный суд *обязан* приостановить производство по делу в случаях: невозможности рассмотрения данного дела до принятия решения по другому делу или вопросу, рассматриваемым в порядке конституционного, гражданского, уголовного или административного судопроизводства...)

Если же уголовное дело было возбуждено в период рассмотрения арбитражным судом исковых требований, то это также должно влечь за собой приостановление арбитражного производства. И в первом и во втором случае необходимо ходатайство об этом со стороны прокурора, участвующего в арбитражном

ном процессе, либо представителя налогового органа с обязательным предоставлением суду необходимых материалов уголовного дела.

Решение арбитражного суда, которым он обязал налоговые органы удовлетворить требование экспортера о возмещении НДС, не препятствует возбуждению уголовного дела и проведению расследования по факту совершения преступления, связанного с незаконным возмещением НДС. Статья 3 УПК РСФСР обязывает прокурора, следователя или орган дознания в каждом случае обнаружения признаков преступления принять все предусмотренные законом меры к установлению события преступления, лиц, виновных в совершении преступления, и к их наказанию. Ссылка же на п. 9 ст. 5 УПК РСФСР как на обстоятельство, исключающее производство по уголовному делу, в данном случае недопустима, поскольку, во-первых, постановления (определения) суда о *прекращении дела* не было, а во-вторых, ст. 28 УПК РСФСР определяет обязательность для следователя, прокурора или органа дознания решений суда по гражданскому делу только о том, имело ли место событие или действие, но не о виновности обвиняемого.

Данное положение закона справедливо и в отношении дальнейших действий и решений следователя, в том числе и в случае наложения ареста на имущество или денежные вклады налогоплательщика.

Если арбитражный суд отменяет арест на задержанный таможенной товар либо арест на денежные средства, необоснованно зачисленные на счет налогоплательщика в возмещение НДС, наложенный в период гражданского или административного судопроизводства, то это не лишает следователя права налагать арест на имущество или средства налогоплательщика в рамках возбужденного и расследуемого им уголовного дела. Причем если в таможенный (налоговый) орган поступает одновременно решение суда об отмене ареста и постановление следователя о наложении ареста на имущество, то указанные органы отменяют свое решение о наложении ареста на имущество, вынося соответствующий процессуальный документ на основании решения арбитражного суда и вновь могут арестовать имущество на ином законном основании — постановлении следователя.

Если арбитражный суд выносит решение в пользу налогоплательщика и обязывает налоговые органы удовлетворить тре-

бование о возмещении НДС, то и в этом случае следователь вправе наложить арест на счет налогоплательщика. При этом в постановлении о наложении ареста должна указываться цель — в целях возможной конфискации имущества, поскольку никакой иной цели в данной ситуации быть не может.

Банк, осуществляющий обслуживание счета налогоплательщика, по получении исполнительного листа либо оформленного в установленном порядке постановления следователя обязан в трехдневный срок осуществить взыскание либо сделать отметку о полном или частичном его неисполнении в связи с отсутствием на расчетном (текущем) счете должника денежных средств.

При исполнении определений (или постановлений) о наложении ареста на денежные средства, находящиеся на корреспондентском счете ответчика — кредитной организации, следует иметь в виду, что соответствии с письмом Центрального банка РФ “О порядке исполнения определений судов об обеспечении исков в виде наложения ареста на денежные средства, находящиеся на корреспондентских счетах ответчиков — кредитных организаций” от 17.10.98 г. № 293-Т арест налагается не на его корреспондентские счета, а на имеющиеся на счетах средства в пределах заявленной суммы. Кроме того, не может быть наложен арест на суммы, которые в будущем поступят на корреспондентский счет ответчика. Для реального обеспечения требований следователя в данном случае необходима строгая и точная координация действий как налоговых органов, органов федеральной службы безопасности, обеспечивающих наряду с иными и экономическую безопасность государства, так и службы безопасности самой кредитной организации для предотвращения ситуаций, когда банковские работники, получив постановление следователя о наложении ареста на денежные средства, придерживают его исполнение, сообщают об этом клиенту и тот успевает перевести денежные средства на другой счет или в другой банк.

Динамика и структурные изменения экономической преступности диктуют необходимость внесения существенных корректив в организацию и методику противодействия нарушениям, допускаемым при осуществлении экономической деятельности, в том числе и при совершении внешнеторговых экспортных

сделок. Сложившаяся ситуация требует принятия адекватных законодательных и тактико-методических решений по защите прав и интересов добросовестных участников внешнеэкономической деятельности, воспрепятствованию незаконному возмещению экспортерам налога на добавленную стоимость, а также по расследованию преступлений, совершаемых в названной сфере.

Авторами на основе изучения арбитражно-процессуального, банковского, налогового, таможенного, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, а также правоприменительной практики были выявлены основные проблемы, касающиеся возмещения экспортерам налога на добавленную стоимость. Исследование с очевидностью продемонстрировало возможность решения части этих проблем в рамках реализации положений действующего законодательства. В результате был разработан ряд теоретически обоснованных практических рекомендаций по выявлению и предупреждению нарушений, а также по расследованию преступлений, совершаемых при предъявлении к возмещению НДС по внешнеторговым экспортным сделкам. Другая же часть сформулированных проблем требует дальнейшего изучения и осмысления. Наиболее важными представляются проблемы совершенствования действующего законодательства, регулирующего отношения в названной сфере, а также переработка представленных выше рекомендаций с учетом положений нового Уголовно-процессуального кодекса.

## НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ

1. Конституция РФ.
2. Арбитражно-процессуальный кодекс РФ.
3. Бюджетный кодекс РФ.
4. Гражданский кодекс РФ.
5. Налоговый кодекс РФ.
6. Таможенный кодекс РФ.
7. Уголовный кодекс РФ.
8. Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР (РФ).
9. О валютном регулировании и валютном контроле: Закон РФ от 09.10.92 г. (в ред. Федеральных законов от 29.12.98 г., 05.07.99 г., 31.05.2001 г., 08.08.2001 г. // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 45. Ст. 2542; Собрание законодательства РФ. 1999. № 1. Ст. 1; 1999. № 28. Ст. 3461; 2001. № 23. Ст. 2290; № 33 (Ч. 1). Ст. 3432.
10. О государственном контроле за осуществлением международных автомобильных перевозок и об ответственности за нарушение порядка их выполнения: Федеральный закон от 24.07.98 г. (в ред. Федерального закона от 02.01.2000 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. №31. Ст. 3805; 2000. № 2. Ст. 130.
- 11.0 прокуратуре РФ: Закон РФ от 17.01.92 г. в ред. Федерального закона от 17.11.95 г. // Собрание законодательства РФ. 1995. № 47. Ст. 4472; 1999. № 7. Ст. 878; № 47. Ст. 5620; 2000. № 2. Ст. 140.
- 12.06 исполнительном производстве: Федеральный закон от 21.07.97 г. // Собрание законодательства РФ 1997. № 30. Ст. 3591.
13. Об утверждении Положения о пунктах пропуска через государственную границу Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 19.01.98 г. // Собрание законодательства РФ. 1998. № 4. Ст. 485; № 45. Ст. 5521; 2000. № 6. Ст. 776.
14. О государственном контроле за осуществлением международных автомобильных перевозок: Постановление Правительства РФ от 31.10.98 г. № 1272 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 45. Ст. 5521; 2000. № 6. Ст. 776.
15. Об утверждении Положения о Министерстве транспорта Российской Федерации: Постановление Правительства РФ от 30.12.2000 г. № 1038 (в ред. Постановления Правительства РФ от 18.09.2001 г. № 679) // Собрание законодательства РФ. 2001. № 3. Ст. 235.
16. Об утверждении Положения о Российской транспортной инспекции Министерства транспорта РСФСР: Постановление Правительства РСФСР от 26.11.91 г. № 20 (в ред. Распоряжения Правительства РФ от 26.05.92 г. № 947-р; Постановлений Правительства РФ от 20.06.93 г. № 570, 27.12.94 г. № 1428, 19.09.96 г. № 1114 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 26. Ст. 2423; Собрание законодательства РФ. 1995. № 3. Ст. 190; 1996. № 40. Ст. 4652; 2001. № 22. Ст. 2236.

17. О федеральном казначействе РФ: Постановление Совета министров — Правительства РФ от 27.08.93 г. № 864 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 11.02.95 г. № 135, 28.01.97 г. № 109) // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1993. № 35. Ст. 3320; Собрание законодательства РФ. 1995. № 8. Ст. 681; 1997. №5. Ст. 696.

18. О подтверждении вывоза товаров: Распоряжение ГТК РФ от 24.05.99 г. № 01-14/615 (в ред. от 27.12.99 г.).

19. О подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров: Приказ ГТК РФ от 26.06.2001 г.

В соответствии с п. 6 Приказа ГТК от 26.06.2001 г. № 598 Распоряжение ГТК РФ от 24.05.99 г. № 01-14/615 признано утратившим силу по истечении 30 дней после официального опубликования данного Приказа.

Официальным опубликованием признается опубликование в Российской газете и Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. Приказ ГТК РФ 26.06.2001 г. № 598 был опубликован в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти 10.09.2001 г. (№37). В Российской газете он был опубликован 01.09.2001 г. (№ 70).

Письмом ГТК РФ от 04.10.2001 г. № 14-10/39892 “О вступлении в силу нормативных правовых актов ГТК России” с учетом наиболее раннего официального опубликования определено, что приказ ГТК РФ от 26.06.2001 г. № 598 “О подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров” вступил в силу 02.10.2001 г.

20. Об утверждении Инструкции о порядке взаимодействия федеральных органов налоговой полиции и пограничной службы Российской Федерации: Приказ ФПС РФ № 174, ФСНП РФ № 160 от 28.03.2001 г. // Экономика и жизнь. 2001. № 20.

21. Инструкция о порядке ведения в государственных налоговых инспекциях оперативно-бухгалтерского учета налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей. Утв. Приказом Госналогслужбы РФ от 15.04.94 г. № ВГ-3-13/23 (в ред. Приказов Госналогслужбы РФ от 01.09.95 г. № ВГ-3-13/59, 20.11.95 г. № ВГ-3-13/80).

22. Об утверждении форм Деклараций по налогу на добавленную стоимость и Инструкции по их заполнению: Приказ МНС РФ от 27.11.2000 г. № БГ-3-03/407 (в ред. Приказа МНС РФ от 27.08.2001 г. № БГ-3-03/311) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2001. № 3. № 43.

23. О мерах по усилению контроля за возмещением налога на добавленную стоимость организациям-экспортерам: Совместное письмо МНС РФ от 05.06.2001 г. № В Г-6-16/443, ФСНП РФ от 04.06.2001 г. № ВГ-1969 // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. № 8.

24. Инструкция о порядке ведения учета доходов федерального бюджета и распределения в порядке регулирования доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации. Утв. Приказом Минфина РФ от 14.12.99 г. № 91 н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. № 2.



25. Об усилении валютного контроля со стороны уполномоченных банков за правомерностью осуществления их клиентами валютных операций и о порядке применения мер воздействия к уполномоченным банкам за нарушения валютного законодательства: Указание Банка России от 12.02.99 г. № 500-У.

26.0 подтверждении фактического вывоза товаров, перемещаемых под таможенным контролем: Письмо ГТК РФ от 28.07.98 г. № 01-14/845 (с изм., внесенными Распоряжением ГТК РФ от 19.06.2001 г. №643-р).

27. Типовые правила таможенного оформления и таможенного контроля товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации. Утв. Приказом ГТК РФ от 04.04.96 г. № 203 (в ред. Приказа ГТК РФ от 04.09.2000 г. № 798).

28. Соглашение МНС РФ и ГТК РФ по взаимному информационному обмену от 08.06.2000 г. № БГ-15-11/1222 и № 01-11/15581 (с изм. и доп., внесенными Совместным приказом МНС РФ от 16.10.2000 г. № БГ-15-11/2028 и ГТК РФ от 16.10.2000 г. № 01-11/29814).

29. О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров: Инструкция Банка России и ГТК РФ от 13.10.99 г. № 86-И и №01-23/26541 (соответственно) (с изм., внесенными Положением Банка России от 22.12.99 г. № 101-П и Письмом ГТК РФ от 22.12.99 г. №01-23/32005).

30. Временные правила приема, регистрации и хранения таможенных деклараций. Утв. Приказом ГТК РФ от 28.11.94 г. № 624 (в ред. Приказа ГТК РФ от 04.04.96 г. № 203).

31. Правила ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ. Утв. Приказом ЦБ РФ от 18.06.97 г. № 02-263 (с изм. от 11.12.97 г., 30.03, 09.06, 15.07, 25.09, 10.11, 30.11, 10.12, 25.12.98 г., 23.03, 25.08, 27.09, 05.10, 27.12, 30.12.99 г., 03.10, 04.12, 20.12, 25.12.2000 г., 22.02.2001 г. // Вестник Банка России. 1997. № 49.

32. Об усилении контроля за рассмотрением заявлений и документов, представленных организациями-экспортерами для возмещения из федерального бюджета сумм входного НДС: Письмо МНС РФ от 15.06.2000 г. № АС-6-16/451.

33. О порядке исполнения определений судов об обеспечении исков в виде наложения ареста на денежные средства, находящиеся на корреспондентских счетах ответчиков — кредитных организаций: Письмо ЦБ РФ от 17.10.38 г. № 293-г.

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ  
ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ  
НЕЗАКОННОМУ ВОЗМЕЩЕНИЮ  
ЭКСПОРТЕРАМ НАЛОГА  
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

ИД № 01501 от 10 апреля 2000 г.

Редактор *Н. Я. Ёлкина*  
Компьютерная правка  
и верстка *Ю. А. Веселовой*

Подписано к печати 11.12.2001 г. Бум. тип. № 1.  
Гарнитура "Times New Roman Cyr". Ризография. Печ. л. 3,5.  
Уч.-изд. л. 3,5. Тира: \*: 400 экз. Заказ 1533.

Редакционно-издательский отдел  
Санкт-Петербургского юридического института  
Генеральной прокуратуры РФ  
191104, Санкт-Петербург, Литейный пр., 44

Отпечатано с оригинал-макета в печатно-множительной лаборатории  
Санкт-Петербургского юридического института  
Генеральной прокуратуры РФ