

УДК 338.14

ДОБАВОЧНЫЙ РЕГИОНАЛЬНЫЙ ТЕНЕВОЙ ПРОДУКТ

ФАЛИНСКИЙ ИЛЬЯ ЮРЬЕВИЧ, канд. экон. наук, докторант факультета подготовки научно-педагогических и научных кадров Санкт-Петербургского университета МВД России
E-mail: ilfalinskiy@mail.ru

В статье предложено ввести в научный оборот понятие «добавочный региональный теневой продукт» и дано его определение. Описана методика экономического исследования обстоятельств уклонения от уплаты НДС. Предложено условие, при котором необходимо производить расчет неустановленных сумм закупок. Пошагово разобран алгоритм исчисления налоговых сумм, незаконно извлекаемых для получения экономической выгоды. Уточнены сведения, необходимые для составления товарного теневого баланса. Определен алгоритм оценки добавленного регионального теневого продукта в чистом виде.

Ключевые слова: добавочный региональный теневой продукт; региональный теневой поток; фиктивное предпринимательство; уклонение от уплаты НДС; товарный баланс.

The Marginal Regional Shadow Product

ILYA YU. FALINSKY, PhD (Economics), post-doctoral student at the of Scientific and Pedagogical Personnel Training Department, St. Petersburg University of the Russian Interior Ministry

The concept of a „marginal regional shadow product” has been suggested for introduction into the scientific use and the definition thereof is given. A method for the economic study of VAT evasion schemes is described. The condition for the calculation of unknown amounts of purchases is set forth. A step-by-step analysis of the algorithm for calculation of tax amounts illegally extracted for the economic gain is performed. The data needed to make up the shadow commodity balance sheet is clarified. An algorithm for assessment of the marginal regional shadow product in the pure form is defined.

Keywords: marginal regional shadow product; regional shadow flow; fictitious business; VAT evasion; trade balance.

Определение понятия «добавочный региональный теневой продукт»

Практика производства по уголовным делам показывает, что в настоящее время происходит усложнение схем крупномасштабных экономических преступлений и способов внедрения теневого элемента в легальный хозяйственный оборот. Теневой поток обезличивается путем применения современных компьютерных технологий, а схемы уклонения от уплаты налогов расследуются по уже изученным направлениям совершения подобных преступлений по мере накопления опыта при их раскрытии. Способы мошенничества в различных сферах расширяют географию своего распространения, охватывая по несколько регионов. При этом ущерб от теневой экономики, по данным МВД России

согласно анализу преступности [4], не уменьшается.

На основе сквозного анализа сложившейся практики экспертных экономических исследований предлагается ввести в научный оборот понятие «добавочный региональный теневой продукт» — стоимость созданных товаров, работ, услуг или эквивалентная сумма экономическим обязательствам хозяйствующего субъекта, изменение которой фактически не отражено в официальных данных бухгалтерского и налогового учета и отчетности, оказывающая влияние на величину нелегальной экономической выгоды в сторону ее увеличения. Важным аспектом является именно неотражение фактов движения товаров, работ, услуг или изменения договорных обязательств в дебетовую и кредитовую

сторону [5]. При этом если данные объекты учтены, но использованы в дальнейшем нелегально, т.е. вовлечены в теневой хозяйственный оборот, это должно оформляться документально, но не в соответствии с реальностью хозяйственных операций. В этом случае возникает ситуация сопровождения незаконных сделок фиктивными документами (счетами-фактурами, актами приемки услуг или выполненных работ, товарными накладными и т.п.).

Для определения сущности добавочного регионального теневого продукта предлагается воспользоваться теоретической основой исчисления НДС.

Уклонение от уплаты налогов как самое распространенное экономическое преступление

Уклонение от уплаты налогов является одним из самых распространенных экономических преступлений, совершаемых при создании теневого потока. Так, путем использования активов организаций для удовлетворения своих корыстных целей мошенники создают видимость совершения фактически не осуществляемых хозяйственных операций. При этом факты хозяйственной жизни хозяйствующих субъектов искажаются и документально отражаются в том виде, который обеспечивает максимальное прикрытие теневого бизнеса. В этом случае легализация теневого предпринимательства сопровождается завышением расходной части налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций. Как следствие, этот процесс дублируется при исчислении НДС в части совершенных покупок. В результате происходит статическое изменение экономической картины, отображаемое документально, тогда как динамика хозяйственного процесса увеличивает теневой экономический оборот.

В конечном счете образуется добавочный теневой продукт, который формируется из экономической корзины воспроизведенных товаров, работ, услуг, незаконно адресованных конечным потребителям экономических благ. При этом неудовлетворение хозяйственных обязательств сопровождается дополнительным повышением величины извлекаемой нелегальной экономической выгоды, что повторно

расширяет границы распространения теневого экономического пространства.

Примером типичной ситуации могут служить следующие обстоятельства уголовного дела, возбужденного по признакам ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Генеральным директором легально созданной и фактически действующей коммерческой организации подписываются агентские договоры с двумя или более фиктивными организациями, которые не осуществляют предпринимательской деятельности и существуют только по документам. Например, агентские договоры заключаются на реализацию нефтепродуктов, сервисных абонементов (талонов), топливных карт и иных товаров народного потребления, приобретаемых действующей организацией непосредственно у поставщика — оптовой нефтеперерабатывающей компании через ее дистрибьюторов.

На основании указанных договоров и во исполнение их условий денежные средства поступают в результате реализации нефтепродуктов, сервисных абонементов (талонов), топливных карт и иных товаров народного потребления в наличной и безналичной форме от действующей организации-продавца на банковские счета фиктивных организаций. При этом выручка от покупателей распределяется между агентом в виде комиссионного вознаграждения за предоставление посреднических (агентских) услуг и фиктивными поставщиками — собственниками реализуемых нефтепродуктов. Фактически собственник один, но для создания теневого источника дохода в экономическую структуру внедряется схема реализации нефтепродуктов, полученных преступным путем. При этом независимо от способа накопления поставляемого топлива (легально или путем хищения) по документам проходит официальная поставка товаров от фиктивных посредников к конечным потребителям через легально действующего агента.

В приведенной ситуации доказать незаконную реализацию топлива очень сложно по причине невозможности фактического измерения (замера) количества и качества продукта. Так как в момент выявления экономического преступления факты его совершения

уже скрыты, акцент приходится делать не на фактах хозяйствования, а на результатах их документального отражения. При этом очень важно создать условия процессуального соответствия предположений правоохранительных органов фактическим обстоятельствам дела путем допроса свидетелей, потерпевших и иных лиц.

В результате экономическому исследованию подлежит причинно-следственный след преступления в созданных записях о фиктивно осуществленных хозяйственных операциях: необходимо проанализировать и смоделировать экономическую ситуацию, созданную путем включения в налоговые декларации по НДС заведомо ложных сведений о налоговых обязательствах агента-посредника.

Согласно практике экспертных исследований при подобных обстоятельствах на разрешения эксперта будет поставлен вопрос в следующей редакции: «Какова сумма НДС, подлежащая исчислению к уплате в бюджет Российской Федерации фигуранту-агенту за исследуемый период, при условии, что агентом осуществлялась реализация покупателям нефтепродуктов, сервисных абонементов (талонов), топливных карт и иных товаров народного потребления не в рамках агентских договоров, а как собственником товара?»

Ниже рассмотрен пример судебной экономической экспертизы в рамках описанной выше ситуации с реализацией нефтепродуктов.

Изначально установлено, что основной вид деятельности ООО «ИБГ „***”» — оптовая торговля.

В соответствии со ст. 143 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) ООО «ИБГ „***”» признается плательщиком НДС как организация.

Согласно ст. 146 НК РФ реализация товаров (работ, услуг) ООО «ИБГ „***”» считается объектом обложения НДС.

В соответствии со ст. 154 НК РФ налоговая база по НДС при реализации товаров (работ, услуг) ООО «ИБГ „***”» определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) с учетом акцизов и без включения в них НДС.

Налоговый период по НДС для ООО «ИБГ „***”» устанавливается как квартал.

В соответствии со ст. 166 НК РФ сумма НДС для ООО «ИБГ „***”» исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям ООО «ИБГ „***”», признаваемым реализацией товаров (работ, услуг).

На основании ст. 167 НК РФ и согласно приказу ООО «ИБГ „***”» «Об утверждении учетной политики организации...» выручка от реализации продукции (работ, услуг) ООО «ИБГ „***”» определяется по мере отгрузки.

В соответствии со ст. 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) ООО «ИБГ „***”» дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) предъявляется к оплате покупателям этих товаров (работ, услуг) соответствующая сумма НДС.

Согласно п. 16 Правил ведения книг покупок и книг продаж, утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, и ст. 169 НК РФ ООО «ИБГ „***”» в качестве продавца товаров (работ, услуг) обязано вести книгу продаж, предназначенную для регистрации выставленных счетов-фактур, где должны указываться суммы налога, предъявляемые покупателям этих товаров (работ, услуг), которые определяются исходя из применяемых налоговых ставок во всех случаях, когда возникает обязанность по исчислению НДС.

На основании ст. 171 НК РФ ООО «ИБГ „***”» имеет право на уменьшение общей суммы налога, исчисленной как соответствующая налоговая ставке процентная доля налоговой базы, на налоговые вычеты, которым подлежат суммы НДС, предъявленные ООО «ИБГ „***”» при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В соответствии со ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур.

Согласно ст. 173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет ООО «ИБГ „***”», исчисляется по итогам каждого налогового периода. Данная величина определяется как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисляемая по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям ООО «ИБГ „***”», признаваемым реализацией товаров (работ, услуг).

Путем проведенного анализа налогового законодательства в отношении фигуранта-агента разрабатывается методика производства экспертизы, которая заключается, во-первых, в сопоставлении:

1) показателей налоговых деклараций по НДС ООО «ИБГ „***”» (показателей «Всего исчислено...» по графе «Сумма НДС») за каждый налоговый период с итоговыми показателями книг продаж ООО «ИБГ „***”» (поквартальными значениями показателя строки «Сумма НДС» книг продаж);

2) показателей налоговых деклараций по НДС ООО «ИБГ „***”» (показателей «Общая сумма НДС, подлежащая вычету...» по графе «Сумма НДС») за каждый налоговый период с итоговыми показателями книг покупок ООО «ИБГ „***”» (поквартальными значениями показателя строки «Сумма НДС» книг покупок), с целью установления тождественности указанных показателей;

во-вторых, при установлении тождественности указанных показателей в определении суммы НДС, подлежащей исчислению к уплате в бюджет ООО «ИБГ „***”», за каждый налоговый период расчет суммы НДС должен производиться при условии, что ООО «ИБГ „***”» осуществляло реализацию покупателям нефтепродуктов не в рамках агентских договоров с фиктивной организацией, например ООО «А***», а как собственник товара, путем:

1) исключения из показателей налоговых деклараций по НДС ООО «ИБГ „***”» (показателей «Всего исчислено...» по графе «Сумма НДС») за каждый налоговый период сумм НДС, предъявленных к оплате ООО «ИБГ „***”», по выставленным счетам-фактурам в адрес ООО «А***», зарегистрированным в книгах продаж ООО «ИБГ „***”», за исследуемый период;

2) включения в показатели налоговых деклараций по НДС ООО «ИБГ „***”» (показатели «Всего исчислено...» по графе «Сумма НДС») за каждый налоговый период сумм НДС, предъявленных к оплате ООО «ИБГ „***”» покупателям, в рамках агентских договоров с ООО «А***». Включению подлежат суммы НДС по выставленным счетам-фактурам, незарегистрированным в книгах продаж ООО «ИБГ „***”», за исследуемый период;

3) включения в показатели налоговых деклараций по НДС ООО «ИБГ „***”» (показатели

«Общая сумма НДС, подлежащая вычету...» по графе «Сумма НДС») за каждый налоговый период сумм НДС, предъявленных ООО «ИБГ „***”» при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в рамках агентских договоров с ООО «А***». Включению подлежат суммы НДС по счетам-фактурам поставщиков, не зарегистрированным в книгах покупок ООО «ИБГ „***”», и суммы НДС, предъявленные ООО «А***», при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Данные суммы НДС указаны в счетах-фактурах поставщиков, зарегистрированных в книгах покупок ООО «А***», за исследуемый период.

В приведенной выше методике имеется один существенный недостаток, заключающийся в следующем. Согласно логике осуществления теневого бизнеса книги покупок ООО «А***» не ведутся. Подобные организации являются фирмами-однодневками, не имеющими фактических адресов. Причем они оформлены на подставных лиц и самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность не осуществляют, а используются только для уклонения от уплаты налогов другими организациями, в том числе в данном случае ООО «ИБГ „***».

В связи с этим в рамках экспертного исследования необходимо запросить среднюю рыночную оптовую цену на установленные виды топлива с целью исчисления стоимости закупленного у поставщиков ООО «ИБГ „***» товаров. Без установления незаконного поступления исследуемых нефтепродуктов в адрес ООО «ИБГ „***» утверждение о нулевых затратах является необоснованным.

В этом случае с целью расчета суммы налоговых вычетов ООО «ИБГ „***» по НДС, предъявленной ООО «ИБГ „***» при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, необходимо принять одно важное условие: количество поступивших от поставщиков в адрес ООО «А***» нефтепродуктов, превышающее количество реализованных нефтепродуктов ООО «ИБГ „***» покупателям, не передано ООО «ИБГ „***» в рамках агентских договоров. Иными словами, на начало каждого квартала количество нефтепродуктов у ООО «ИБГ „***» и ООО «А***» равно нулю (остаток на начало квартала равен нулю).

При заданном условии суммы НДС по счетам-фактурам, выставленным поставщиками товаров (работ, услуг) в адрес ООО «ИБГ „***”» и ООО «А***», на отгрузку нефтепродуктов, не реализованных ООО «ИБГ „***”» покупателям в квартале поступления, не включаются в сумму налоговых вычетов ООО «ИБГ „***”» по НДС.

Аналитические данные из счетов-фактур, выставленных поставщиками в адрес ООО «ИБГ „***”», ООО «А***», за исследуемый период приводятся в табличной форме в хронологической и календарной последовательности. В таблице должны указываться следующие сведения: реквизиты счетов-фактур (номера, даты), реквизиты продавца/покупателя, наименование товара/услуги, единица измерения, количество товара/услуг, цена (в рублях за одну единицу), стоимость без НДС, сумма НДС, стоимость, включая НДС, в рублях.

Аналитические данные о поступивших от поставщиков в адрес ООО «ИБГ „***”», ООО «А***» и реализованных нефтепродуктов ООО «ИБГ „***”» покупателям, за исследуемый период также должны приводиться в табличной форме в хронологической и календарной последовательности. В таблице должны указываться следующие сведения: наименование поступившего/реализованного товара, единица измерения, количество поступившего/реализованного товара, остаток товара на начало и конец периода, количество реализованного товара, поступление которого от поставщиков документально не подтверждено; стоимость, включая НДС, суммы НДС, в рублях, исключаемые/включаемые в налоговые вычеты по НДС.

В результате, после проведения сопоставления устанавливается количество реализованных нефтепродуктов ООО «ИБГ „***”» покупателям поквартально, превышающее количество поступивших от поставщиков в адрес ООО «ИБГ „***”», ООО «А***» нефтепродуктов поквартально.

Однако могут не представляться на исследование счета-фактуры, выставленные поставщиками товаров (работ, услуг) в адрес ООО «ИБГ „***”», ООО «А***», на отгрузку всего количества реализованных нефтепродуктов ООО «ИБГ „***”» покупателям. В этом случае расчет суммы НДС, предъявленной ООО «ИБГ „***”»,

ООО «А***», при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации поквартально по указанным счетам-фактурам необходимо производить по следующей формуле. При этом должно утверждаться, что цены на товары, которые были реализованы ООО «ИБГ „***”», но в квартал реализации не закупались ООО «ИБГ „***”», следует принимать по цене реализации:

$$\Sigma (Q_s \times P_s) / (100 + i) \times i, \quad (1)$$

где Q_s (*quantity of sale of goods*) — количество реализованного товара ООО «ИБГ „***”» покупателям поквартально, поступление которых ООО «ИБГ „***”», ООО «А***» от поставщиков документально не подтверждено при вышеуказанном условии;

P_s (*price of sale of goods*) — цена реализованного товара;

i — ставка налога в процентах.

Расчет суммы НДС по счетам-фактурам, выставленным поставщиками товаров (работ, услуг) в адрес ООО «ИБГ „***”», ООО «А***» на отгрузку нефтепродуктов, не реализованных ООО «ИБГ „***”» покупателям, в квартал поступления при вышеуказанном условии следует производить по формуле:

$$\Sigma (Q_r \times P_r) / (100 + i) \times i, \quad (2)$$

где Q_r (*quantity of receipt of goods*) — количество поступившего товара ООО «ИБГ „***”», не реализованных ООО «ИБГ „***”» покупателям, в квартал поступления при вышеуказанном условии;

P_r (*price of receipt of goods*) — цена поступившего товара;

i — ставка налога в процентах.

По результатам произведенных расчетов устанавливаются суммы налоговых обязательств, от уплаты которых уклонилось ООО «ИБГ „***”», что и требовалось установить в рамках расследования подобного экономического преступления.

В рамках судебной бухгалтерской экспертизы составляется торговый баланс. Именно определение неотрицательных величин остатков товаров на начало исследуемого периода может служить основанием для прекращения дальнейшего исследования интересующего потока в

связи с максимально возможной степенью его обнаружения.

Таким образом, на примере исчисления налоговых обязательств по НДС показано, как именно следует исчислять добавочный региональный теневой продукт.

1. Необходимо составить товарный баланс для конкретного субъекта экономики, участвующего в теневой схеме извлечения нелегальной экономической выгоды.

2. При отсутствии фактических сведений следует установить среднюю рыночную стоимость цен закупки промежуточных товаров, работ, услуг, считая, что они легально включены в хозяйственный оборот, пока правоохранительными органами не доказано обратного. При этом среднюю рыночную цену необходимо устанавливать посредством применения методик оценочной экспертизы путем применения доходного, затратного или альтернативного метода в рамках действующего экономико-правового пространства (региона).

3. Целесообразно исключить из реализуемого продукта совокупность закупочных стои-

мостей промежуточных товаров, работ, услуг для исчисления чистого добавочного регионального теневого продукта. При этом следует соблюдать следующие условия: количество поступивших товаров от поставщиков в адрес теневого субъекта экономики, превышающее количество реализованных товаров покупателям, не включено в теневой хозяйственный оборот, т.е. остаточное начальное количество товаров равно нулю. В противном случае необходимо установить фактическое местонахождение не реализованной продукции и оценить ее остаточную стоимость в рамках оценочной экспертизы.

Использование данной методики при оценке последствий совершения тех или иных экономических преступлений позволит избежать завышения масштабов теневого сектора экономики. Предполагаемый эффект среднерыночного сглаживания закупочной составляющей любой хозяйственной операции позволяет компенсировать невозможность оценивания теневого предпринимательства из-за его скрытного характера.

Литература

1. Федораев С.В. Криминализация социальных и экономических отношений в России как угроза экономической безопасности страны // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2013. № 1 (57). С. 115–121.
2. Состояние преступности. URL: <https://mvd.ru/reports/item/2812307> (дата обращения: 03.03.2015).
3. Литвиненко А.Н., Батурина Е.В. Фиктивное предпринимательство: проблема несоответствия экономико-правовой регламентации реальной хозяйственной практике // Вестник СПб университета МВД России. № 4 (48). 2011. С. 100–106.

References

1. Fedorayev S.V. Criminalization of the social and economic relations in Russia as threat of economic security of the country [Kriminalizacija social'nyh i jekonomicheskikh otnoshenij v Rossii kak ugroza jekonomicheskoy bezopasnosti strany]. *The Bulletin of the Ministry of Internal Affairs St. Petersburg university of Russia*, 2013, No. 1 (57), pp. 115–121.
2. Condition of crime. URL: <https://mvd.ru/reports/item/2812307> (accessed 03.03.2015).
3. Litvinenko A.N., Baturina E.V. Fictitious business: problem of discrepancy of an economical and legal regulation to real economic practice [Fiktivnoe predprinimatel'stvo: problema nesootvetstvija jekonomiko-pravovoj reglamentacii real'noj hozhajstvennoj praktike]. *SPB Bulletin of Ministry of Internal Affairs university of Russia*, 2011, No. 4 (48), pp. 100–106.