

**В. Д. Ларичев,
Е. В. Милякина**

Научно-исследовательский центр № 3 ВНИИ МВД России
г. Москва, Российская Федерация

А. Н. Панкратьев

Главное управление экономической безопасности
и противодействия коррупции МВД России
г. Москва, Российская Федерация

Взаимодействие налоговых органов с органами внутренних дел и следственными органами при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям

Резюме. Борьба с налоговыми преступлениями осуществляется в рамках взаимодействия налоговых органов с участием оперативных подразделений органов внутренних дел. Оперативные подразделения ОВД при взаимодействии с налоговыми органами в целом обеспечивают реализацию полномочий налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. ОВД фактически являются участниками налоговых правоотношений, в то же время недостаточное развитие законодательства, регулирующего указанную деятельность, приводит к правовой неопределенности. В связи с этим предлагается дополнить ст. 9 НК РФ пунктом, закрепляющим статус ОВД как участника отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, с одновременным внесением в ст. 89–100 НК РФ положений, регламентирующих полномочия и ограничения сотрудника ОВД как участника выездной налоговой проверки. Изменения уголовного, уголовно-процессуального и налогового законодательства, вступившие в силу в 2022–2023 гг., оказали существенное влияние на организацию взаимодействия подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции с налоговыми органами и органами предварительного следствия при выявлении налоговых преступлений и возбуждении уголовных дел о преступлениях данной категории. Существующая межведомственная нормативная база в условиях изменения федерального законодательства в целом сохраняет свою актуальность, хотя и нуждается в обновлении и актуализации. Эти мероприятия в настоящее время либо не регламентированы, либо частично регламентированы в разрозненных ведомственных нормативных актах разной юридической силы, что создает объективную необходимость для разработки и принятия единого регламентирующего документа. Приемлемой формой межведомственного нормативного акта может являться трехстороннее соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации, МВД России и ФНС России. Существует также необходимость внесения изменений в НК РФ. Должна быть устранена противоречивость действующей редакции п. 3 ст. 32 НК РФ, который не содержит полного перечня решений, выносимых налоговыми органами и направляемых для принятия решения о возбуждении уголовного дела, вследствие чего имеется возможность различного толкования соответствующей обязанности налоговых органов.

Ключевые слова: налоговые органы; ОВД; налоговая проверка; выездная налоговая проверка; камеральная налоговая проверка; ОРД; оперативно-розыскные мероприятия; преступление

Для цитирования: Ларичев В. Д., Милякина Е. В., Панкратьев А. Н. Взаимодействие налоговых органов с органами внутренних дел и следственными органами при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям. *Lex russica*. 2023. Т. 76. № 12. С. 80–91. DOI: 10.17803/1729-5920.2023.205.12.080-091

Tax Office and Internal Affairs Bodies Cooperation in Initiating Criminal Tax Law Cases

Vasily D. Larichev

Elena V. Milyakina

Scientific Research Center No. 3, Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia
Moscow, Russian Federation

Anatoly N. Pankratiev

Main Directorate of Economic Security and Anti-Corruption, Ministry of Internal Affairs of Russia
Moscow, Russian Federation

Abstract. The fight against tax crimes is carried out through cooperation of tax authorities with operational units of internal affairs bodies. In cooperation with tax authorities the operational units of internal affairs bodies (OVD) generally ensure the implementation of tax authorities powers to control and supervise compliance with legislation on taxes and fees. OVD are in fact participants in tax legal relations. At the same time, the insufficient development of legislation regulating these activities leads to legal uncertainty. In this regard, the authors propose to supplement Article 9 of the Tax Code of the Russian Federation with a clause fixing the status of internal affairs bodies as participants in relations regulated by the legislation on taxes and fees. At the same time, it is proposed to introduce some provisions into Articles 89–100 of the Tax Code of the Russian Federation regulating the powers and restrictions of an internal affairs body officer as a participant in an on-site tax audit. Changes in criminal, criminal procedure and tax legislation, which entered into force in 2022–2023, had a significant impact on the way economic security and anti-corruption units cooperate with tax authorities and preliminary investigation bodies in identifying tax crimes and initiating such criminal cases. Amid the changes in Federal legislation, the existing interdepartmental regulatory framework generally remains relevant, although it needs to be changed and updated. These measures are currently either unregulated or partially regulated in disparate departmental regulations of different legal force, which creates an objective need for the development and adoption of a single regulatory document. An acceptable form of interdepartmental regulatory act may be a trilateral agreement on cooperation between the Investigative Committee of the Russian Federation, the Ministry of Internal Affairs of Russia and the Federal Tax Service of Russia. There is also a need to amend the Tax Code of the Russian Federation. It is important to eliminate the inconsistency of the current version of paragraph 3 of Article 32 of the Tax Code of the Russian Federation, which does not contain a complete list of decisions made by tax authorities to be sent so that to make a decision on initiating a criminal case. This results in a possibility of different interpretations of the relevant duty of tax authorities.

Keywords: tax authorities; internal affairs bodies; tax audit; on-site tax audit; desk tax audit; ORD; operational investigative measures; crime

Cite as: Larichev VD, Milyakina EV, Pankratiev AN. Tax Office and Internal Affairs Bodies Cooperation in Initiating Criminal Tax Law Cases. *Lex russica*. 2023;76(12):80-91. (In Russ.). DOI: 10.17803/1729-5920.2023.205.12.080-091

Введение

Взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел широко освещается в научной литературе¹, достаточно широко закреплено

как в федеральном законодательстве, так и в ведомственных нормативных актах.

Так, Налоговый кодекс Российской Федерации прямо предусматривает право органов внутренних дел участвовать вместе с налоговыми

¹ Например: Родичев М. Л. Взаимодействие налоговых органов и оперативных подразделений: основные проблемы и возможные пути их решения // Научный портал. 2023. № 1 (61). С. 65–71 ; Золотов М. А., Данилова Е. Е. Проблемы выявления налоговых преступлений при взаимодействии контролирующих и правоохранительных органов // Актуальные проблемы правоохранения. 2019. № 3 (63). С. 48–56.

органами в выездных налоговых проверках по запросу налоговых органов (ст. 36). Указанная норма с небольшими изменениями действует с 2003 г.² Кроме того, нормативно закреплена возможность взаимного информирования между налоговыми органами и органами внутренних дел об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляется обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач (п. 3 ст. 82 НК РФ). То есть участие органов внутренних дел в налоговых проверках является неотъемлемой составляющей современной системы налогового контроля на протяжении около 20 лет.

На межведомственном уровне базовыми документами являются Соглашение МВД России и ФНС России³ и протоколы к нему, а также приказы⁴.

Порядок предоставления результатов оперативно-розыскной деятельности (ОРД) в налого-

вые органы закреплён отдельным межведомственным нормативным документом⁵.

В системе МВД России также выпущен ряд ведомственных нормативных актов, имеющих ограниченный характер, в том числе утверждена Инструкция о порядке участия сотрудников Главка в выездных налоговых проверках.

Специфической особенностью регулирования правоотношений в указанной сфере является наличие значительного количества нормативных актов, заключенных на уровне субъектов Российской Федерации; как правило, по своему содержанию они с небольшими вариациями дублируют указанные выше федеральные соглашения и приказы⁶.

Кроме этого, в ряде регионов организовано взаимодействие в рамках ежегодных планов работы межведомственных рабочих групп по повышению эффективности межведомственного взаимодействия по предупреждению, выявлению и пресечению правонарушений и преступлений в налоговой сфере⁷. Этим группам в ряде случаев придан статус постоянного

² Федеральный закон от 30.06.2003 № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации...».

Сходным образом данное право закреплено в п. 28 ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции», а ранее было установлено пунктом 33 ст. 11 Закона РФ от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции».

³ Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой, утв. МВД России № 1/8656, ФНС России от 13.10.2010 № ММВ-27-4/11 (здесь и далее в статье, если не указано иное, нормативные документы и материалы судебной практики приводятся по СПС «КонсультантПлюс»).

⁴ Приказ МВД России и ФНС России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений», утверждающий Инструкцию о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (приложение № 1 к приказу); приказ МЧС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 «Об утверждении порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов»; приказ ФНС России, СК России, МВД России от 03.09.2013 № ММВ-7-4/306/61/663@ «О создании межведомственных рабочих групп»; приказ Генпрокуратуры России, ФНС России, МВД России, СК России от 08.06.2015 № 286-ММВ-7-2/232@-675-50 «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями».

⁵ Приказ МВД России, ФНС России № 317/ММВ-7-2/481@ от 29.05.2017 «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу».

⁶ См., например: Соглашение о взаимодействии между следственным управлением Следственного комитета Российской Федерации по Республике Башкортостан, Министерством внутренних дел по Республике Башкортостан и Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан № 37, 1/1282, 02-31/02 от 28.02.2023; Соглашение № 14/66 о взаимодействии между Главным управлением Министерства внутренних дел Российской Федерации по городу Москве и Управлением Федеральной налоговой службы по городу Москве от 17.07.2020.

⁷ См., например: приказ УФНС по Республике Адыгея, СУ СК Российской Федерации по Республике Адыгея, Южного СУ на транспорте СК Российской Федерации, МВД по Республике Адыгея от 02.08.2018 № 01/05/111/14/94/388 «О создании межведомственной рабочей группы».

действующего аналитического, координирующего совместного органа, нацеленного на рассмотрение вопросов взаимодействия УФНС России, следственного управления СК России, органов внутренних дел МВД России в сфере противодействия налоговым преступлениям.

В рамках совещаний рабочих групп:

— осуществляется определение наиболее перспективных направлений работы, рассмотрение наиболее актуальных и сложных вопросов в сфере противодействия преступным схемам уклонения от уплаты налогов, организации работы в отношении налогоплательщиков, необоснованно заявивших НДС к возмещению и др.;

— проводится сверка информации с территориальными налоговыми, правоохранительными органами и следственными органами: по направленным материалам налоговых проверок в отношении налогоплательщиков, незаконно заявивших НДС к возмещению и получению денежных средств из бюджета; по направленным согласно ст. 32, 82 НК РФ налоговыми органами материалам (по ст. 198–199.2 УК РФ) для принятия процессуального решения в соответствии с нормами УПК РФ;

— обобщаются результаты выполнения межведомственного плана совместных мероприятий по противодействию правонарушениям и преступлениям;

— разрабатываются предложения об организации в рамках обмена опытом совещания-семинара по вопросу рассмотрения правоохранительными органами сообщений о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов.

Мероприятия налогового контроля могут осуществляться налоговыми органами совместно с органами внутренних дел. Участвуя в налоговых проверках, сотрудники ОВД руководствуются собственными ведомственными нормативными актами, осуществляя полномочия, связанные с оперативно-розыскной деятельностью. При этом обеспечивается законность, самостоятельность, независимость в реализации собственных задач и полномочий, исключение дублирования функций, обязательность и безупречность выполнения достигнутых сторонами договоренностей.

Процедурные аспекты взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах проверяющими долж-

ны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств.

Отделы, осуществляющие камеральные налоговые проверки, и отдел предпроверочного анализа и планирования налоговых проверок в рамках проведения контрольных мероприятий, в том числе по планированию выездных налоговых проверок в отношении налогоплательщиков, применяющих схемы уклонения от налогообложения, направляют запрос в подразделение экономической безопасности и противодействия коррупции (далее — ЭБиПК) органов внутренних дел о представлении результатов ОРД для использования их налоговыми органами полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

При проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, представленных налогоплательщиками к возмещению из бюджета, УФНС субъекта Российской Федерации направляет запрос в подразделение ЭБиПК региона для оказания содействия в проведении конкретных контрольных мероприятий (при наличии сведений, дающих основание предполагать бестоварность сделок по расходным операциям с контрагентами, имеющими признаки фирм-«однодневок»). Это содействие заключается: в установлении места нахождения руководителя организации-налогоплательщика (индивидуального предпринимателя), сотрудников организации, контрагентов, руководителей лжепредприятий; установлении фактического руководителя организации-налогоплательщика и его места нахождения; опросе перечисленных лиц; обнаружении и изъятии документов; установлении имущества налогоплательщика; проведении экспертиз (исследований) и привлечении специалистов для оказания содействия в осуществлении налогового контроля; оказании содействия в проведении осмотров территорий и помещений и получении документов по контрагентам проверяемого налогоплательщика. Кроме того, сотрудники ОВД на основании письменных запросов оказывают помощь в поиске и проведении опросов лиц в рамках проводимых ИФНС камеральных проверок.

При представлении организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту налоговой проверки, документов, подтверждающих обоснованность возражений, информация направляется налоговым органом в орган внутренних дел для организации проверки в соответствии с

Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности».

На основании утвержденного руководителями следственного управления Следственного комитета, УФНС РФ и МВД России межведомственного плана совместных мероприятий по противодействию нарушениям в сфере налогообложения и налоговым преступлениям с целью выявления лиц, виновных в уклонении от уплаты налогов, на постоянной основе организовано:

- регулярный обмен информацией о нарушениях в сферах налогообложения;
- оперативное (в течение 5 дней с момента выявления) направление в следственные и правоохранительные органы материалов (информации) о выявленных в ходе контрольных мероприятий организаций, обладающих признаками фирм-«однодневок»;
- направление информации о финансово-хозяйственных операциях, имеющих признаки вывода денежных средств в теневой оборот;
- направление материалов проверок налогоплательщиков, в отношении которых установлены факты применения схем ухода от налогообложения посредством необоснованного возмещения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, как в рамках проведенных проверок, так и после их завершения и вынесения соответствующих решений, независимо от отказанной (доначисленной) суммы налога на добавленную стоимость, а также материалов проверок налогоплательщиков, при проведении проверок которых установлены факты формирования сомнительной задолженности по НДС.

В соответствии со ст. 36 НК РФ, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами *выездных налоговых проверках*.

Результаты оперативно-розыскной деятельности, полученные в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий, при отсутствии угрозы причинения вреда интересам оперативно-служебной деятельности раскрытием такой информации, могут направляться в налоговые органы.

При выявлении признаков состава преступления налоговые органы в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ направляют материалы налоговой проверки в органы предварительного следствия для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Таким образом, алгоритм взаимодействия налоговых органов и оперативных подразделений ОВД выглядит следующим образом:

1. Налоговые органы совместно с ОВД проверяют налогоплательщиков.

2. При выявлении признаков нарушения законодательства совместно принимают меры к выявлению и фиксации сведений, доказывающих нарушение, устанавливают размер недоимки и направляют собранные материалы в органы следствия для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

При внешней логичности данной конструкции на практике она имеет ряд недостатков и противоречий.

Необходимо обратить внимание на то, что условия включения сотрудников ОВД в выездную налоговую проверку, предусмотренные упомянутой ранее Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (далее — Инструкция), весьма неопределенны. В частности, основаниями для направления мотивированного запроса могут являться:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием сотрудников ОВД;
- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов, направленных органом внутренних дел в налоговый орган для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;
- необходимость привлечения сотрудников ОВД для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т.д.) (п. 8 Инструкции).

Сотрудники ОВД принимают участие в выездных налоговых проверках путем осуществления полномочий, предоставленных им Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности» (п. 13 Инструкции).

Соответственно, сведения, изложенные в запросе налогового органа, должны содержать основания для проведения оперативно-розыскных мероприятий (ст. 7 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности»). При отсутствии указанных условий орган внутренних дел не имеет оснований для участия в

выездной налоговой проверке, однако Инструкция не подразумевает возможности мотивированного отказа от участия в проверке по таким основаниям (п. 9).

Фактически данная Инструкция рассматривает запрос налогового органа как самостоятельное основание для проведения оперативно-розыскных мероприятий, увязывая участие сотрудников ОВД в налоговой проверке с решением задач, стоящих перед налоговым органом, не указывая при этом на необходимость достижения задач ОРД.

Роль сотрудников ОВД в выездных налоговых проверках

Вопрос о том, какие задачи решают органы внутренних дел своим участием в выездных налоговых проверках, не является однозначным и заслуживает отдельного рассмотрения.

Существенной проблемой является неопределенный правовой статус сотрудника ОВД как участника выездной налоговой проверки. При проведении совместной выездной налоговой проверки сотрудник ОВД включается в состав проверяющих, о чем руководитель налогового органа выносит соответствующее решение. Акт такой выездной налоговой проверки должен быть подписан участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел.

Являясь участником выездной налоговой проверки, сотрудник ОВД неизбежно становится участником правоотношений, возникающих в связи с ее проведением. Фактически на него в определенной мере распространяются функции налогового контроля.

Между тем органы внутренних дел не указаны в перечне участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 9 НК РФ).

Неурегулированными остаются и вопросы о том, какими полномочиями оперативный сотрудник как проверяющий наделяется и какие нормативы должен соблюдать, как сочетается его оперативно-розыскная деятельность с участием в мероприятиях налогового контроля.

В рамках выездной налоговой проверки проводятся мероприятия налогового контроля. Наиболее часто сотрудники ОВД принимают участие в таких мероприятиях, как выемка и осмотр, при этом нередко количество задействованных в мероприятии оперативных сотруд-

ников примерно равно или даже превышает количество работников налоговых органов. Из содержания иных оперативно-служебных документов видно, что оперативные сотрудники принимают активное участие в подготовке и проведении таких мероприятий, что выражается в предварительном проведении комплекса оперативно-розыскных мероприятий, соответствующей подготовке к обыску либо обследованию помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств. Сотрудники ОВД также проводят активные действия по отысканию и изъятию предметов и документов, имеющих значение для проверки, а затем принимают непосредственное участие в осмотре изъятых.

Сходным образом выявлены протоколы допроса свидетелей, составленные работниками налоговых органов, в которых сотрудники ОВД вписаны как участвующие лица. Как следует из приобщенных оперативно-служебных документов, при этом нередко проводились оперативно-розыскные мероприятия, направленные на установление местонахождения свидетеля и обеспечение его явки на допрос.

Отдельно следует обратить внимание на то, что в рамках исследования выявлены отдельные копии протоколов мероприятий налогового контроля «допрос», составленные непосредственно оперативным сотрудником. Как правило, проведению мероприятия предшествовало поступление в ОВД письма налогового органа с просьбой провести допрос по прилагаемому образцу.

Таким образом, можно констатировать, что при проведении совместных мероприятий налогового контроля подразделения ЭБиПК не ограничиваются исключительно оперативно-розыскными мероприятиями. На практике оперативники принимают непосредственное участие в подготовке и проведении мероприятий налогового контроля.

УФНС России региона при выявлении недоимки свыше 15 млн руб. по налогу на доходы физических лиц с доходов, источником которых является налоговый агент, не позднее 10 рабочих дней с момента выявления направляет соответствующую оперативную информацию в органы внутренних дел для проведения мероприятий по документированию признаков преступлений, предусмотренных статьей 199.1 УК РФ.

На постоянной основе проводится мониторинг налогоплательщиков, имеющих недоимку

по уплате налогов, за исключением НДФЛ, свыше 2,25 млн руб. (без учета пеней и штрафов), в целях выявления фактов, позволяющих предполагать преднамеренное сокрытие денежных средств, имущества (в виде недвижимого, движимого имущества, товаров, дебиторской задолженности и т.д.), для выявления признаков преступления, установленных статьей 199.2 УК РФ. При этом следует отметить, что факт совершения преступлений, квалифицируемых по ст. 199.2 УК РФ, налоговый орган фактически не может задокументировать в ходе налоговой проверки, так как налоговым законодательством в принципе не предусмотрены мероприятия налогового контроля по фактам сокрытия денежных средств, за счет которых должна быть взыскана недоимка по уплате налогов. Система взаимодействия по выявлению преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК РФ, построена на постоянном анализе сотрудниками налогового органа финансово-хозяйственной деятельности должников по уплате налогов и передаче выявленных фактов сокрытия в орган внутренних дел, который, в свою очередь, проводит необходимые оперативно-розыскные мероприятия по документированию преступной деятельности, а также рассчитывает суммы сокрытого. В десятидневный срок со дня выявления признаков преступлений, предусмотренных статьей 199.2 УК РФ, УФНС направляет соответствующие материалы в подразделение ЭБиПК МВД для проведения мероприятий по документированию признаков преступления, установленных статьей 199.2 УК РФ.

Налоговое законодательство, закрепляя полномочия участников налоговой проверки, формально распространяет их только на должностных лиц налоговых органов. Так, уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений (п. 13 ст. 89 НК РФ).

Таким образом, при одинаковом юридическом статусе участника налоговой проверки правовое регулирование действий работника налогового органа и сотрудника ОВД не равнозначно. В настоящее время отсутствует нормативное закрепление полномочий либо запретов на определенные действия сотрудника

ОВД при участии в проверке. В условиях, когда статья 37 НК РФ устанавливает ответственность сотрудников ОВД за неправомерные действия или бездействие, а также за убытки, причиненные налогоплательщикам, создается правовая неопределенность, негативно влияющая на деятельность ОВД в указанной сфере.

Неразрешенным остается вопрос наличия права у руководителя проверки (налогового инспектора) давать поручения оперативному сотруднику (участнику проверки), а также наличия права на контроль за его деятельностью в вопросах, связанных с проверкой.

С одной стороны, пункт 5 Инструкции устанавливает, что взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий. Функцию же общей координации выполняет руководитель проверяющей группы — сотрудник налогового органа.

С другой стороны, в рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок указывается, что руководитель проверяющей группы организует работу всей группы, дает в письменной форме сотрудникам, участвующим в проверке, задания и обязательные указания и уполномочен совершать действия, установленные НК РФ⁸. При этом необходимо обратить внимание, что при описании полномочий руководителя, в отличие от формулировок, используемых в других пунктах рекомендаций применительно к полномочиям проверяющих, используется термин «сотрудник», а не «должностное лицо налогового органа». То есть прямо подразумевается наличие права давать указания сотрудникам ОВД.

Те же рекомендации предписывают, что в случае, если выездная (повторная выездная) налоговая проверка проводится с участием сотрудников ОВД, необходимо провести рабочее совещание с ними по вопросам выработки и согласования основных направлений предстоящей проверки. Результаты совещания должны быть запротоколированы. Протокол подписывается участниками совещания, его копия направляется в органы внутренних дел, сотрудники которых включены в выездную налоговую проверку.

⁸ Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 (с изм. от 15.01.2019) «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок».

В рамках исследования были выявлены протоколы подобных совещаний, в большинстве своем по форме и содержанию они соответствуют порученческим документам, в которых сотрудникам ОВД предписывается проведение определенных мероприятий и устанавливаются сроки их выполнения. Более того, выявлены неоднократные случаи направления налоговыми органами в ОВД писем с указанием на невыполнение (неполное выполнение) поручений, установленных протоколами, а также писем органов внутренних дел о выполнении пунктов протоколов.

Сроки проверки

Взаимосвязанным с правовым статусом сотрудника ОВД при участии в выездной проверке является вопрос о степени влияния сотрудника на характер, объем и, главное, сроки проверки.

Затянутые сроки проведения выездной налоговой проверки являются значительным недостатком работы налоговых органов. Стандартный срок проведения выездной налоговой проверки должен составлять не более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев (ст. 89 НК РФ).

Между тем реальные сроки проверки существенно больше. Так, дополнительно проверка может быть приостановлена на срок до 9 месяцев; до 2 месяцев выделяется на составление акта, на вручение акта, на предоставление письменных возражений налогоплательщика и их рассмотрение отводится до 2 месяцев; с учетом продлений срока рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решения и проведение дополнительных мероприятий, составление и вручение дополнений к акту суммарно могут длиться до 4 месяцев; итоговое рассмотрение материалов проверки, вынесение решения, вручение решения, подача апелляционной жалобы налогоплательщика и принятие решения по апелляционной жалобе суммарно занимают 4,5 месяца; при этом дополнительно возможно приостановление рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) по

ходатайству налогоплательщика до 6 месяцев. На вступление решения в силу, направление и исполнение требования, соблюдение сроков для добровольной уплаты отводится до 6 месяцев⁹. В итоге от момента начала проверки до поступления материалов в органы следствия может пройти до 30 месяцев¹⁰.

Но даже указанные значительные сроки достаточно часто нарушаются налоговым органом, чему способствует арбитражная практика отказа в признании незаконным бездействия налоговых органов, выразившегося в нарушении срока вынесения решения о привлечении к ответственности¹¹.

Такое положение дел крайне негативно сказывается на работе по противодействию налоговым преступлениям. Так, преступления, предусмотренные частью 1 ст. 198, частью 1 ст. 199, частью 1 ст. 199.1 УК РФ, отнесены к категории небольшой тяжести и имеют сроки давности два года, что существенно меньше обычных сроков проведения выездной налоговой проверки.

Безусловно, указанная проблема должна решаться путем совершенствования налогового законодательства. Однако и в организационном плане очевидна необходимость проработки механизмов, при которых по совместным налоговым проверкам продление сроков осуществлялось бы с учетом мнения сотрудников, включенных в состав проверяющих, и реальной необходимости установления тех или иных обстоятельств.

Итоговые документы

Другим существенным аспектом является ограниченная возможность органов внутренних дел влиять на конечные выводы проверки. Не существует никаких документов, регламентирующих порядок согласования с сотрудниками ОВД итоговых документов проверки.

Если на стадии составления акта сотрудник может отказаться подписывать недостоверный или ошибочный документ, то при вынесении решения такая возможность отсутствует. В связи с этим широкое распространение имеет не-

⁹ С учетом Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который дополнительно изменил ст. 32 НК РФ и установил с 1 января 2023 г. новый порядок направления налоговыми органами указанных материалов.

¹⁰ Сроки, указанные в днях, суммированы из соответствия 22 рабочих дней одному календарному месяцу.

¹¹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.12.2018 № А40-222695/18-108-4457.

готивная практика, при которой на стадии вынесения решения сумма доначисленных налогов существенно снижается. Обжалование такого решения органом внутренних дел невозможно, даже если его выводы не соответствуют фактически установленным в рамках оперативно-розыскных мероприятий обстоятельствам.

Ранее существовала возможность возбуждения уголовного дела по материалам оперативно-розыскной деятельности, когда следователь самостоятельно оценивал достоверность выводов налогового органа и материалов ОВД. С введением специального повода возбуждения уголовных дел о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, фактически налоговый орган получил исключительное право на расчет суммы недоимки и инициирование процессуальной проверки.

В соответствии с ч. 3 ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы имеют право осуществлять налоговый контроль и в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. В частности, они проводят проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ), мероприятия по взысканию задолженности (ст. 46–48 НК РФ), иные процедуры, в том числе рассмотрение деятельности налогоплательщиков на заседании комиссии налогового органа. По их результатам составляются разные по форме документы, которые могут содержать сведения о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ.

Данные материалы содержат сведения о нарушении налогового законодательства, а также выводы налогового органа. По своему содержанию и форме они соответствуют признакам сообщения о преступлении при направлении в орган следствия и могут служить поводом для возбуждения уголовного дела, однако порядок их направления в органы предварительного следствия никак не регламентирован.

Следственный комитет РФ отметил, что в качестве повода для возбуждения уголовного дела по ст. 198–199.2 УК РФ могут рассматриваться только материалы выездной, камеральной налоговой проверки, а также проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами с вступившим в силу решением о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе

в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с обстоятельствами, исключающими применение штрафных санкций (при наличии вывода о сумме неуплаченных в результате совершения правонарушения налогов, подпадающей под признаки преступления).

Следственный комитет РФ указал, что в соответствии с ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ материалы налоговых проверок, поступившие в орган предварительного следствия из органов дознания в порядке предоставления результатов оперативно-розыскной деятельности, не могут рассматриваться в качестве повода для возбуждения уголовного дела по ст. 198–199.2 УК РФ.

Вообще, материалы, содержащие сведения о признаках преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, поступившие не из налоговых органов, в соответствии с ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ не могут рассматриваться в качестве сообщения о преступлении. Следовательно, такие материалы не подлежат рассмотрению в порядке, предусмотренном статьей 144 УПК РФ, и в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ должны направляться по компетенции для проверки в налоговый орган.

Процессуальные решения по таким материалам следственными органами не выносятся.

В случае установления признаков преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, в рамках расследования уголовных дел по иным составам преступления материалы в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ и протоколом № 2 к Соглашению МВД России и ФНС России подлежат направлению для проверки в налоговый орган.

Заключение

1. В подавляющем большинстве случаев борьба с налоговыми преступлениями осуществляется с привлечением сил и средств оперативных подразделений ОВД.

Участие сотрудников ОВД в выездных налоговых проверках является неотъемлемой составляющей налогового процесса, оказывающей существенное положительное влияние на его результаты, что обособляет взаимодействие ОВД с налоговыми органами по отношению к иным субъектам ОРД.

Оперативные подразделения ОВД при взаимодействии с налоговыми органами не только решают задачи в сфере борьбы с налоговыми

преступлениями, но и в целом обеспечивают реализацию полномочий налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Органы внутренних дел фактически являются участниками налоговых правоотношений, однако недостаточное развитие юридических институтов, регулирующих указанную деятельность, приводит к правовой неопределенности.

2. Изменения уголовного, уголовно-процессуального и налогового законодательства, вступившие в силу в 2022–2023 гг., оказали заметное влияние на организацию взаимодействия подразделений ЭБиПК с налоговыми органами и органами предварительного следствия при выявлении налоговых преступлений и возбуждении уголовных дел о преступлениях данной категории.

Выявление преступлений, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, стало невозможно без проведения мероприятий налогового контроля.

Взаимодействие с налоговыми органами включает в себя:

— взаимный обмен сведениями о действиях и фактах, требующих принятия мер в рамках компетенции налоговых органов, а также совместную оценку их достоверности путем проведения мероприятий предпроверочного анализа;

— взаимодействие при проведении камеральных и выездных налоговых проверок

— взаимодействие в рамках мероприятий по принудительному взысканию налоговой задолженности за счет денежных средств и имущества налогоплательщика и его бенефициаров.

Сложившиеся формы и методы взаимодействия остаются эффективными при условии адаптации к новым условиям.

Так, ведомственный контроль за соблюдением порядка включения и участия сотрудников ОВД в мероприятиях налогового контроля должен быть усилен своевременным получением сведений о принятых налоговыми органами мерах в связи с использованием результатов ОРД.

При проведении совместных мероприятий налогового контроля на постоянной основе должны осуществляться мероприятия, направленные на выявление и документирование возможных коррупционных проявлений со стороны работников налоговых органов, а также на установление выгодоприобретателей уклонения от уплаты налогов и их имущества.

Целесообразно дополнительно ориентировать силы и средства подразделений ЭБиПК на выявление преступлений налоговой направленности без ограничения специальным поводом для возбуждения уголовного дела, в том числе на противодействие фактам незаконного возмещения налогов.

В условиях широкого распространения межрегиональных налоговых схем необходимо усовершенствовать механизмы противодействия им, в том числе за счет организации на уровне ГУЭБиПК МВД России централизованного накопления и анализа сведений.

Критерии оценки деятельности подразделений ЭБиПК нуждаются в пересмотре с учетом изменившейся тяжести налоговых преступлений и возможности возмещения ущерба до возбуждения уголовного дела.

3. Взаимодействие субъектов ОРД с органами предварительного следствия в сфере борьбы с налоговыми преступлениями осуществляется во многом за рамками процедур, предусмотренных УПК РФ.

Этапы такого взаимодействия носят универсальный характер для всех налоговых преступлений вне зависимости от подследственности и включают в себя типовые мероприятия, проводимые:

— при предварительной оценке материалов ОРД на предмет полноты и достаточности для принятия процессуального решения;

— при подготовке к проведению процессуальной проверки и направлению материалов в следствие;

— при рассмотрении материалов до возбуждения уголовного дела;

— после возбуждения уголовного дела.

На всех этапах взаимодействия наблюдается широкий информационный обмен с налоговыми органами, который порождает влияние деятельности следственного органа на мероприятия налогового контроля и, наоборот, устанавливает значимую зависимость между доказыванием налогового правонарушения в соответствии с налоговым законодательством и успешным расследованием уголовного дела.

В этих условиях перед органом, осуществляющим ОРД, возникает объективная необходимость в решении специфических для данного вида преступлений оперативно-тактических задач, непосредственно не связанных с документированием признаков налогового преступления, но имеющих существенное значение для

обеспечения деятельности налогового органа и органа предварительного следствия.

К их числу следует отнести:

— информационный обмен между органами следствия и налоговыми органами, что выражается как в добывании необходимой информации (доказательств), так и в создании юридических и фактических условий для ее передачи между сторонами;

— формирование специального повода для возбуждения уголовного дела;

— обеспечение положительной преюдиции;

— возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации.

4. Существующая межведомственная нормативная база в условиях изменения федерального законодательства в целом сохраняет свою актуальность, хотя и нуждается в обновлении и актуализации.

Мероприятия, проводимые в рамках описанной выше системы межведомственных отношений, в настоящее время либо не регламентированы, либо частично регламентированы в разрозненных ведомственных нормативных актах разной юридической силы, что создает объективную необходимость для разработки и принятия единого регламентирующего документа.

К числу вопросов, требующих дополнительной регламентации, относятся:

— изучение и оценка материалов ОРД и мероприятий налогового контроля следователем до момента направления их для принятия процессуального решения в условиях необходимости соблюдения специальных режимов сохранения налоговой, банковской и иной тайны;

— порядок и условия направления налоговым органом материалов в органы предварительного следствия, а также перечень документов, приобщаемых к таким материалам;

— алгоритм участия налоговых органов в предварительном расследовании, в том числе порядок и сроки заявления гражданского иска, а также порядок использования доказательств, полученных следственным путем, в рамках процедур обжалования решений, послуживших поводом для возбуждения уголовного дела.

Приемлемой формой межведомственного нормативного акта может являться трехстороннее соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом, МВД и ФНС России. Представляется, что содержание подобного акта должно стать предметом отдельного исследования.

5. Существует объективная необходимость внесения изменений в НК РФ. Должна быть устранена противоречивость действующей редакции п. 3 ст. 32 НК РФ, которая не содержит полного перечня решений, выносимых налоговыми органами и направляемых для принятия решения о возбуждении уголовного дела, вследствие чего имеется возможность различного толкования соответствующей обязанности налоговых органов.

Кроме того, предлагается дополнить ст. 9 НК РФ пунктом, закрепляющим статус органа внутренних дел как участника отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, с одновременным внесением в ст. 89–100 НК РФ положений, регламентирующих полномочия и ограничения сотрудника ОВД как участника выездной налоговой проверки.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Золотов М. А., Данилова Е. Е. Проблемы выявления налоговых преступлений при взаимодействии контролирующих и правоохранительных органов // Актуальные проблемы правоправедения. 2019. № 3 (63). С. 48–56.

Родичев М. Л. Взаимодействие налоговых органов и оперативных подразделений: основные проблемы и возможные пути их решения // Научный портал. 2023. № 1 (61). С. 65–71.

REFERENCES

Rodichev ML. Tax authorities and operational units cooperation: Main problems and possible solutions. *Nauchny portal*. 2023;1(61):65-71. (In Russ.).

Zolotov MA, Danilova EE. The problems of detecting tax crimes in the interaction of regulatory and law enforcement agencies. *Aktualnye problemy pravovedeniya*. 2019;3(63):48-56. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ларичев Василий Дмитриевич, доктор юридических наук, профессор, заслуженный деятель науки Российской Федерации, главный научный сотрудник Научно-исследовательского центра № 3 ВНИИ МВД России
д. 25, стр. 1, Поварская ул., г. Москва 121069, Российская Федерация
larichev48@mail.ru

Милякина Елена Викторовна, кандидат экономических наук, доцент, начальник отдела Научно-исследовательского центра № 3 ВНИИ МВД России
д. 25, стр. 1, Поварская ул., г. Москва 121069, Российская Федерация
milena807@yandex.ru

Панкратьев Анатолий Николаевич, кандидат юридических наук, начальник отдела по борьбе с налоговыми правонарушениями Управления «Ф» Главного управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России
д. 1, Рязанский пер., г. Москва 107078, Российская Федерация
a.pankratev@gmail.com

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Vasily D. Larichev, Dr. Sci. (Law), Professor, Honored Scientist of the Russian Federation, Chief Researcher, Scientific Research Center No. 3, Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia
25, p. 1, Povarskaya St., Moscow 121069, Russian Federation
larichev48@mail.ru

Elena V. Milyakina, Cand. Sci. (Economics), Associate Professor, Head of the Department, Scientific Research Center No. 3, Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia
25, p. 1, Povarskaya St., Moscow 121069, Russian Federation
milena807@yandex.ru

Anatoly N. Pankratiev, Cand. Sci. (Law), Head of the Department for Combating Tax Offenses, Department «F» of the Main Directorate of Economic Security and Anti-Corruption, Ministry of Internal Affairs of Russia
1, Ryazansky Lane, Moscow 107078, Russian Federation
a.pankratev@gmail.com

Материал поступил в редакцию 13 августа 2023 г.

Статья получена после рецензирования 19 сентября 2023 г.

Принята к печати 15 ноября 2023 г.

Received 13.08.2023.

Revised 19.09.2023.

Accepted 15.11.2023.