

## СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

<b>АППГ</b>	– аналогичный период прошлого года
<b>МВД России</b>	– Министерство внутренних дел Российской Федерации
<b>НДС</b>	– налог на добавленную стоимость
<b>НК РФ</b>	– Налоговый кодекс Российской Федерации
<b>ОВД</b>	– органы внутренних дел
<b>ОРД</b>	– оперативно-разыскная деятельность
<b>ОРМ</b>	– оперативно-разыскные мероприятия
<b>РГ</b>	– «Российская газета»
<b>СЗ РФ</b>	– Собрание законодательства Российской Федерации
<b>СК РФ</b>	– Следственный комитет Российской Федерации
<b>УК РФ</b>	– Уголовный кодекс Российской Федерации
<b>УПК РФ</b>	– Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации
<b>ФНС России</b>	– Федеральная налоговая служба Российской Федерации

## ВСТУПИТЕЛЬНОЕ СЛОВО

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 1 декабря 2016 г. отмечено, что «каждый, кто честно трудится в своем бизнесе или как наемный работник, должен чувствовать, что государство, общество на его стороне. Справедливость не в уравниловке, а в расширении свободы, в создании условий для труда, который приносит уважение, достаток и успех. И наоборот — несправедливо все то, что ограничивает возможности, нарушает права людей».

Эти справедливые слова как нельзя лучше относятся к тому, что уклонение от уплаты налогов недобросовестными предпринимателями создает для них неоправданные преимущества перед теми, кто в полном объеме и в срок исполняет свои обязанности, закрепленные в ст. 57 Конституции Российской Федерации. Таким образом, честные бизнесмены оказываются в заведомо неравных условиях с теми, кто избрал путь противоправной минимизации налогов.

Также главой государства была поставлена задача «кардинального повышения прозрачности работы контрольно-надзорных органов, в открытом доступе будут данные: кто, кого, как часто проверяет, какие результаты получены. Это даст возможность оперативно реагировать на злоупотребления, на каждый факт нарушения прав предпринимателей со стороны контролеров. Надо отменять инструкции, которые никак не влияют на качество услуг, обеспечение безопасности граждан, но при этом по рукам и ногам связывают бизнес. Надзорные органы должны заниматься не только выявлением нарушений, но и профилактикой не формально, а содержательно, и (это очень важно!) оказывать консультативную помощь предпринимателям, особенно тем, кто только начинает свое дело».

Кроме того, отметим, что в начале июля 2016 г. Президентом был подписан закон, направленный на улучшение делового климата в стране, который в том числе предусматривает повышение размера крупного и особо крупного ущерба по налоговым преступлениям. Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный ко-

декс Российской Федерации» комплексный. Его нормы в перспективе способны оказать весьма благоприятное влияние на общую деловую атмосферу, на те факторы и показатели, из которых формируется общий уровень доступности и безопасности осуществления предпринимательской деятельности.

Отметим новые возможности по приглашению нотариуса к последственному предпринимателю, обязанность признать изъятые документы вещественными доказательствами или вернуть их, изготовив копии. Раньше это было инструментом давления на бизнесменов, при этом само юрлицо, документы которого изымались, не могло в полном объеме осуществлять свою деятельность. Не забудем и репутационные угрозы, которые неизбежно возникали при этом. Все это имело негативные последствия, так как приводило к значительным потерям предпринимателей и появлению коррупционных рисков в правоохранительной среде.

Кроме того, созданы более благоприятные и реальные условия по заглаживанию и возмещению причиненного в результате совершения экономических преступлений ущерба. До сегодняшнего дня основанием для освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности было перечисление в федеральный бюджет денежного возмещения в размере пятикратной суммы причиненного ущерба.

Сам изначальный посыл такой нормы был направлен на то, чтобы за экономические преступления наказывать экономически, т. е. рублем. Возместил в пятикратном размере — освобождаешься от уголовной ответственности, нет — рискуешь получить реальный срок. Однако практика показала, что пятикратное увеличение ущерба или полученного от преступления дохода стало для большинства нарушителей неподъемной ношей. Ведь бизнес умеет считать, причем хорошо считать. Допустим, ущерб причинен в размере 10 млн руб., значит, возместить придется уже 50 млн руб. Так выгоднее погасить сам ущерб, что уже будет смягчающим обстоятельством, и попытаться договориться о том, чтобы в крайнем случае получить условный срок или штраф. На деле в несколько раз дешевле выходила такая схема.

Теперь же размер денежного возмещения снижен до двукратной суммы. Следовательно, у предпринимателей больше стимулов для того, чтобы договариваться на законных основаниях с государством, чем на незаконных — со следователем.

Что касается повышения пороговых сумм, то их увеличение выводит из-под уголовной ответственности те нарушения, которые, по мнению законодателя, по тем или иным причинам утратили свою общественную опасность. И именно в связи с тем, что суммы ущерба или полученного дохода перестали соответствовать критерию значительности. Это относится и к налоговым преступлениям.

Кроме того, в помощь российскому бизнесу был принят Федеральный закон от 19 декабря 2016 г. № 436-ФЗ, который внес изменения в ст. 299 Уголовного кодекса и ст. 151 Уголовно-процессуального кодекса и стал одной из гарантий успешной предпринимательской деятельности. Новые предписания усиливают уголовную ответственность за незаконное привлечение заведомо невиновного к уголовной ответственности. Максимальный срок за это деяние увеличивается с пяти до семи лет лишения свободы. А если оно сопряжено с обвинением лица в совершении тяжкого или особо тяжкого преступления или повлекло тяжкие последствия — то до 10 лет. Такое же наказание предусматривается за незаконное возбуждение уголовного дела, совершенное в целях воспрепятствования предпринимательской деятельности либо из корыстной или другой личной заинтересованности. Кроме того, в соответствии с изменениями, внесенными в УПК, расследование дел о преступлении, предусмотренном ст. 169 «Воспрепятствование законной предпринимательской или иной деятельности» Уголовного кодекса, будет производиться следователями Следственного комитета Российской Федерации.

В связи с этим особую значимость приобретает требование неукоснительного соблюдения законности при выявлении и расследовании налоговых преступлений при сохранении одного из главных принципов отечественной уголовной политики — неотвратимости ответственности за совершенные противоправные деяния. Этому будет способствовать эффективное взаимодействие налоговых и правоохранительных органов при выявлении и расследовании налоговых преступлений, чему и посвящена данная книга. Основой для нее стала комплексная научно-исследовательская работа, выполненная в рамках государственного заказа коллективом авторов в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации.

Ее цель определена как формулировка предложений по совершенствованию нормативно-правовых актов в части регламентации взаимодействия налоговых и правоохранительных органов при выявлении и расследовании налоговых преступлений, а также порядка выявления и расследования налоговых преступлений.

Новизна проведенного исследования заключается в разработке предложений по изменению законодательства, обеспечивающего осуществление в конкретных организационных формах согласованной, совместной деятельности налоговых, следственных и правоохранительных органов, направленной на выявление, пресечение, предупреждение, расследование налоговых преступлений.

Результаты исследования имеют практическую значимость для правоохранительных органов — МВД России, СК России, а также для налоговых органов в аспекте совершенствования взаимодействия при

выявлении, пресечении, предупреждении, расследовании налоговых преступлений.

Надеюсь, что данная книга будет полезна не только для сотрудников заинтересованных органов исполнительной власти, контрольных, следственных и правоохранительных органов, научных работников, практикующих адвокатов и налоговых консультантов, но и для всех, кому небезразлична данная проблематика.

*И. Н. Соловьев,*  
руководитель авторского коллектива,  
доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный юрист  
Российской Федерации,  
член научно-консультативного  
совета Следственного комитета  
Российской Федерации

## ВВЕДЕНИЕ

При постановке основных вопросов, на которые предстояло ответить, авторы исследования исходили из следующего.

Обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджет является основой экономической стабильности государства.

Главной проблемой на пути достижения поставленных финансовых показателей бюджета является проблема достижения эффективности проведения контрольных мероприятий и борьба с незаконным уменьшением налоговых поступлений в бюджет.

Борьба с преступными посягательствами на отношения, связанные с формированием доходной части бюджета, относится к числу приоритетных направлений правоохранительной системы. Одним из действенных средств предупреждения правонарушений, связанных с неуплатой налогов, а также побуждения к их уплате в добровольном порядке выступает механизм привлечения к уголовной ответственности, основанный на принципе неотвратимости наказания. На данный момент уровень выявления налоговых преступлений несколько повышается, увеличилось объемы поступающих в государственный бюджет платежей. В 2015 г. возбуждено 4568 уголовных дел о налоговых преступлениях, что почти на полторы тысячи больше, чем в 2014 г. В ходе последственных проверок и расследования налоговых преступлений возмещен ущерб на сумму 14,9 млрд руб., т. е. 86% в плюсе.

В 2016 г. наблюдалась такая же положительная тенденция. За 3 месяца 2016 г. в производстве следователей СК РФ находилось 2615 уголовных дел, что на 39% больше, чем в 2015 г. (1887). Окончено 701 дело, что на 50% больше, чем за 3 месяца 2015 г., — 467. В ходе последственных проверок и расследования налоговых преступлений ущерб возмещен на сумму свыше 8 млрд руб., что в 3 раза превышает показатель аналогичного периода прошлого года (2,6 млрд руб.).

В соответствии с разделением полномочий в сфере выявления и расследования налоговых преступлений налоговый орган не наделен правом осуществления оперативно-разыскной деятельности.

По своему поисково-познавательному потенциалу этот вид правоохранительной деятельности значительно превосходит мероприятия налогового контроля.

В соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны направлять в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела материалы, которые содержат сведения о сумме непогашенной недоимки в крупном или особо крупном размере и указывают на факт совершения налогообязанным лицом налогового преступления. Одним из условий для начала уголовного преследования в отношении физического лица, подозреваемого в совершении преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, является решение налогового органа о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности. Предварительное следствие по делам о налоговых преступлениях осуществляется следователями Следственного комитета Российской Федерации (подп. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ). Оперативное сопровождение при расследовании уголовных дел по факту совершения преступлений экономической направленности осуществляют в пределах своей компетенции сотрудники Министерства внутренних дел России. Тем не менее необходимо учитывать то обстоятельство, что следователи фактически оценивают в аспекте уголовно-процессуальных перспектив материалы, направляемые из ФНС России и МВД России. В свою очередь качество и содержание материалов с признаками налоговых преступлений, направляемых из налоговых органов в следственные, не способствуют повышению эффективности расследования налоговых преступлений. Так, в 2013 г. из налоговых органов в следственные был направлен 7091 материал с признаками налоговых преступлений, в 2014 г. — 6355, в 2015 г. — 6457, однако их процессуальная эффективность хотя и имеет положительную динамику, но все еще продолжает оставаться далекой от идеальной. Возбуждение уголовных дел непосредственно по материалам налоговых органов, направляемых в подразделения Следственного комитета Российской Федерации, затруднительно, так как они не содержат всех признаков составов преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, в связи с тем, что у налоговых органов отсутствует законодательно установленная обязанность осуществления юридической квалификации признаков составов налоговых преступлений по направленным в следственные органы материалам проверок.

Основной задачей налогового органа является налоговый контроль, в рамках которого проверяется правильность исчисления и действительность уплаты налогов и сборов, а при наличии оснований — привлечение недобросовестного налогоплательщика к налоговой ответственности. Налоговый орган не наделен правом на проведение оперативно-разыскной деятельности, посредством которой и выяв-

ляется большая часть преступлений. При этом по своему поисково-познавательному потенциалу этот вид правоохранительной деятельности значительно превосходит мероприятия налогового контроля, полномочиями по проведению которых наделен налоговый орган. Так, например, в рамках оперативно-разыскной деятельности имеется возможность негласно прослушивать телефонные и иные переговоры лиц, заподозренных в причастности к преступлению. Во многих случаях именно по результатам этого оперативно-разыскного мероприятия удавалось доказать умысел преступления, предварительный сговор отдельных участников преступного уклонения от уплаты налогов или причастность конкретных лиц к деятельности той или иной фиктивной организации, используемой в преступной схеме.

Использование возможностей правоохранительных органов для выявления, пресечения и раскрытия налоговых преступлений могло бы обеспечить комплексный подход в решении задач обеспечения экономической безопасности, существенно повысить собираемость налогов.

Еще одним существенным вопросом, напрямую влияющим на эффективность уголовной политики в сфере налоговых преступлений, является вопрос обмена информацией и ее доступности. В процессе деятельности различные ведомства могут собирать и хранить информацию, связанную прямо или косвенно с деятельностью других ведомств и с налоговыми преступлениями. Зарубежные государства активно совершенствуют способы, позволяющие ведомствам осуществлять совместную работу по борьбе с налоговыми преступлениями для достижения более высоких результатов, в более сжатые сроки (повышая так называемую скорость раскрытия налогового преступления) и с наименьшими затратами, включая способы обмена информацией, что оказывает влияние на эффективность раскрытия налоговых преступлений.

Механизмы, позволяющие обмениваться информацией, способствуют предупреждению и раскрытию налоговых преступлений и позволяют проводить расследование более эффективно и результативно, что приводит к более быстрым и успешным уголовным преследованиям и повышает вероятность возмещения доходов, полученных преступным путем.

Надлежащее информационное взаимодействие является необходимым условием эффективной работы в сфере противодействия налоговым преступлениям. Однако есть проблемные вопросы, решение которых может существенно повлиять на общую динамику правоохранительной и контрольной работы в данной сфере.

Так, сегодня информация о совершенном налогоплательщиком налоговым правонарушении не коррелируется с информацией о привлечении к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений. Это происходит в связи с тем, что к налоговой ответственности



привлекается в большинстве случаев юридическое лицо и информация об этом находится в ФНС России.

Одним из действенных механизмов пресечения и предупреждения правонарушений и преступлений, связанных с неуплатой налогов, а также побуждения для их уплаты в добровольном порядке должен быть механизм наступления уголовной ответственности исходя из принципа неотвратимости наказания. Среди мер наказания за налоговые преступления превалирует штраф — 51,3%; на втором месте условное наказание — 42,3%. Совсем незначительные показатели по исправительным работам и лишению права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью — менее 1%. К реальным срокам лишения свободы приговорены 3,73% осужденных, при этом 2,35% лиц было оправдано судами. Это свидетельствует о том, что налоговые преступления не используются как инструмент давления на бизнес под угрозой лишения свободы. Из 1957 лиц, осужденных по налоговым составам за последние 2,5 года, 73 получили незначительные сроки лишения свободы, и то только потому, что не захотели возместить причиненный государству ущерб, не сотрудничали со следствием, а, напротив, предпринимали шаги по сокрытию следов преступления, разрушению доказательственной базы и т. д.

Основной целью нового механизма взаимодействия правоохранительных и контрольных органов должно стать неуклонное сокращение теневого сектора экономики, создание равных конкурентных условий для добросовестных участников экономической деятельности.

## **Глава 1**

# **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ И ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

### **1.1. Анализ полномочий налоговых и правоохранительных органов, участвующих в выявлении и расследовании налоговых преступлений**

Обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджет является основой финансовой безопасности государства.

Ключевой проблемой для достижения желаемых финансовых результатов является проблема обеспечения эффективности проведения контрольных мероприятий и борьба с незаконным уменьшением налоговых доходов в бюджет.

Понятие уменьшения налогов следует рассматривать как двойственное явление. С одной стороны, уменьшение налогов — это стремление государства не допустить сокращения поступления налоговых сумм в бюджет, с другой — стремление налогоплательщика уменьшить налог или вовсе избежать его<sup>1</sup>.

Принцип учета фактической способности платить налог должен воплотиться в конкретных общеобязательных нормах, обобщенно учитывающих платежеспособность субъектов данного налога<sup>2</sup>.

Основными полномочиями по проверке финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков обладают налоговые органы Российской Федерации. В соответствии со ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1

---

<sup>1</sup> Шишкин Р. Н. Оптимизация налоговой базы по НДС. Премии (бонусы) за присутствие товара поставщика в магазине // Юрист. 2011. № 7. С. 8–12.

<sup>2</sup> Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2012.

«О налоговых органах Российской Федерации»<sup>1</sup> налоговые органы представляют собой единую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Сущность налогового контроля возможно раскрыть через определение понятия налогового контроля, которое призвано отражать существенные признаки, индивидуальность налогового контроля, определить роль и место среди иных близких понятий, каковыми являются контроль, надзор, финансовый контроль, бюджетный контроль, банковский контроль, ведомственный контроль и т. п. Так как именно определение содержит основные существенные признаки, характеризующие определенную совокупность явлений, оно должно вскрыть то общее, на основе чего данное определяемое множество объединяется одной категорией. Определение призвано дать черты, признаки, индивидуализирующие данное множество среди более широкой совокупности явлений<sup>2</sup>.

Налоговый контроль — это «важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижения такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при которых исключаются нарушения налогового законодательства»<sup>3</sup>.

В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ<sup>4</sup> налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов

---

<sup>1</sup> Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

<sup>2</sup> Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / под ред. М. А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012 // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Центр ЮрИнфоР, 2001. С. 21.

<sup>4</sup> РГ. 1998. № 148—149. 6 авг.

и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, при проведении выездных налоговых проверок налогоплательщики, как правило, готовятся к присутствию исключительно сотрудников налоговых органов. Однако помимо них, в качестве проверяющего, мероприятия налогового контроля могут дополнительно осуществляться и сотрудниками ОВД.

Правовым основанием в данном случае является п. 1 ст. 36 НК РФ, прямо предусматривающий возможность направления инспекцией запроса в компетентные органы внутренних дел с целью выделения сотрудников, и Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных проверок (утв. совместным приказом ФНС России и МВД России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347<sup>1</sup>).

Согласно п. 7 и 8 Инструкции № 495/ММ-7-2-347 основаниями для проведения совместной проверки могут являться:

- наличие у сотрудников налоговых инспекций необходимости проверить с участием сотрудников органов внутренних дел имеющиеся данные о нарушениях налогового законодательства;
- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов, которые в налоговые органы направили органы внутренних дел;
- необходимость участия полиции в проведении конкретных мероприятий налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т. д.);
- необходимость в оказании помощи налоговым органам со стороны сотрудников полиции в случаях, когда налогоплательщик препятствует законной деятельности проверяющих, а также защита налоговых инспекторов при исполнении ими должностных обязанностей.

---

<sup>1</sup> Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (вместе с Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения, Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления). (Зарегистрировано в Минюсте России 1 сентября 2009 г. № 14675.) // РГ. 2009. № 173. 16 сент.

В обязанности налоговых инспекторов не входит предупреждение подконтрольного субъекта о проведении совместной проверки, так же, как и предоставление налогоплательщику копии запроса о привлечении сотрудников отдела внутренних дел. Для привлечения сотрудников ОВД к уже начавшейся проверке инспекторам достаточно только внести изменения в решение о ее проведении (постановление ФАС Московского округа от 16 апреля 2010 г. № КА-А40/2634-10<sup>1</sup>).

В соответствии с письмом ФНС России от 24 августа 2012 г. № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках»<sup>2</sup> нижестоящим налоговым органам предписано в обязательном порядке инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел также и в следующих случаях:

- 1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость (далее — НДС), акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению.

К примеру, необоснованное возмещение НДС может быть выявлено в результате неправомерного заявления налоговых вычетов в более раннем по сравнению с налоговым периодом возникновения права на налоговый вычет;

- 2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации<sup>3</sup>, в том числе:

- если после вынесения налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля, либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т. д.);
- при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-однодневок, используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянными паспортам, и пр.

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

Правомерность привлечения сотрудников ОВД в данном случае подтверждается и судебной практикой<sup>1</sup>;

- 3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

В рамках участия в налоговых проверках сотрудники органов внутренних дел имеют достаточно обширные полномочия по сбору доказательственной базы. Например, одним из самых распространенных и эффективных методов получения сведений о фактических обстоятельствах заключения налогоплательщиком гражданско-правовых договоров является допрос (ст. 90 НК РФ).

На допрос может быть вызвано любое лицо, которому известны какие-либо сведения о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В соответствии со ст. 90 и 99 НК РФ свидетель должен быть именно допрошен; его пояснения зафиксированы в протоколе допроса; должна быть сделана отметка о предупреждении лица об ответственности за дачу заведомо ложной информации. Более того, основной смысл допроса должен определяться именно налоговым органом. В протоколе должны отражаться вопросы, которые ставятся перед допрашиваемым. Как отмечают некоторые авторы, «из протокола допроса свидетеля должно явно следовать, в рамках какой процедуры были получены данные свидетельские показания, с какой целью и в ходе какой проверки был допрошен данный свидетель. Признавать допустимыми объяснения, полученные оперативными сотрудниками вне контекста налоговой проверки, без предупреждения лиц об ответственности за дачу заведомо ложных показаний, является незаконным»<sup>2</sup>.

При этом проведение допроса сотрудником ОВД будет считаться правомерным лишь в том случае, когда указанный сотрудник официально включен в состав проверяющей группы. На это прямо указывается в судебных решениях, указывающих на «дозволенные» полномочия лиц, которым поручено проведение проверки.

Так, например, в постановлении ФАС Московского округа от 9 июля 2010 г. № КА-А40/7116-10 по делу № А40-118797/09-118-940<sup>3</sup> суд указал, что, поскольку сотрудники органов внутренних дел не участвовали в проведении выездной налоговой проверки, они не имели полномочий проводить допрос свидетелей. Следовательно, в данном случае протоколы допроса не являются надлежащими доказательствами. В протоколе

---

<sup>1</sup> См., например, постановление ФАС Центрального округа от 19 апреля 2010 г. по делу № А62-8336/2009.

<sup>2</sup> Колесниченко Т. В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: научно-практическое пособие. М.: Юстицинформ, 2012.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

должны содержаться вопросы, которые ставятся перед лицом. Иными словами, из протокола допроса свидетеля должно явно следовать, в рамках какой процедуры были получены данные свидетельские показания, с какой целью и в ходе какой проверки был допрошен данный свидетель<sup>1</sup>.

При этом показания свидетеля в обязательном порядке должны быть зафиксированы в письменной форме, а не, к примеру, по телефону<sup>2</sup>.

Для проведения допроса может быть вызван не только руководящий состав предприятия, но и обычные сотрудники. Если у генерального директора и главного бухгалтера могут быть выяснены обстоятельства общего руководства фирмой (порядок заключения договоров, открытия счета в банке, ведения переговоров, формирование учетной политики, открытие нового подразделения), то у «рядового» состава всегда можно узнать, как по факту осуществлялись хозяйственные операции.

Так, получение серых зарплат может быть установлено при допросе любого сотрудника, неоприходование товара на складе — показаниями кладовщика, ответственного за прием товара, факт получения (неполучения) документации — показаниями лица, ответственного за прием корреспонденции, и т. д.

Однако не всегда протокол допроса, составленный сотрудником ОВД, будет являться надлежащим доказательством.

К примеру, если налоговым органом не будет соблюдена форма протокола допроса и в протоколе допроса отсутствует отметка о предупреждении свидетеля об ответственности за отказ (уклонение) от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний, такой протокол судом не будет принят, так как это является существенным нарушением (постановление ФАС Московского округа от 25 декабря 2012 г. № А40-113120/11-116-305<sup>3</sup>).

Более того, некоторые суды придерживаются позиции о невозможности в принципе проведения допроса силами правоохранительных органов, указывая, что полученные сведения могут являться лишь основанием для проведения сотрудником налогового органа самостоятельных контрольных мероприятий в рамках ст. 90 НК РФ (постановление ФАС Московского округа от 28 января 2013 г. по делу № А40-62435/12-116-140<sup>4</sup> и др.). Есть отдельные работы авторов, придерживающихся такого же мнения<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок: научно-практическое пособие.

<sup>2</sup> Постановление ФАС Московского округа от 28 апреля 2010 г. № КА-А40/4027-10 по делу № А40-59811/09-20-40.

<sup>3</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> *Ершов В.А.* Налоговые споры. Алгоритм успеха. М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010; *Авдеев В.В.* Налоговые нарушения // Бухгалтер и закон. 2010. № 6; *Барташевич С.В.* Доказательства в налоговых спорах: критерийный аспект // Налоги и налогообложение. 2010. № 3.

В данном случае полученные сотрудниками ОВД сведения могут являться основанием для назначения в отношении налогоплательщика налоговой проверки. Соответствующие полномочия предусмотрены п. 2 Инструкции о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения<sup>1</sup>.

Однако большинство судов все-таки придерживаются мнения о правомерности составления протокола допроса силами сотрудников ОВД, но только в том случае, если они в установленном порядке включены в состав проверяющих.

Логика судов в данном случае заключается в наделении сотрудников правоохранительных органов таким же правовым статусом, что и сотрудников инспекции (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15 мая 2012 г. по делу № А19-8330/2011 (определением ВАС РФ от 11 сентября 2012 г. № ВАС-11375/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)<sup>2</sup> и др.).

Отсутствует однозначное мнение и относительно возможности проведения допросов при приостановлении выездной налоговой проверки.

Приостановление налоговой проверки означает запрет налоговому органу истребовать документы у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Согласно п. 9 ст. 89 НК РФ проверка может быть приостановлена для:

- 1) истребования документов (информации) в рамках встречной проверки контрагента налогоплательщика;
- 2) получения информации от иностранных государственных органов;
- 3) проведения экспертиз (почерковедческой, временной и т. д.);
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Согласно п. 26 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57<sup>3</sup> в период приостановления выездной проверки не допускаются получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников. Однако инспекция не лишена права осуществлять действия вне тер-

---

<sup>1</sup> Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. // РГ. 2009. № 173. 16 сент.

<sup>2</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> Размещено на сайте ВАС РФ [www.arbitr.ru](http://www.arbitr.ru) 27 августа 2013 г.



ритории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у него документов<sup>1</sup>.

Иными словами, на основании данного разъяснения налогоплательщик может попытаться оспорить протоколы допросов, полученные налоговым органом непосредственно на территории налогоплательщика, обосновав это невозможностью проведения контрольных мероприятий в период приостановления налоговой проверки.

Некоторые суды также не принимают составленные в период приостановления протоколы допросов, указывая на нарушение государственным органом порядка фиксации доказательств<sup>2</sup>.

В то же время существует и противоположная точка зрения. Судебные инстанции, выносящие решения в пользу налогового органа, основываются на отсутствии прямого запрета на проведение допроса свидетеля в период приостановления проверки<sup>3</sup>.

Данную позицию поддерживает и Минфин России, отметивший в письме от 5 мая 2011 г. № 03-02-07/1-156<sup>4</sup>, что приостановление выездной проверки не означает прекращения всех мероприятий налогового контроля. Запрета на вызов свидетелей либо на получение информации от других лиц в указанный период нет.

Специфика выездной налоговой проверки заключается в проведении контрольных мероприятий непосредственно на территории налогоплательщика. В связи с чем очевидным представляется, что содействие сотрудников ОВД может понадобиться и при воспрепятствовании представителями налогоплательщика законному доступу должностных лиц налоговых органов на территорию организации.

Если налогоплательщик оказывает явное противодействие надлежащему порядку проведения налоговой проверки и имеются основания полагать, что часть документов и информации будет скрыта, сотрудники ОВД могут произвести выемку соответствующих документов и предметов. Эффективным контрольным мероприятием может являться и осмотр помещений налогоплательщика. Так, невозможность хранения товара может быть подтверждена протоколом осмотра соответствующих помещений (несоответствие условий хранения, маленький размер помещения), а отсутствие организации по юридическому адресу — протоколом осмотра заявленного в ЕГРЮЛ адреса.

---

<sup>1</sup> Аналогичные выводы содержатся в письме ФНС России от 21 ноября 2013 г. № ЕД-3-2/4395@ // Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). 2013. № 45–46.

<sup>2</sup> См., например, постановление ФАС Поволжского округа от 29 июля 2010 г. по делу № А65-23705/2009 (определением ВАС РФ от 14 февраля 2011 г. № ВАС-15622/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

<sup>3</sup> Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18 июня 2013 г. по делу № А70-6132/2012.

<sup>4</sup> СПС «КонсультантПлюс».

Несмотря на то, что законодательством предусмотрено привлечение сотрудников ОВД только к участию в выездных проверках, на практике налоговые органы прибегают к их помощи и при проведении камеральных налоговых проверок. К примеру, с помощью сотрудников ОВД могут быть получены пояснения физических лиц, осмотр местонахождения организации-налогоплательщика и принадлежащих ей помещений и т. д.

При этом следует отметить, что суды, в большинстве, не признают данные доказательства в качестве допустимых, признавая неправомерным использование в рамках проведения налоговой проверки сведений, полученных в результате оперативно-разыскных мероприятий (постановления ФАС Московского округа от 9 апреля 2010 г. № КА-А40/3007-10 по делу № А40-107716/09-111-749<sup>1</sup>; ФАС Дальневосточного округа от 27 января 2012 г. № Ф03-5901/2011 по делу № А73-2068/2011<sup>2</sup>).

Однако существует и иная точка зрения: например, в Московском округе суды принимают в качестве доказательства протоколы допроса свидетелей, составленные сотрудниками ОВД в качестве надлежащих доказательств по делу, аргументируя тем, что включенные в состав проверяющих сотрудники ОВД вправе проводить комплекс мероприятий налогового контроля в полном объеме (постановление ФАС Московского округа от 18 марта 2010 г. № КА-А41/1610-10 по делу № А41-К2-8979/07<sup>3</sup>).

Несомненным остается тот факт, что совместная работа проверяющих — должностных лиц налоговых органов и ОВД органов значительно расширяет возможности и результативность проведения выездной проверки. Сотрудники ОВД дополняют объем проведения налоговых проверок собственной практикой, наработанной при расследовании налоговых преступлений.

На основании изложенного представляется целесообразным на законодательном уровне предоставить налоговым органам возможность привлечения сотрудников ОВД к проведению камеральных проверок, детально описав данную процедуру с целью недопущения и предупреждения незаконного нарушения прав и интересов налогоплательщиков.

Очевидно, что материалы, собранные в рамках налоговой проверки с участием сотрудников ОВД, могут быть эффективно использованы и в необходимых случаях при возбуждении уголовных дел<sup>4</sup>.

Необходимо отметить, что в последнее время привлечение сотрудников ОВД становится все более распространенным явлением, что свидетельствует о намерении государства обеспечивать надлежащее

---

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Примечание. В случае неуплаты налогов по результатам налоговой проверки налоговые органы передают материалы в правоохранительные органы с целью рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела.

поступление налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации путем совмещения полномочий таких государственных структур, как налоговые органы и органы внутренних дел.

По словам руководителя ФНС России М. В. Мишустина, в современных условиях общего замедления темпов развития экономики происходит проверка на прочность всей конструкции налоговой системы. ФНС России использует самые современные инструменты, обеспечивающие эффективность налогового администрирования.

Динамика налоговых поступлений подтверждает эффективность применяемых инструментов налогового администрирования, по итогам 2013 г. достигнут трехпроцентный прирост налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации (11,3 трлн руб.), на 3,7% выросли поступления в федеральный бюджет (5,4 трлн руб.).

В пользу роста эффективности и качества контрольных мероприятий говорят и результаты судебных споров с налогоплательщиками — организациями. Если в 2010 г. только 41% оспариваемых сумм рассматривался в пользу бюджета, то по итогам 2015 г. — уже 70%<sup>1</sup>.

Очевидно, что данных показателей удалось достичь прежде всего за счет выездных налоговых проверок и привлечения в ряде случаев сотрудников ОВД к проводимым мероприятиям.

Письмом ФНС России от 24 августа 2012 г. № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках»<sup>2</sup> нижестоящим налоговым органам предписано в обязательном порядке инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел также и в других случаях.

Правомерность привлечения сотрудников ОВД в данном случае подтверждается и судебной практикой<sup>3</sup>.

В настоящее время для сокращения рисков применения различных схем минимизации налоговых обязательств разработана система риск-анализа, которая позволяет определять зоны рисков по основным налогам — налогу на прибыль, НДС, НДФЛ, налогам на имущество (систематизируются типичные нарушения по данным налогам)<sup>4</sup>.

В любом случае привлечение сотрудников ОВД к проведению выездной налоговой проверки повышает качество и масштаб так называемого «охвата проверки».

Инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в выездных налоговых проверках, проводимых налого-

---

<sup>1</sup> [http://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/4463439](http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/4463439).

<sup>2</sup> СПС «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> См., например, постановление ФАС Центрального округа от 19 апреля 2010 г. по делу № А62-8336/2009.

<sup>4</sup> <http://www.nalog.ru/rn77/news>.

выми органами, рекомендуется прежде всего в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям налогового законодательства<sup>1</sup>.

К примеру, если налогоплательщик отказывается по необъективным причинам представить в налоговый орган запрашиваемые документы либо если имеются основания полагать, что указанные документы могут быть сокрыты или уничтожены, то инспекция (в том числе силами сотрудников ОВД) вправе осуществить выемку данных документов.

Также при проверке исследуются движения денежных средств по расчетным счетам в банке, анализируются правоустанавливающие документы на помещения и склады (аренда, право собственности), проводятся встречные проверки.

В общем виде можно представить распределение полномочий налоговых органов и органов внутренних дел следующим образом:

Таблица 1

**Распределение полномочий налоговых  
и правоохранительных органов при выявлении  
и расследовании налоговых преступлений**

ФНС России	СК	МВД России
<p>Выявление налоговых преступлений. Направление материалов налоговых проверок в СК в случаях (п. 3 ст. 32 НК РФ):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— в отношении налогоплательщика принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;</li> <li>— налогоплательщику на основании данного решения направлено требование об уплате налога, сбора;</li> <li>— суммы недоимки, пеней и штрафов не уплачены (не перечислены) в полном объеме в течение 2 месяцев со дня истечения сроков, установленных в требовании;</li> <li>— размеры недоимки позволяют предполагать факт совершения налогового преступления.</li> </ul> <p>В течение 10 дней со дня выявленных обстоятельств</p>	<p>Предварительное следствие. Расследование уголовных дел о налоговых преступлениях (подп. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ)</p>	<p>Выявление налоговых преступлений при участии в выездных налоговых проверках (пп. 1, 2 ст. 36 НК РФ)</p>

<sup>1</sup> Васильев Ю. А. Налоговый контроль в разъяснениях и комментариях // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 5.