

**ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ
ОПЕРАТИВНО-РОЗЫСКНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ПОЛНОМОЧИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ
ПО КОНТРОЛЮ И НАДЗОРУ ЗА СОБЛЮДЕНИЕМ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

В. В. Семенчук

Дальневосточный юридический институт МВД России имени И. Ф. Шилова

В. Д. Ларичев

Всероссийский научно-исследовательский институт МВД России

**FEATURES OF USING OF THE RESULTS
OF OPERATIVE-INVESTIGATIVE ACTIVITY IN THE
IMPLEMENTATION OF POWERS OF THE TAX AUTHORITIES
TO CONTROL AND SUPERVISE COMPLIANCE
WITH LEGISLATION ON TAXES AND FEES**

V. V. Semenchuk

Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after I. F. Shilov

V. D. Larichev

National Research Institute of the Ministry of Interior of the Russian Federation

Аннотация: в статье рассмотрены проблемы правового регулирования и практики использования результатов оперативно-розыскной деятельности (далее – ОРД) при реализации полномочий налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Отмечается, что в связи с представлением результатов ОРД в справочной форме снижается их доказательственное значение. Предложены изменения ведомственной регламентации порядка представления результатов ОРД налоговыми органами. Другая проблема состоит в том, что в связи с длительностью процедур использования результатов ОРД налоговыми органами истекают сроки давности уголовного преследования по налоговым преступлениям. На научно-практическое обсуждение выносятся идея разработки правового института специальных налоговых проверок.

Ключевые слова: оперативно-розыскная деятельность, результаты оперативно-розыскной деятельности, налоговые органы, налоговые правонарушения, выездные налоговые проверки.

Abstract: in the article describes the problems of legal regulation and practice of using the results of operative-investigative activity (hereinafter referred to as OIA) in the implementation of the powers of tax authorities to control and supervise compliance with legislation on taxes and fees. It is noted that in connection with the presentation of the results of OIA in reference form, their evidentiary value is reduced. The authors proposed changes to the departmental regulation of the procedure for presenting the results of OIA to tax authorities. Another problem is that, due to the length of the procedures for using the results of OIA by tax authorities, the statute of limitations for criminal prosecution for tax crimes expires. In this regard, the idea of developing a legal institution of special tax audits is submitted for scientific and practical discussion.

Key words: operative-investigative activity, results of operative-investigative activity, tax authorities, tax offenses, on-site tax audits.

В 2013 г. был расширен перечень субъектов – получателей результатов ОРД за счет включения в него налоговых органов¹. Это стало результатом длительного взаимодействия налоговых органов и субъектов ОРД в процессе противодействия налоговым правонарушениям.

Актуальность представления результатов ОРД налоговым органам возросла после введения специального повода для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям (ст. 198–199.2 УК РФ)². В качестве такового теперь могут выступать только материалы, направленные налоговыми органами в подразделения Следственного комитета Российской Федерации для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

С учетом изложенного достижение задачи ОРД в части выявления и раскрытия налоговых преступлений находится в зависимости от эффективности использования результатов ОРД налоговыми органами при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Порядок представления результатов ОРД регламентирован ст. 11 Федерального закона от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (далее – ФЗ об ОРД) и Приказом от 29 мая 2017 г. МВД России № 317, ФНС России № ММВ-7-2/481@³ (далее – Приказ МВД России № 317).

В целом при подготовке приказа МВД России № 317 был учтен опыт ведомственной регламентации представления результатов ОРД в уголовное судопроизводство⁴.

¹ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям : федер. закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации : федер. закон от 9 марта 2022 г. № 51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу : приказ МВД России, ФНС России от 29 мая 2017 г. № 317/ММВ-7-2/481@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд : приказ МВД России, МО России, ФСБ России, ФСО России, ФТС России, СВР России, ФСИН России, ФСКН России, СК России от 27 сентября 2013 г. № 776/703/509/507/1820/42/535/398/68.

Существенное отличие состоит в форме представления результатов ОРД. Такие сведения направляются в форме справки с изложением информации без раскрытия способов, тактики и методики ее получения, а также видов ОРМ, в ходе которых она была получена.

Налоговое законодательство, ФЗ об ОРД и приказ МВД России № 317 не ограничивают представления результатов ОРД какими-то определенными этапами:

– полученные сведения могут использоваться в стадии планирования налоговых ВМП и принятия решения об их проведении. При этом до официального направления в порядке, предусмотренном приказом МВД России № 317, встречается практика предварительного ознакомления налоговых органов с результатами ОРД с целью определения их необходимости (достаточности – примечание наше) для проведения ВМП⁵;

– результаты ОРД могут представляться в ходе проведения ВМП или камеральной налоговой проверки (далее – КНП), а также в рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля (например, имело место получение фонограмм прослушивания телефонных переговоров из материалов уголовного дела⁶);

– в стадии обжалования решения налогового органа в вышестоящем налоговом органе.

Так, в п. 78 постановления Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57⁷, сделан вывод, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств предоставляется на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом

Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵ См. пример: Решение Арбитражного суда Архангельской области от 23 июня 2022 г. по делу № А05-14921/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

⁶ См. пример: Решение Арбитражного суда Республики Алтай от 19 апреля 2023 г. по делу № А02-1437/2022 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 09.08.2024).

⁷ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В последующем при судебном обжаловании решений налогового органа получение результатов ОРД возможно по ходатайству налогового органа в порядке, предусмотренном ч. 4 ст. 66 АПК РФ.

В целом правовая регламентация сняла ряд вопросов, касающихся представления результатов ОРД налоговым органам и их последующего использования. Например, до этого их использование при проведении ВНП, в том числе при доказывании нарушения налогового законодательства, часто негативно воспринималось судами при обжаловании решений о привлечении к налоговой ответственности⁸.

Вслед за внесением изменений в ст. 11 ФЗ об ОРД, доказательственное значение результатов ОРД при обжаловании решений налоговых органов в судебном порядке было признано Высшим арбитражным судом Российской Федерации (далее – ВАС РФ).

Так, было указано, что при исследовании и оценке доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления ОРМ, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки или при осуществлении производства по делу о налоговых правонарушениях, если ОРМ проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным ФЗ об ОРД⁹.

Это разъяснение можно распространить и на обоснование решений налоговых органов.

Конституционный суд Российской Федерации (далее – КС РФ) также занял более благожелательную позицию, чем по отношению к использованию результатов ОРД в уголовном судопроизводстве.

⁸ См. Подробнее: Семенчук В. В. Проблемные вопросы участия оперативных подразделений органов внутренних дел в выявлении налоговых преступлений // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2013. № 1 (23). С. 67–74.

⁹ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

При рассмотрении жалоб на участие оперативных сотрудников ОВД в проведении ВНП и использование результатов ОРД для установления налогового правонарушения при вынесении налоговым органом решения и в процедурах его последующего обжалования высший судебный орган отмечал, что участие ОВД в проведении ВНП направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по налоговым правонарушениям в рамках межведомственного взаимодействия¹⁰.

Судебная практика также свидетельствует о том, что документы, полученные в ходе ОРМ, в целом рассматриваются как относимые и допустимые доказательства по делу¹¹.

Наконец, ФНС России в разъяснениях также обращала внимание на возможность использования результатов ОРМ в доказывании умысла налогоплательщика совершить налоговое правонарушение в ходе ВНП¹². Так, в качестве возможного прямого доказательства умысла были отмечены результаты прослушивания телефонных и иных переговоров. С целью доказывания отдельных налоговых схем, преимущественно связанных с использованием фиктивных организаций, также предлагалось использовать результаты ОРМ.

Несмотря на признание относимыми и допустимыми доказательствами, результаты ОРД

¹⁰ Определение Конституционного суда Российской Федерации от 25 января 2018 г. № 14-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Определение Конституционного суда Российской Федерации от 17 июля 2018 г. № 1683-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹ См. примеры: постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10 апреля 2023 г. по делу № А79-7076/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 июля 2023 г. по делу № А65-27849/2022 // Там же.; апелляционное определение Ростовского областного суда от 27 июля 2022 г. по делу № 33а-11372/2022. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 25 января 2023 г. по делу № А73-17749/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 09.08.2024).

¹² О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленных на неуплату налогов (сборов) : письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

несколько ограничены в контексте критерия достаточности. Судами акцентируется внимание, что документы, полученные в ходе ОРМ, не являются единственным доказательством совершения налогового правонарушения¹³.

Представленная позиция не отвергает их доказательственное значение, но из нее следует, что решение о наличии налогового правонарушения не может обосновываться налоговым органом только на основании сведений, содержащихся в результатах ОРД. Для этого также следует использовать сведения, полученные в ходе проведения мероприятий налогового контроля.

Несмотря на в целом положительные тенденции, следует выделить ряд проблемных аспектов, возникающих при использовании результатов ОРД в рассматриваемом направлении.

1. Затянутость сроков реализации результатов ОРД налоговыми органами препятствует достижению задачи ОРД, связанной с выявлением и раскрытием преступлений.

Для формирования специального повода для возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям, требуется проведение налоговой проверки. Результаты ОРД могут быть использованы для инициирования ВНП или в рамках доказывания по уже начатым ВНП, в том числе проводимым с участием сотрудников ОВД.

Однако, с учетом сроков проведения ВНП, рассмотрения их результатов, вступления в силу решения, времени на добровольное погашение задолженности, к моменту направления в следственные органы материалов в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 32 НК РФ, могут истечь сроки давности привлечения к уголовной ответственности. Так, по оценкам ученых от момента начала проверки до поступления материалов в органы следствия может пройти до 30 месяцев¹⁴.

¹³ См., например: постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10 апреля 2023 г. по делу № А79-7076/2021 ; постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 июля 2023 г. по делу № А65-27849/2022 ; постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 апреля 2023 г. по делу № А40-178804/2022 ; постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 25 января 2023 г. по делу № А73-17749/2021 ; решение Арбитражного суда Алтайского края от 18 июня 2021 г. по делу № А03-3675/2018. Тексты указанных документов см.: Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (даты обращения: 08.08.2024; 09.08.2024).

¹⁴ Ларичев В. Д., Милякина Е. В., Панкратьев А. Н. Взаимодействие налоговых органов с органами внутрен-

Возникает ситуация, что проведение ОРМ, направленных на решение задачи ОРД, связанной с выявлением и раскрытием налогового преступления, оказывается бессмысленным в связи с невозможностью ее достижения. При этом по налоговым преступлениям небольшой тяжести это может быть очевидно уже в начале их проведения.

К данной проблеме следует подойти с *двух позиций*.

Во-первых, с позиции ускорения налоговых проверок.

В контексте повода для возбуждения таких уголовных дел, учеными отмечалось, в законе нет прямого указания на то, что это должны быть материалы со вступившим в законную силу решением налогового органа. Налоговые органы могут использовать п. 3 ст. 82 НК РФ для направления любых материалов, в том числе и до вступления в силу решения о привлечении¹⁵.

Случаи возбуждения уголовных дел с применением такого подхода имеют место на практике¹⁶.

Однако впоследствии по данному вопросу иную позицию заняла Генпрокуратура России. Согласно п. 2.9 Приказа от 24 октября 2023 г. № 736¹⁷ прокурорам предписывается исходить из того, что в соответствии с ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, служат только материалы, которые направлены налоговыми органами в порядке ч. 3 ст. 32 НК РФ.

Хотя в ст. 140 УПК РФ столь категоричный подход не применяется, возможны ситуации с негативной оценкой прокуратурой фактов возбуждения уголовных дел по материалам, направленным в порядке, предусмотренном ст. 82, а не ст. 32 НК РФ.

них дел и следственными органами при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям // *Lex russica*. 2023. Т. 76, № 12. С. 80–91.

¹⁵ Взаимодействие подразделений ЭБиПК органов внутренних дел с налоговыми органами и органами предварительного следствия при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям : аналитический обзор с предложениями / В. Д. Ларичев, Е. В. Милякина, О. А. Хлыстова, А. Н. Панкратьев. М., 2023. С. 31.

¹⁶ Крючкова Е., Галиева Д. Следователей попросят не торопиться // *Коммерсантъ*. 2023. № 65. С. 2.

¹⁷ Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства в налоговой сфере : приказ Генпрокуратуры России от 24 октября 2023 г. № 736. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Вместе с тем даже при ускоренном направлении материалов осуществляется только частичная экономия времени и не исчезает принципиальная необходимость проведения налоговой проверки по поступившим результатам ОРД.

Если государственная воля состоит в том, что уголовные дела по налоговым преступлениям могут возбуждаться только по результатам налоговым проверок (об этом свидетельствует уже вторичное введение в УПК РФ специального повода для этого), следует пересмотреть взгляды к использованию результатов ОРД в рамках их проведения.

Приоритетным является разработка института специальных налоговых проверок, основанных на использовании результатов ОРД.

Безусловно, результаты ОРД имеют разное информационное значение, в том числе в зависимости от их формы.

В некоторых случаях это может быть справка с некоторыми обобщенными данными, в другом результаты отдельного ОРМ (например, опроса), указывающего только на отдельное обстоятельство налогового правонарушения. Такие сведения вряд ли позволят налоговому органу быстро прийти к выводу о наличии налогового правонарушения и аргументировать его.

По-другому выглядят результаты комплексного документирования налоговых преступлений, которые в недавнем прошлом рассматривались в качестве достаточного основания для возбуждения уголовных дел, и как основа доказывания по ним. Для ВНП такие сведения обладают большим информационным значением.

Возникает вопрос, требуется ли проведения комплексной ВНП, если возможно осуществить оценку обстоятельств, изложенных в результатах ОРД, в том числе путем проведения мероприятий налогового контроля, и удостоверить наличие налогового правонарушения?

Еще до «второго» введения специального повода для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям В. Ю. Стельмахом отмечалось, что особая роль налогового органа заключается только в компетентном и квалифицированном подтверждении наличия признаков преступления с использованием специальных знаний представителей налогового органа в определении размера налоговой массы и размера недоимки. Подобная деятельность схожа с функциями специалиста¹⁸.

¹⁸ Стельмах В. Ю. Особенности процессуального порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступ-

При оценке результатов ОРД налоговый орган мог бы выполнить роль специалиста несколькими способами.

Первый из них уже имел место в законодательстве (ст. 144 УПК РФ до внесения изменений в 2022 г.), – это подготовка заключения налогового органа. В правоприменительной практике такой способ удостоверения налогового правонарушения оказался нежизнеспособным, в том числе потому, что порядок подготовки заключения не был предусмотрен налоговым законодательством.

В качестве другого способа можно предложить проведение специальных налоговых проверок на основании результатов ОРД.

В связи с этим представляет интерес предложение В. М. Зарипова ввести в налоговое законодательство институт специальной налоговой проверки на основании обращения следователя со сроком проведения в один месяц на основе налоговых деклараций (расчетов), документов, представленных налогоплательщиком, документов и иных доказательств, представленных следственным органом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа¹⁹.

Подобный подход можно было бы распространить на проверку результатов ОРД – в случае, если в них содержатся достоверные и достаточные сведения о нарушении налогового законодательства.

С необходимостью создания правового института специальных налоговых проверок, предназначенного для оперативного принятия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, обстоятельства которого достоверно отражены в результатах ОРД, согласились 65,6 % опрошенных сотрудников налоговых органов²⁰.

Такая процедура, ускорила бы время проверки результатов ОРД и принятия решения. Вместе с тем для ее реализации требует разработка отдельного института в налоговом праве.

плениях // Вестник Удмурт. ун-та. Серия: Экономика и право. 2021. Т 31, № 1. С. 139.

¹⁹ Зарипов В. М. Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // Закон. 2018. № 10. С. 50–60.

²⁰ В 2021 г. проведено анкетирование 1391 сотрудника налогового органа (налоговые органы Республики Саха (Якутия), Алтайского, Камчатского, Красноярского, Приморского и Хабаровского краев, Белгородской, Иркутской и Сахалинской областей).

Во-вторых, оценка эффективности ОРД может осуществляться не только через призму решения задачи, связанной с выявлением и раскрытием преступлений, но и задачи, связанной с возмещением ущерба.

В системе МВД России, исходя из показателей ведомственной статистической оценки территориальных ОВД по субъектам МВД России²¹ и показателей статистической оценки территориальных органов МВД России по обеспечению экономической безопасности и противодействию коррупции, оценка подразделений ЭБиПК осуществляется исходя из деятельности по раскрытию преступлений и возмещению материального ущерба по уголовным делам.

В связи с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28 июня 2022 г. № 202-ФЗ, возмещение ущерба по преступлениям приобрело еще большую актуальность, в связи с уточнением соответствующей задачи ОРД.

Хотя реализация такой задачи напрямую связана с уголовно-процессуальными отношениями, в контексте налоговых преступлений ее необходимо рассматривать и через погашение выявленной задолженности по налогам и сборам.

Такой вывод можно обосновать, во-первых, тем, что в случае погашения ущерба бюджетной системе уголовное преследование прекращается в соответствии со ст. 28.1 УПК РФ, и, во-вторых, тем, что направление результатов ОРД в налоговые органы основывается на положениях ст. 11 ФЗ об ОРД, а с учетом приложения 3 к приказу МВД России № 317 их использование осуществляется, в том числе для погашения недоимки по налогам и сборам.

В контексте противодействие налоговым правонарушениям учеными также выделяется задача выявления (установление) имущества и денежных средств, на которые может быть обращено взыскание²².

В связи с этим для справедливой оценки эффективности осуществления ОРД в рассматриваемом направлении, мотивирования сотрудников ЭБиПК, считаем целесообразным предусмотреть количественные показатели оценки, отражающие результативность данной деятельности по

таким направлениям, как: инициирование ВВП на основании результатов ОРД; вынесение решения о привлечении к налоговой ответственности по результатам проведения ВВП; погашение недоимки по результатам ВВП.

В случае введения таких показателей, даже если представители налогоплательщика не будут привлечены к уголовной ответственности, деятельность сотрудников оперативных подразделений, занимающихся выявлением и раскрытием налоговых преступлений, может быть оценена положительно.

О значимости деятельности по возмещению ущерба бюджетной системе говорят и результаты опроса сотрудников подразделений ЭБиПК. Так, на вопрос «Что должно быть более приоритетным в деятельности подразделений ЭБиПК?» 30,6 % опрошенных ответили «Создание условий для погашения задолженности по налогам и сборам, в том числе на стадии выездной налоговой проверки», а 56,5 % – «Привлечение должностных лиц налогоплательщика к уголовной ответственности за совершение налогового преступления». При этом при иных вариантах ответа 9,3 % опрошенных склонялись к важности обоих направлений²³.

С учетом предлагаемых изменений соотношение позиций могло бы измениться.

2. Форма представления результатов ОРД оказывает негативное влияние на их доказательственное значение.

Повторимся, что согласно п. 1.8 приказа МВД России № 317 результаты ОРД направляются в налоговый орган в форме справки²⁴. По тексту приказа упоминаются «носители сведений, составляющих государственную тайну» (1.3.1, 1.7, 1.7.1, приложение № 2), что косвенно указыва-

²³ В 2021 г. проведено анкетирование 108 сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции по линиям противодействия налоговым преступлениям, преступлениям в финансово-кредитной сфере и легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем (территориальные органы внутренних дел республик Бурятия и Саха (Якутия), Алтайского, Камчатского, Красноярского, Приморского и Хабаровского краев, Иркутской, Магаданской и Сахалинской областей).

²⁴ Аналогичным образом результаты ОРД предоставляются при взаимодействии таможенных и налоговых органов. См. приказ ФНС России и ФТС России от 20 ноября 2017 г. № ММВ-7-2/950@/1815 «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹ Вопросы оценки деятельности территориальных органов Министерства внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России от 31 декабря 2013 г. № 1040. Доступ из справ.-правовой системы «Юрист».

²² Взаимодействие подразделений ЭБиПК... С. 59.

ет на результаты отдельных ОРМ, в первую очередь негласного характера.

Вместе с тем представление результатов отдельных ОРМ не в полной мере соответствует запрету на представление информации о видах ОРМ, в ходе проведения которых была получена передаваемая информация. Передача результатов отдельных ОРМ без их наименования (например, фонограмм прослушивания телефонных переговоров) вряд ли позволит соблюсти такой запрет.

В целом строгое соблюдение положений п. 1.8 Приказа МВД России № 317 ведет к тому, что передаваемые сведения будут иметь справочную форму. Однако, отсутствие реальных носителей доказательственной информации (результатов отдельных ОРМ) вкуче с документами, на основании которых такие ОРМ проводились, существенно снижает доказательственное значение такой справки.

Как было отмечено ранее, одним из критериев использования результатов ОРД в рассматриваемой сфере является установление того, что соответствующие ОРМ проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным ФЗ об ОРД²⁵.

Обладая только справкой и не располагая результатами отдельных ОРМ, налоговый орган не может прийти к такому заключению, как и судебные органы при последующем обжаловании решений налоговых органов.

В письме ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837 по данному вопросу было указано, что при использовании результатов ОРД в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении необходимо учитывать, что, если они не отвечают требованиям, предъявляемым арбитражным и гражданским процессуальным законодательством к доказательствам, необходимо их закрепление в надлежащей форме путем проведения мероприятий налогового контроля²⁶.

²⁵ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁶ О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками : письмо ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

На необходимость соблюдения указания ВАС РФ также обращается внимание и судебными органами. Так, в одном из решений отмечалось, что «возможность направления результатов ОРД в налоговые органы для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах (абз. 3 ст. 11 ФЗ об ОРД) не только не отменяет указанных требований к оформлению доказательств, но и накладывает дополнительные ограничения»²⁷.

Таким образом, результаты ОРД, представленные только в виде справки без результатов конкретных ОРМ, для налоговых, а впоследствии и судебных органов, будут иметь ориентирующее, а не доказательственное значение.

Использование такой информации возможно в качестве оснований для проведения мероприятий налогового контроля, что ведет к затягиванию сроков ВМП в связи с необходимостью совершения повторных действий.

Использование же справки в качестве доказательства может повлечь негативную оценку суда при обжаловании результатов ВМП.

В одном из судебных решений отмечалось, что постановление о представлении результатов ОРД налоговому органу и справка, подписанная старшим оперуполномоченным по ОВД, не могут рассматриваться в качестве доказательства налогового правонарушения. В справке содержатся не достоверные, а предполагаемые сведения о том, что в ходе проведения ОРМ получены сведения о возможном нарушении налогового законодательства. Непосредственных доказательств справка не содержит²⁸.

Другая проблема в использовании в доказывании результатов ОРД может возникнуть в связи с оценкой законности проведения ОРМ.

Так, в рамках рассмотрения искового заявления налогового органа о привлечении ряда лиц к субсидиарной ответственности, судом проводилось исследование представленных налоговым органом результатов прослушивания телефонных переговоров, полученных из материала-

²⁷ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 апреля 2023 г. по делу № А40-178804/2022 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

²⁸ См. подробнее: решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 26 апреля 2023 г. по делу № А56-51294/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 09.08.2024).

лов уголовного дела. Одним из аргументов суда в признании результатов ОРД недопустимыми доказательствами, явилось отсутствие судебного решения на проведение ОРМ²⁹.

Аналогичное замечание может возникнуть и при использовании таких сведений в справочной форме без представления копии судебного решения на проведение ОРМ.

Можно прийти к выводу, что справка без подтверждающих документов не может рассматриваться в качестве достаточного доказательства налогового правонарушения.

Результаты опроса сотрудников оперативных подразделений ЭБиПК при этом свидетельствуют об отсутствии единообразия в понимании того, в какой форме целесообразно представлять результаты ОРД в налоговые органы: 52,8 % опрошенных – за обобщенную справку, 40,7 % – за результаты конкретных ОРМ.

Более однозначную позицию занимают сотрудники налоговых органов: 83,4 % опрошенных настроены на получение результатов конкретных ОРМ и только 13,9 % – на получение обобщенной справки.

При этом с целью придания результатам ОРД большего доказательственного значения, на практике в налоговые органы помимо справки направляются результаты отдельных ОРМ³⁰.

Представление результатов гласных ОРМ является не столь проблематичным, так как не возникает вопрос о необходимости их рассекречивания, а угроза расшифровки сведений, указанных в ст. 12 ФЗ об ОРД, а также интересам данной деятельности в целом ниже, чем при представлении результатов негласных ОРМ.

В качестве примера, приведем можно привести практику представления и последующего использования в доказывании результатов

²⁹ См. подробнее: постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 октября 2021 г. по делу А56-56442/2020 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 февраля 2022 г. по делу А56-56442/2020 // Там же. (дата обращения: 09.08.2024).

³⁰ Применение результатов оперативно-розыскной деятельности оперативных подразделений органов внутренних дел при производстве по делам об административных и налоговых правонарушениях: аналитический обзор с предложениями / А. М. Субботин, П. В. Ремизов, Н. М. Макарейко, А. В. Красненкова. Н. Новгород, 2021. С. 23–24.

гласного ОРМ «опрос» в виде объяснений, протоколов опроса³¹.

Другим примером является представление налоговым органам результатов гласного ОРМ «обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств»³², в том числе копий распоряжения о проведении ОРМ, протокола изъятия и изъятых документов³³.

Необходимо обратить внимание на сложности, которые могут возникнуть в случае представления налоговым органам оригиналов документов, предметов, материалов и сообщений, изъятых в ходе реализации права, предусмотренного ст. 15 ФЗ об ОРД.

Согласно правовой позиции КС РФ изъятие имущества органами, осуществляющими ОРД, носит временный характер, не приводит к его отчуждению и не порождает перехода права собственности к государству³⁴.

Согласно ст. 15 ФЗ об ОРД право производить изъятие является элементом права на проведение ОРМ, а для этого необходимо обладать соответствующими основаниями и соблюдать условия, предусмотренные законом (ст. 7 и 8 ФЗ об ОРД).

Основания для проведения ОРМ преимущественно связаны с противодействием преступности. При этом нацеленность на получение информации для последующего использования налоговыми органами нельзя рассматривать как самостоятельное основание для проведения ОРМ.

³¹ См.: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28 февраля 2022 г. по делу № А79-10673/2019 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); решение Арбитражного суда Республики Карелия от 13 апреля 2023 г. по делу № А26-8066/2021 // Там же (дата обращения: 08.08.2024); постановление первого арбитражного апелляционного суда от 27 сентября 2023 г. по делу № А39-7806/2022 // Там же (дата обращения: 09.08.2024).

³² См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 февраля 2022 г. по делу № А56-53885/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27 апреля 2023 г. по делу № А50-19495/2022 // Там же (дата обращения: 09.08.2024).

³³ См.: Решение Арбитражного суда Архангельской области от 23 июня 2022 г. по делу № А05-14921/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

³⁴ Определение Конституционного суда Российской Федерации от 15 июля 2004 г. № 304-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Даже для участия в проведении совместной ВВП запрос налогового органа на привлечение сотрудников ОВД должен содержать основания для проведения ОРМ. При этом обычный запрос налогового органа о предоставлении информации таким основанием не является³⁵ (если в нем не указаны признаки преступления – примечание наше).

В рассматриваемом контексте основаниями для проведения ОРМ, как правило, будут являться сведения о признаках налоговых и связанных с ними преступлений, ставшие известными органам, осуществляющим ОРД.

Однако в силу особенностей возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям результаты проведенных ОРМ используются не напрямую, а с учетом их использования в доказывании налоговых правонарушений налоговыми органами с акцентом на последующие уголовно-процессуальные отношения.

В свою очередь, Приказ МВД России № 317 не предусматривает передачу документов, предметов, материалов и сообщений, изъятых в ходе проведения ОРМ, налоговым органам. Соответственно, ответственность за такие предметы до их поступления в уголовное судопроизводство будет лежать на осуществивших их изъятие оперативных подразделениях.

В практической плоскости такой подход находит проявление в части отдельных манипуляций с электронными носителями информации, изъятыми в ходе ОРМ и представленными в налоговые органы. Так, судебный орган пришел к выводу, что осуществление технических действий с такими носителями (их «вскрытие», извлечение, копирование информации) находится в компетенции оперативных подразделений, осуществивших их изъятие³⁶.

В связи с этим для обеспечения сохранности изъятых предметов, в том числе последующего использования в доказывании по уголовным делам, следует минимизировать представление их оригиналов в адрес налоговых органов.

С этой целью следует ограничиться представлением заверенных копий изъятых доку-

ментов (в том числе с электронных носителей информации), фото- и видеоизображений изъятых предметов и материалов, а также результатов их исследований. Представление таких сведений в форме, обеспечивающей проверку их достоверности, облегчит процесс доказывания для налоговых органов, в том числе за счет исключения избыточной переписки по согласованию снятия копий и совершения иных действий с изъятым.

Представление оригиналов изъятых предметов допустимо в исключительных случаях, когда другим образом доказать обстоятельства налогового правонарушения не представляется возможным, в том числе в рамках процедуры обжалования решения налогового органа в рамках истребования доказательств судом (ч. 4 ст. 66 АПК РФ).

В этом случае оперативное подразделение должно контролировать своевременность их возврата налоговым органом.

Далее стоит рассмотреть вопросы по представлению результатов негласных ОРМ налоговым органам.

Хотя приказом МВД России № 317 и содержится упоминание о возможности рассекречивания сведений, составляющих государственную тайну, и их носителей, но отсутствует указание на возможность представления результатов отдельных ОРМ, а п. 1.8 носит скорее запретительный характер.

Также, в Приказе МВД России № 317 не урегулирован вопрос согласования представления результатов оперативно-технических и оперативно-поисковых мероприятий, как это сделано в п. 13 Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд.

С учетом приведенных сложностей в правоприменительной практике имеют место различные варианты поступления результатов негласных ОРМ к налоговым органам.

Вариант 1. Получение результатов ОРМ из уголовных дел, находящихся в производстве следственных органов.

Правовые основания для этого содержатся в п. 3 ст. 82 НК РФ, предусматривающей возможность информационного обмена налоговых и правоохранительных органов.

Практика свидетельствует о том, что налоговыми органами на основании запросов осуществляется ознакомление с материалами уго-

³⁵ См.: Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 10 мая 2023 г. по делу № А63-8469/2022 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

³⁶ См.: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 февраля 2022 г. по делу № А56-53885/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

ловных дел, содержащих результаты негласных ОРМ (например, ПТП)³⁷, либо истребование копий таковых³⁸.

При этом в п. 27 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъясняется, что налоговый орган, руководствуясь нормой абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки.

Указанные документы могут использоваться для подтверждения выводов налогового органа.

Существует практика, когда результаты негласных ОРМ используются уже в стадии обжалования решения налогового органа. С этой целью налоговым органом в соответствии с ч. 4 ст. 66 АПК РФ заявляется ходатайство об истребовании доказательств у следственного органа, после чего судом получают соответствующие сведения³⁹.

В целом в рамках рассматриваемого варианта отсутствует прямое представление результатов ОРД от оперативных подразделений к налоговым органам. Их использование опосредуется предварительным вовлечением в уголовное судопроизводство, что, как правило, также влечет рассекречивание.

В случае признания результатов ОРД доказательствами в уголовном судопроизводстве, они рассматриваются аналогичным образом и в арбитражном процессе. Так, согласно позиции КС РФ доказательства, полученные в уголовно-процессуальном порядке, могут быть использованы в арбитражном процессе для установления наличия или отсутствия обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле при условии, если арбитражный суд признает их относимыми

ми и допустимыми⁴⁰. Данная позиция была поддержана и ВАС РФ⁴¹.

Вместе с тем после изменения повода для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, получение результатов ОРД из их материалов затруднительно. Теперь получение рассматриваемых материалов скорее возможно при расследовании иных преступлений, связанных с налоговыми (например, преступлений, предусмотренных ст. 172, 173.2, 173.2 УК РФ).

Вариант 2. Предоставление сведений о негласных ОРМ в форме справки с последующей передачей носителей информации по запросу суда.

В качестве примера, приведем представление оперативным подразделением в ходе ВМП справки, составленной в соответствии с п. 1.8 приказа МВД России от 29 мая 2017 г. № 317, содержащей результаты беседы двух лиц. Видеозапись данного разговора была представлена в суд оперативным подразделением в порядке ч. 4 ст. 66 АПК РФ уже на стадии обжалования решения налогового органа⁴².

Использование рассмотренного варианта включает необходимость представления результатов отдельных ОРМ налоговому органу, в том числе их рассекречивания. Тем самым обеспечивается большая защита сведений в сфере ОРД. Но за счет формы представления результатов ОРД уменьшается их доказательственное значение на стадии ВМП, что требует проведения мероприятий налогового контроля, направленных на проверку такой информации.

Вариант 3. Прямое представление результатов негласных ОРМ в налоговые органы.

Одним примером является представление налоговому органу по его запросу результатов ОРМ «наблюдение» с использованием средств

³⁷ См.: Постановление седьмого арбитражного апелляционного суда от 15 ноября 2023 по делу № А03-5647/2023 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

³⁸ См.: Постановление девятого арбитражного апелляционного суда от 9 февраля 2016 г. по делу № А40-126825/14 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); решение арбитражного суда Алтайского края от 18 июня 2021 г. по делу № А03-3675/2018 // Там же. (дата обращения: 09.08.2024).

³⁹ См.: Решение Арбитражного суда Брянской области от 24 мая 2018 г. по делу № А09-10118/2017 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

⁴⁰ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 1 марта 2011 г. № 273-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 июня 2014 г. № 3159/14. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴² См.: Постановление восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2019 г. по делу № А34-780/2018 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024); постановление Арбитражного суда Уральского округа от 3 июля 2019 г. по делу № А34-780/2018 // Там же. (дата обращения: 09.08.2024).

негласной аудио-, видеозаписи⁴³. Другим примером выступает представление справки с приложением результатов ОРМ «снятие информации с технических каналов связи», проведенного с электронных почтовых ящиков⁴⁴.

С точки зрения возможности использования в доказывании, данный вариант является наиболее приемлемым, так как налоговые органы располагают не только справочной информацией, но и фактическими данными, подтверждающими налоговое правонарушение.

Однако для более полного применения рассмотренного подхода требуется нормативная регламентация процедуры представления результатов ОРД: возможность передачи результатов отдельных ОРМ; согласование представления с подразделениями, осуществлявшими проведение соответствующих ОРМ.

В результате длительного периода взаимодействия субъектов ОРД и налоговых органов были выработаны направления использования результатов ОРД, связанные с обеспечением устойчивого пополнения бюджетной системы. Современная правоприменительная практика указывает на то, что сведения, содержащиеся в результатах ОРД, рассматриваются в качестве доказательств налоговых правонарушений.

Для более эффективного использования результатов ОРД в рассматриваемом направлении, соблюдения интересов субъектов ОРД и налоговых органов, следует разрешить ряд вопросов:

- по оптимизации процедуры проверки результатов ОРД и принятия решения по ним налоговыми органами;
- по оптимизации формы представления результатов ОРД налоговым органам.

В связи с этим предлагается внести изменения в приказ МВД России № 317:

- включить норму, предусматривающую право направлять в налоговые органы в качестве приложений к справке результаты ОРМ, подтверждающие выявленные правонарушения;
- предусмотреть обязанность согласования представления результатов оперативно-техниче-

ских и оперативно-поисковых мероприятий с подразделениями, являющихся их исполнителями;

– предусмотреть, что в случае, когда результаты ОРД содержат документы, предметы, материалы и сообщения, изъятые в ходе проведения ОРМ, в налоговые органы могут быть предоставлены заверенные копии изъятых документов (в том числе с электронных носителей информации), фото- и видеоизображений изъятых предметов и материалов, а также результатов их исследований.

Представление оригиналов перечисленных объектов допускается в исключительных случаях, когда другим образом доказать обстоятельства налогового правонарушения не представляется возможным, с их обязательным возвратом в представивший орган внутренних дел.

Библиографический список

Взаимодействие подразделений ЭБиПК органов внутренних дел с налоговыми органами и органами предварительного следствия при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям: аналитический обзор с предложениями / В. Д. Ларичев, Е. В. Милякина, О. А. Хлыстова, А. Н. Панкратьев. М. : ВНИИ МВД России, 2023. 70 с.
Зарипов В. М. Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // Закон. 2018. № 10. С. 50–60.

Крючкова Е., Галиева Д. Следователей попросят не торопиться // Коммерсантъ. 2023. № 65.

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.

Применение результатов оперативно-розыскной деятельности оперативных подразделений органов внутренних дел при производстве по делам об административных и налоговых правонарушениях : аналитический обзор с предложениями / А. М. Субботин, П. В. Ремизов, Н. М. Макарейко, А. В. Красненкова. Н. Новгород : Нижегород. академия МВД России, 2021. 33 с.

Семенчук В. В. Проблемные вопросы участия оперативных подразделений органов внутренних дел в выявлении налоговых преступлений // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2013. № 1 (23). С. 67–74.

Стельмах В. Ю. Особенности процессуального порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Вестник Удмуртского университета. Серия: Экономика и право. 2021. Т. 31, № 1. С. 133–141.

⁴³ См.: Постановление тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 4 июня 2021 г. по делу № А21-10365/2020 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 08.08.2024).

⁴⁴ См.: Постановление шестого арбитражного апелляционного суда от 25 января 2023 г. по делу № А73-17749/2021 // Электронное правосудие. URL: <http://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 09.08.2024).

References

Interaction of the economic security and anti-corruption units of the internal affairs bodies with the tax authorities and preliminary investigation bodies when initiating criminal cases for tax crimes: an analytical review with proposals / V. D. Larichev, E. V. Milyakina, O. A. Khlystova, A. N. Pankratyev. Moscow : All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia, 2023. 70 p.

Zaripov V. M. Modern problems of liability for tax crimes // Law. 2018. No. 10. P. 50–60.

Kryuchkova E., Galieva D. Investigators will be asked not to rush // Kommersant newspaper. 2023. No. 65.

Larichev V. D., Milyakina E. V., Pankratyev A. N. Interaction of tax authorities with internal affairs bodies and investigative bodies in initiating criminal cas-

es for tax crimes. Lex russica. 2023. Vol. 76, No. 12. P. 80–91.

Application of the results of operational-investigative activity of operational units of internal affairs bodies in proceedings on administrative and tax offenses: an analytical review with proposals / A. M. Subbotin, P. V. Remizov, N. M. Makareiko, A. V. Krasnenkova. Nizhny Novgorod : Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia, 2021. 33 p.

Semenchuk V. V. Problematic issues of participation of operational units of internal affairs bodies in identifying tax crimes // Legal science and law enforcement practice. 2013. No. 1 (23). P. 67–74.

Stelmakh V. Yu. Features of the procedural order of initiating criminal cases on tax crimes // Bulletin of Udmurt University. Series: Economics and Law. 2021. Vol. 31, No. 1. P. 133–141.

Дальневосточный юридический институт МВД России имени И. Ф. Шилова

Семенчук В. В., кандидат экономических наук, доцент, начальник кафедры уголовного процесса
E-mail: semenchuk_ord@mail.ru

Всероссийский научно-исследовательский институт МВД России

Ларичев В. Д., доктор юридических наук, профессор, заслуженный деятель науки Российской Федерации, главный научный сотрудник НИЦ № 3
E-mail: larichev48@mail.ru

Поступила в редакцию: 08.10.2024

Для цитирования:

Семенчук В. В., Ларичев В. Д. Особенности использования результатов оперативно-розыскной деятельности при реализации полномочий налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2024. № 4(59). С. 184–195. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/4/184-195>

The Far Eastern Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after I. F. Shilov

Semenchuk V. V., PhD in Economic, Associate Professor, Head of the Department of Criminal Procedure
E-mail: semenchuk_ord@mail.ru

National Research Institute of the Ministry of Interior of the Russian Federation

Larichev V. D., PhD in Law (Doctor of Juridical Sciences), Professor, Honored Scientist of the Russian Federation, Chief Researcher of Research Center No. 3
E-mail: larichev48@mail.ru

Received: 08.10.2024

For citation:

Semenchuk V. V., Larichev V. D. Features of using of the results of operative-investigative activity in the implementation of powers of the tax authorities to control and supervise compliance with legislation on taxes and fees // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2024. № 4 (59). P. 184–195. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/4/184-195>