

ПАНКРАТЬЕВ АНАТОЛИЙ НИКОЛАЕВИЧ

Главное управление экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России (Москва, Россия)

a.pankratev@gmail.com

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ СУБЪЕКТОВ ОПЕРАТИВНО-РОЗЫСКНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С ОРГАНАМИ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОГО СЛЕДСТВИЯ В СФЕРЕ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ

Аннотация. В статье рассматриваются направления и формы взаимодействия субъектов оперативно-розыскной деятельности с органами предварительного следствия в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, в том числе с учетом применения положений ч. 1 ст. 140 УПК РФ, устанавливающих специальный повод возбуждения уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 198-199.2 УК РФ.

Ключевые слова и словочетания: налоговая преступность, выявление и расследование налоговых преступлений

Для цитирования: Панкратьев А.Н. Взаимодействие субъектов оперативно-розыскной деятельности с органами предварительного следствия в сфере борьбы с налоговыми преступлениями // Вестник ВИПК МВД России. – 2023. – № 3(67). – С. 113-122; doi: 10.29039/2312-7937-2023-3-113-

122.

PANKRATEV ANATOLY N.

Main Directorate of Economic Security and Anti-Corruption
of the Ministry of Internal Affairs of Russia (Moscow, Russia)

INTERACTION OF THE SUBJECTS OF OPERATIONAL INVESTIGATIVE ACTIVITY WITH THE PRELIMINARY INVESTIGATION BODIES IN THE FIELD OF COMBATING TAX CRIMES

Annotation. The article discusses the directions and forms of interaction of subjects of operational investigative activity with the preliminary investigation bodies in the field of combating tax crimes, including, taking into account the application of the provisions of Part one of Article 140 of the Criminal Procedure Code of the Russian Federation, establishing a special reason for initiating criminal cases, on crimes provided for in Articles 198-199.2 of the Criminal Code of the Russian Federation.

Key words and word combinations: tax crime, detection and investigation of tax crimes

For citation: Pankratev A.N. Interaction of the subjects of operational investigative activity with the preliminary investigation bodies in the field of combating tax crimes // Vestnik Advanced Training Institute of the MIA of Russia. – 2023. – No. 3(67). – P. 113-122; doi: 10.29039/2312-7937-2023-3-113-122.

Взаимодействие субъектов оперативно-розыскной деятельности с органами предварительного следствия представляется наиболее значимым направлением межведомственного взаимодействия, поскольку оно непосредственно связано с возбуждением уголовного дела, то есть юридическим фактом выявления налоговых преступлений.

Необходимо говорить о взаимодействии с органами предварительного следствия Следственного комитета Российской Федерации и органами предварительного следствия МВД России.

Применительно к Следственному комитету Российской Федерации (далее – СК России) следует отметить, что с 2012 года в структуре ведомства предусмотрено выделение специализированных подразделений по расследованию налоговых преступлений¹. На уровне центрального аппарата и на уровне федеральных округов функционирует отдел процессуального контроля за расследованием налоговых преступлений. При этом во всех главных следственных управлениях и большинстве следственных управлений на уровне субъектов Российской Федерации, кроме отделов (отделений) процессуального контроля, существуют также отделы (отделения) по расследованию налоговых преступлений. Таким образом, можно констатировать, что расследование налоговых преступлений определено одним из приоритетных направлений в работе органов СК России².

Очевидно, что основным направлением взаимодействия оперативных подразделений и органов предварительного следствия является возбуждение и расследование уголовных дел по налоговым преступлениям. Аспекты такого взаимодействия ранее неоднократно становились предметом научных изысканий.

Нормативно закреплён алгоритм предоставления следователю результатов оперативно-розыскной деятельности³. Одновременно с этим проведенное исследование показывает, что в практической деятельности оперативных подразделений ОВД сложился достаточно устойчивый механизм взаимодействия с органами предварительного следствия, который хотя и не имеет четкого нормативного закрепления, однако в силу своей эффективности применяется практически единообразно в большинстве подразделений с учетом региональной специфики.

Первым этапом взаимодействия является **предварительная оценка материалов ОРД** на предмет полноты и достаточности для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

На завершающих стадиях документирования преступной деятельности оперативные сотрудники обращаются к сотрудникам следственного органа за помощью в правовой оценке имеющихся материалов, содержащих сведения о налоговых преступлениях. Фактически это выражается в предоставлении в распоряжение органа следствия обобщенных материалов в виде справки, в которых излагаются основные результаты проведенных мероприятий. После их изучения проводится совместное совещание, на котором при наличии необходимости следователь либо руководитель следственного органа дают рекомендации, содержащие перечень дополнительных мероприятий, которые целесообразно провести.

Достаточно распространенной является практика привлечения к участию в таком совещании и работников налоговых органов, непосредственно задействованных в конкретной проверке.

¹ О дополнительных мерах по организации расследования налоговых преступлений: распоряжение СК России от 30.08.2012 № 99/206 р.

² О совершенствовании деятельности следственных органов Следственного комитета Российской Федерации в сфере противодействия налоговым преступлениям: указание СК России от 21.06.2019 № 5/201.

³ Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд [Электронный ресурс]: приказ МВД России, Минобороны России, ФСБ России, ФСО России, ФТС России, СВР России, ФСИН России, ФСКН России, СК России от 27.09.2013

№ 776/703/509/507/1820/42/535/398/68 // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

Наиболее часто предварительная оценка материалов проводится по завершении налоговой проверки, а предметом обсуждения является акт (проект акта) выездной налоговой проверки, либо справка, составленная на его основе.

В отдельных случаях предварительная оценка проводится и на начальных стадиях документирования, когда имеет место новая либо нетипичная схема налогового преступления. В этом случае следователь изначально дает рекомендации о тех юридически значимых фактах и обстоятельствах, на установление которых должны быть направлены проверочные мероприятия.

Вторым этапом является **подготовка к проведению процессуальной проверки и направление материала в органы следствия.**

На этом этапе осуществляется выполнение рекомендаций следвателя о проведении дополнительных мероприятий, направленных на документирование состава налогового преступления. Проведение подобных мероприятий по времени нередко совпадает с подачей возражений налогоплательщика на акт налоговой проверки и обжалованием не вступившего в законную силу решения налогового органа. В этом случае превентивно проводятся мероприятия, направленные на опровержение контрверсии налогоплательщика. Например, могут быть проведены ОРМ в отношении номинальных директоров, изменивших свои первоначальные показания.

Все эти мероприятия также проводятся в тесном взаимодействии со следственными органами, которое выражается в проведении встреч и совещаний, правовой оценке результатов дополнительных мероприятий, разборе возражения налогоплательщика с точки зрения предстоящей процессуальной проверки.

Формально прерогатива направления материалов в следствие принадлежит налоговому органу. Однако изучение организационных моментов взаимодействия правоохранительных и налоговых органов, а также анализ нормативно-правовой базы позволяют говорить о наличии правовой неопределённости в этом вопросе.

Следует отметить, что налоговое законодательство не содержит норм, регламентирующих в достаточной мере порядок и полномочия налоговых органов по направлению материалов в органы предварительного следствия. Также отсутствует четкая регламентация, какие именно документы, вынесенные (полученные) налоговым органом, соответствуют поводу для возбуждения уголовного дела по смыслу ст. 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ).

В соответствии со ст. 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в акте налоговой проверки указываются в числе прочих сведений документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых. К акту прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений, выявленные в ходе проверки. Вместе с тем данные материалы, хотя и содержат сведения о нарушении налогового законодательства, но являются лишь предварительными выводами налогового органа, поскольку согласно требованиям ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа должен вынести решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении за такое.

По общему правилу, направление материалов в следственные органы для разрешения вопроса о наличии оснований для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198-199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ), осуществляется налоговыми органами по истечении 75-дневного срока, установленного п. 3 ст. 32 НК РФ.

Вместе с тем в случае установления налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии у налогоплательщика намерения на добровольное возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации (совершение действий, направленных на сокрытие или обременение имущества и (или) денежных средств, за счет которых может быть произведено взыскание, перевод

выручки на аффилированных лиц), налоговый орган вправе направить решение, вынесенное по результатам рассмотрения материалов проверки, до истечения срока, предусмотренного п. 3 ст. 32 НК РФ (в том числе до вступления его в силу), в целях принятия мер по обеспечению взыскания ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации. В данном случае направление материалов допускается только при условии приложения документов и иных доказательств, подтверждающих сведения о совершении налогоплательщиком действий, указанных в настоящем пункте.

Следует также учитывать, что п. 3 ст. 32 НК РФ не устанавливает запрет на направление в следственные органы материалов налоговой проверки, по результатам рассмотрения которых вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в связи с обстоятельствами, исключающими применение штрафных санкций (истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности, проведение повторной выездной налоговой проверки), однако содержащими вывод о сумме неуплаченных налогов в результате совершения правонарушения.

В части применения ст. 199.2 УК РФ, предусматривающей уголовную ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества, за счет которых должно производиться взыскание, необходимо учитывать, что объективная сторона данного преступления не устанавливает такой обязательный признак, как представление в налоговый орган заведомо ложных сведений о налоговых обязательствах. Действия по сокрытию денежных средств либо имущества осуществляются с целью неисполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых истек. Соответственно, при совершении указанных противоправных действий в целях уклонения от исполнения налоговой обязанности, задекларированной самим налогоплательщиком, соответствующие материалы подлежат направлению в следственные органы на основании п. 3 ст. 82 НК РФ.

Таким образом, на практике имеются существенные вариации как по моменту направления налоговым органом материалов в органы предварительного следствия, так и по составу подобных материалов.

В зависимости от конкретной ситуации для эффективного принятия процессуального решения предпочтительным будет более раннее направление материалов, например для своевременного наложения ареста на имущество фигурантов, либо более позднее направление для завершения дополнительных мероприятий.

Немаловажным при выборе момента направления является наличие в этот момент сил и средств, необходимых для организации расследования и проведения неотложных следственных действий, в том числе физическая возможность специализированного следователя принять в производство дополнительное уголовное дело с учетом текущей нагрузки.

В этой связи перед оперативными подразделениями ЭБиПК возникает задача по обеспечению организации процесса направления в органы предварительного следствия пригодных материалов в приемлемые сроки. Оперативной составляющей этого процесса является получение и представление в налоговые органы результатов ОРМ, позволяющих юридически обосновать направление материалов в органы предварительного следствия. Вопрос формирования юридических оснований действий налоговых органов в полной мере укладывается в концепцию оперативно-розыскного обеспечения деятельности налоговых органов [1, с. 102-108].

Направление материалов в органы предварительного следствия в любом случае должно быть обусловлено принятием мер уголовного преследования к лицам, умышленно нарушающим налоговое законодательство и не имеющим оснований для освобождения от уголовной ответственности в виде добровольного и полного возмещения ущерба. В их отношении имеется объективная необходимость наиболее оперативного принятия процессуального решения в целях недопущения уничтожения следов совершения преступления и сокрытия имущества. Однако современная налоговая политика и необходимость соблюдения баланса частных и публичных

интересов одновременно требуют снижения процессуального воздействия на предпринимателей, возместивших ущерб в непроцессуальном порядке.

Все это требует выработки объективных критериев оценки поведения налогоплательщика. С точки зрения ОРД такая оценка возможна за счет выявления и фиксации совершения фигурантом действий, явно несовместимых с добровольным возмещением причиненного ущерба.

Результаты ОРД, содержащие сведения о таких действиях, хотя и не относятся к документированию непосредственно налогового преступления, но имеют важное значение для обеспечения своевременного направления материалов в следствие, а значит в полной мере соответствуют решению задач ОРД.

С юридической точки зрения внепроцессуальные формы взаимодействия со следственными органами являются допустимыми. Предметом обсуждения оперативных сотрудников и сотрудников следствия являются материалы, ранее представленные в налоговые органы в установленном порядке, то есть не содержащие сведений, составляющих государственную тайну. При этом рекомендации следователя не имеют обязательной силы для оперативного сотрудника, а их неисполнение не является препятствием для принятия процессуального решения.

Подобное взаимодействие осуществляется на добровольной основе и укладывается в рамки работы межведомственных рабочих групп⁴.

Хотя и ограниченно, схожий механизм взаимодействия предварительного изучения материалов следователем предложен к реализации распоряжением СК России⁵.

На уровне федерального законодательства нормативной основой внепроцессуального взаимодействия следственных, правоохранительных и налоговых органов является п. 3 ст. 82 НК РФ⁶, предусматривающий возможность взаимного межведомственного информирования о материалах нарушений законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, принятых мерах по их пресечению, проводимых ими налоговых проверках, а также осуществления обмена другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач, в порядке, определяемом соглашением между ними.

В настоящее время имеются двусторонние соглашения о взаимодействии между МВД России и ФНС России⁷, а также между ФНС России и СК России⁸.

Анализ содержания указанных документов позволяет заключить, что они предусматривают принципы, направления, порядок и формы взаимодействия сторон, в том числе и взаимные консультации по вопросам, входящим в компетенцию каждой из сторон.

Однако порядок проведения подобных консультаций применительно к рассматриваемой тематике не определен.

⁴ О создании межведомственных рабочих групп [Электронный ресурс]: приказ ФНС России, Следственного комитета и МВД России от 03.09.2013 № ММВ-7-4/306/61/663@ // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

⁵ п. 5 Указания СК России от 21.06.2019 № 5/201 «О совершенствовании деятельности следственных органов Следственного комитета Российской Федерации в сфере противодействия налоговым преступлениям» [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

⁶ п. 3 введен Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ, в ред. федеральных законов от 30.06.2003 № 86-ФЗ, от 24.07.2009 № 213-ФЗ, от 28.12.2010 № 404-ФЗ, от 03.07.2016 № 243-ФЗ.

⁷ Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (утв. МВД России № 1/8656, ФНС России № ММВ-27-4/11 13.10.2010) (ред. от 01.11.2017) [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

⁸ Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (заключено 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3) (ред. от 24.12.2018) [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

Взаимодействие в рамках рассмотрения материала до возбуждения уголовного дела осуществляется после официального поступления материалов налоговых органов в орган предварительного следствия.

Данное взаимодействие более формализовано процессуальным законодательством и осуществляется в рамках исполнения поручений следователя.

На данном этапе происходит официальное представление в следствие результатов ОРД, ранее представленных в налоговые органы, а также тех материалов, оперативно-служебных документов и носителей информации, которые не были представлены в налоговые органы в силу ограничений или исходя из конкретной тактической ситуации.

Так, необходимо отметить, что оперативно-служебные документы, отражающие результаты оперативно-розыскной деятельности, представляются следователю и органу дознания, в производстве которых находится уголовное дело или материалы проверки сообщения о преступлении⁹, в то же время результаты оперативно-розыскных мероприятий представляются в налоговый орган в форме справки¹⁰.

Кроме того, одновременно проводятся мероприятия, направленные на подготовку к проведению неотложных следственных действий, в том числе мероприятия по месту нахождения предметов и документов, имеющих значение для расследования уголовного дела, направленные на установление процессуальных препятствий проведению обысков, актуализируются сведения о местонахождении свидетелей и фигурантов.

Взаимодействие после возбуждения уголовного дела заключается в непосредственном участии оперативных сотрудников в проведении неотложных следственных действий, а также в проведении следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, направленных на установление обстоятельств совершения преступления.

Специфической особенностью налоговых преступлений является взаимозависимость результатов налоговой проверки и результатов предварительного следствия.

После возбуждения уголовного дела в равной степени продолжают юридические действия, связанные с рассмотрением и обжалованием (в т.ч. судебным) результатов мероприятий налогового контроля.

На практике нередко процессуальное решение по делу о налоговом преступлении ставится в прямую зависимость от решения арбитражного суда по жалобе налогоплательщика.

В рамках проведенного исследования можно сделать заключение об ограниченном влиянии преюдиции на расследование уголовного дела, поскольку выводы следствия о наличии признаков налогового преступления должны формироваться из всей совокупности полученных доказательств и не могут быть predeterminedены только решением арбитражного суда.

Верховный Суд Российской Федерации, конкретизируя такое мнение, указывает, что судам необходимо учитывать вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, постановленные в иных видах судопроизводства, имеющие значение по делу. Однако фактические обстоятельства, установленные в таких судебных решениях, сами по себе не определяют выводы суда о виновности лица в совершении преступления¹¹.

Аналогичную позицию высказывает и Конституционный Суд Российской Федерации¹² – в уголовном судопроизводстве результатом межотраслевой преюдиции может быть

⁹ Ст. 12 ФЗ «Об ОРД».

¹⁰ п. 1.8 приказа МВД России № 317, ФНС России № ММВ-7-2/4812 от 29.05.2017 «О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу» (зарегистрировано в Минюсте России 15.08.2017 № 47780).

¹¹ п. 26 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

¹² По делу о проверке конституционности положений статьи 90 УПК РФ в связи с жалобой граждан В.Д. Власенко и Е.А. Власенко [Электронный ресурс]: постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2011 № 30-П // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

применение только определенных данных о наличии либо отсутствии какого-либо деяния либо события, установленного в порядке гражданского судопроизводства, но не его квалификация как противоправного.

Содержание решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения само по себе не может оказывать решающего влияния на принятие процессуального решения по материалу (уголовному делу) о налоговом преступлении. Суммы неуплаченных налогов, установленные налоговым органом, не могут предопределять выводы предварительного следствия¹³.

Выводы арбитражного суда о реальности наличия сделок налогоплательщика с «фиктивными» организациями (например, в части установления наличия задолженности) не являются препятствием в доказывании наличия схемы уклонения от уплаты налогов¹⁴.

Не оказывает прямого влияние на процессуальное решение и факт отмены (признания недействительным) решения налогового органа.

Прецедентным являлось уголовное дело в отношении председателя ССПК «Магнолия» А.А. Бежаева, который был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ¹⁵. Судебной коллегией по уголовным делам Нижегородского областного суда приговор в отношении А.А. Бежаева оставлен без изменений¹⁶. Данный приговор был вынесен в условиях полной отмены решения налогового органа арбитражными судами¹⁷.

Аналогичным образом генеральный директор ООО «Энерго Авангард» И.С. Аблицов признан виновным в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ¹⁸.

Необходимо обратить внимание на тот факт, что по многим из названных уголовных дел проводились активные мероприятия по опровержению доводов и доказательств, использованных налогоплательщиком в арбитражном производстве, что в ряде случаев привело к дополнительной квалификации по ст. 303 УК РФ.

Иными словами, решение арбитражного суда не предрешает итогов расследования, но влияет на них наряду с другими доказательствами в их совокупности.

В этих условиях одним из направлений оперативного сопровождения уголовного дела является обеспечение положительной преюдиции при обжаловании решения налогового органа.

Чтобы не допустить необоснованной отмены решения налогового органа, оперативный сотрудник обеспечивает проведение мероприятий по контролю за деятельностью налогоплательщика и фиксации (предотвращению) фальсификации им доказательств собственной добросовестности. Подобные мероприятия

¹³ Приговор Железнодорожного районного суда г. Самары от 13.06.2018 по делу № 1-2/2018 (1-89/2017) в отношении Щеголева В.П. и Вохминой И.В. (уникальный идентификатор дела 63RS0044-01-2017-000058-11) по признакам преступления, предусмотренного п. «а, б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

¹⁴ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.12.2016 по делу № А40-154024/16-140-1350, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2017 по делу № А40-154024/16 (09АП-7157/2017).

¹⁵ Приговор Сергачского районного суда Нижегородской области от 25.02.2019 по делу № 1-9/2019 в отношении Бежаева А.А. по признакам преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

¹⁶ Апелляционное определение Судебной коллегии по уголовным делам Нижегородского областного суда от 29.04.2019 по делу №22-2282.

¹⁷ Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 03.07.2018 по делу №А43-43147/2017, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2018 по делу № А43-43147/2017.

¹⁸ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.12.2016 по делу № А40-154024/16-140-1350, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.03.2017 по делу № А40-154024/16 (09АП-7157/2017). Приговор Измайловского районного суда г. Москвы от 03.12.2018 по делу 1-538/18 в отношении Аблицова И.С. по признакам преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

осуществляются в тесном взаимодействии со следователем при координированном проведении ОРМ и следственных действий.

Одновременно в рамках изучения материалов уголовных дел установлены многочисленные запросы налоговых органов на ознакомление с материалами уголовного дела и просьбой о получении копий.

Во многом близкая ситуация складывается при судебном обжаловании постановления о возбуждении уголовного дела по основаниям несоблюдения налоговым органом формальных оснований направления или ненадлежащего оформления материалов¹⁹, послуживших поводом для возбуждения уголовного дела.

В этих условиях орган ОРД, организовывая взаимодействие с органом предварительного следствия, проводит мероприятия, не имеющие прямой целью обеспечение доказывания по уголовному делу, но играющие важную роль в нейтрализации противоправной деятельности фигуранта, направленной на избежание юридической ответственности по надуманным основаниям.

Другим направлением взаимодействия является **оперативно-розыскное обеспечение возмещения ущерба**, причиненного преступлением.

Анализ правоприменительной практики показывает в целом положительный эффект сложившихся форм и методов возмещения ущерба.

Нормативно взаимодействие по данному направлению работы регламентировано отдельной межведомственной инструкцией²⁰. Одновременно с указанным нормативным актом существуют и иные ведомственные документы различной юридической силы, регламентирующие указанные вопросы [21]. Разрозненность указанных документов, а также и многообразие юридических ситуаций, складывающихся при проведении мероприятий по возмещению ущерба, создают сложности правоприменения, которые решаются, как правило, за счет издания на ведомственном уровне рекомендательных документов²², создающих необходимую методическую базу, но решающих проблему принципиально.

Необходимо обратить внимание на то, что мероприятия, направленные на возмещение ущерба, причиненного преступлением, начинаются задолго до возбуждения уголовного дела, неотъемлемыми элементами нормативно признаются мероприятия, связанные с планированием и назначением выездных налоговых проверок, принятием налоговым органом обеспечительных мер (запрет на отчуждение, передачу в залог имущества, приостановление операций по счетам налогоплательщика). Аналогичным образом органами ФНС России, МВД России в процессе проведения налоговой проверки и до вынесения решения по ее результатам

¹⁹ Постановление Дзержинского районного суда г. Перми от 28.06.2022 № 3/10-67/2022, Апелляционное постановление Иркутского областного суда от 23.06.2022 № 22-2486/2022, Апелляционное постановление Самарского областного суда от 09.09.2022 № 22-4834/2022.

²⁰ Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями [Электронный ресурс]: приказ Генпрокуратуры России, ФНС России, МВД России, СК России от 08.06.2015 № 286/ММВ-7-2/232@ // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

²¹ Об утверждении Порядка зачета суммы денежных средств, перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации в счет возмещения ущерба, причиненного в результате преступлений, за совершение которых статьями 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации предусмотрена уголовная ответственность, в счет исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 19.03.2018 № ММВ-7-8/153@ (зарегистрирован в Минюсте России 29.05.2018 № 51222) // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

²² О некоторых вопросах прекращения уголовного преследования (уголовного дела) о налоговых преступлениях на основании положений ст. 28.1 УПК РФ: письмо СК России от 21.03.2022 № 242/2-33-2022.

осуществляется сбор сведений о действиях налогоплательщика в отношении принадлежащих ему денежных средств и имущества²³.

Применительно к налоговым преступлениям возмещение ущерба может быть осуществлено не только виновным лицом (либо за счет его имущества), но и организацией, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов которой вменяется этому лицу²⁴.

Эта особенность обуславливает специфику соответствующих мероприятий. Фактически возмещение ущерба реализуется одновременно по нескольким направлениям:

– принудительное взыскание имущества налогоплательщика в рамках налогового законодательства;

– наложение ареста на имущество виновных лиц в рамках уголовного дела;

– возмещение ущерба в рамках гражданского иска к лицам, несущим субсидиарную ответственность за деятельность налогоплательщика.

Каждая из процедур реализуется разными должностными лицами в рамках различных нормативных процедур.

В задачи оперативного сотрудника входит выявление (установление) имущества и денежных средств, на которые может быть обращено взыскание.

Чем более крупный налогоплательщик является объектом проверки, тем более сложной является структура владения его имуществом. К тому же при выявлении налогового правонарушения начинаются процессы сокрытия и отчуждения имущества, смены юридического лица, от имени которого осуществляется деятельность, создание ложных обременений, а также иные действия, препятствующие взысканию.

В этой связи данное направление деятельности требует задействования оперативно-розыскных сил и средств, сопоставимых с доказыванием самого преступления.

Рассматривая организационные аспекты проблемы, следует отметить, что оперативный сотрудник должен решить задачи координации деятельности лиц, задействованных в различных процедурах по возмещению ущерба, а также обеспечить предоставление им в допустимой форме и взаимное использование ими юридических оснований наложения (обременения ареста, взыскания).

Таким образом, взаимодействие со следственными органами в вопросах возмещения ущерба, причиненного преступлением, также во многом базируется на внепроцессуальных формах и методах работы, реализация которых без участия субъектов ОРД практически невозможна.

С учетом изложенного **можно сделать вывод** о том, что взаимодействие субъектов оперативно-розыскной деятельности с органами предварительного следствия в сфере борьбы с налоговыми преступлениями осуществляется во многом за рамками процедур, предусмотренных УПК РФ.

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

1. При предварительной оценке материалов ОРД на предмет полноты и достаточности для принятия процессуального решения.

2. При подготовке к проведению процессуальной проверки и направлению материала в следствие.

3. При рассмотрении материала до возбуждения уголовного дела.

²³ п. 5-9 Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утв. приказом Генпрокуратуры России, ФНС России, МВД России, СК России от 08.06.2015 № 286/ММВ-7-2/232@ [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

²⁴ Примечание к ст. 199 УК РФ.

4. После возбуждения уголовного дела.

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

В этих условиях перед органом, осуществляющим ОРД, возникает объективная необходимость в решении специфических для данного вида преступлений оперативно-тактических задач, непосредственно не связанных с документированием признаков налогового преступления, но имеющих существенное значение для обеспечения деятельности налогового органа и органа предварительного следствия. К их числу следует отнести:

1. Обеспечение информационного обмена между органами следствия и налоговыми органами, что выражается как в добывании необходимой информации (доказательств), так и в создании юридических и фактических условий для ее передачи между сторонами.

2. Обеспечение формирования специального повода для возбуждения уголовного дела.

3. Обеспечение положительной преюдиции.

4. Обеспечение возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации.

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

Приемлемой формой межведомственного нормативного акта может являться трёхстороннее соглашение о взаимодействии между СК России, МВД России и ФНС России, содержание которого должно стать предметом дальнейшей научной дискуссии.

1. Ларичев В.Д., Панкратьев А.Н. Привлечение к налоговой ответственности как достижение задач оперативно-розыскной деятельности // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2022. № 2 (48).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 19.07.2000 № 118-ФЗ [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).

3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 06.05.2023).