

МВД В ПОМОЩЬ ФНС. ПРИМУТ ЛИ В СУДЕ МИЛИЦЕЙСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА?

Д.С. ИВАНЬЧЕВ, юрист компании «Налоговик»

АПР От визита незваных «гостей в погонах» не застрахован никто. Поэтому лучше заранее поинтересоваться, «как ваше слово отзовется» в милицейских актах и протоколах. Ведь уже во время первого опроса сотрудник МВД может узнать много интересного о налоговых нарушениях фирмы и направить соответствующий сигнал в налоговую инспекцию. Мы попытались разобраться, могут ли налоговики использовать в арбитраже доказательства, полученные от милицейских структур, либо они должны сами повторно проводить предписанные НК РФ осмотры, опросы и иные неприятные для нас с вами процедуры...

Доказательства, представленные в арбитражный суд, должны обладать необходимыми свойствами: относимостью, допустимостью, достоверностью и достаточностью. Проблема *допустимости доказательств* – одна из ключевых в сфере процессуального права. В арбитражном судопроизводстве этот вопрос встает особенно остро, когда речь заходит о доказательствах по налоговым спорам, полученных с участием органов внутренних дел. Как известно, допустимость (ст. 68 АПК РФ) означает, что обстоятельства дела, которые по закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться иными доказательствами. Если, например, говорить о налоговом правонарушении (в частности, о завышении суммы вычетов по НДС), то допустимыми доказательствами могут быть только те документы, которые получены в рамках налоговой проверки в строгом соответствии с установленной НК РФ процедурой сбора доказательств. **Высший Арбитражный Суд РФ подчеркнул это в определении от 06.03.2008 № 2291/08.**

Какова же роль милиции в деле сбора доказательств налоговых правонарушений?

Как милиция собирает доказательства

НК РФ устанавливает ряд требований к процессуальным действиям налоговиков с участием милицейских сотрудников. В п. 3 ст. 82 НК РФ определен порядок взаимодействия ФНС России с другими госорганами, в том числе и МВД. А именно: стороны информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях налогового законодательства и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых налоговых проверках, а также обмениваются друг с другом необходимой информацией.

Рассмотрим распространенные ситуации, когда «контролеры в погонах» могут на законных основаниях участвовать в налоговых проверках.

Самостоятельные проверки милиции

Сразу оговоримся, что есть категория ревизий, которые милиционеры проводят самостоятельно и на которые не распространяются требования НК РФ¹.

Такие проверки правоохранительные структуры проводят без привлечения налоговиков – в том случае, если получают информацию о совершении налоговых преступлений.

На проверки, которые милиционеры проводят самостоятельно, не распространяются требования Налогового кодекса РФ

В этом случае милиция выносит специальное постановление, а по результатам проверки составляет акт. В нем отражаются выявленные факты уголовных нарушений налогового законодательства, способ и периоды их совершения, фамилии причастных к ним людей, первичные документы и иные обстоятельства, достоверно подтверждающие факты нарушения. Здесь же указывается сумма не уплаченных за проверяемый период налогов.

Материалы такой проверки могут быть направлены в следственные органы для возбуждения уголовного дела по статьям УК РФ: 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» или 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Правда, дело по уголовным «налоговым» статьям заведут только в том случае, если «преступление» совершено в крупном или особо крупном размере.

Важно заметить, что и акт милицейской налоговой проверки, и решение о возбуждении уголовного дела оформляются по правилам УПК РФ. Поэтому обжаловать в арбитражном суде доказательства, собранные в ходе данного вида ревизий, невозможно².

Если же выявленные нарушения до уголовного дела «неотягивают» (например, размер проступка не считается крупным или особо крупным), то они переходят в компетенцию налоговиков и подлежат наказанию уже в рамках не Уголовного, а Налогового кодекса. При этом милиционеры в 10-дневный срок с момента подписания акта направляют в соответствующую инспекцию материалы дела вместе с сопро-

Провинившимися по статье 199 УК РФ считаются те, кто не представляет налоговую декларацию (иные обязательные документы) или отражает в этих бумагах заведомо ложные сведения. Нарушение по статье 199.1 УК РФ проявляется в том, что агент не удерживает налоги у плательщика и не перечисляет их в бюджет. Для статей 199 и 199.1 УК РФ «крупным размером» считает-

ся сумма, превышающая 500 000 руб. за три года – при условии, что доля неуплаченных налогов и сборов составляет больше 10% от суммы начисленных платежей. Если же задолженность перед бюджетом и внебюджетными фондами ниже, то планка «крупного размера» поднимается – 1 500 000 руб. «Крупный размер» для статьи 199.2 УК РФ – 250 000 руб.

¹ Закон РФ от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции»; Инструкция о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, утв. приказом МВД РФ от 16.03.2004 № 177.

² Подробнее: *Иваньчев Д.С.* Внезапная проверка ОНП: тактика поведения // *Налоговые преступления / Приложение к журналу «Арбитражное правосудие в России»*, 2008. Вып. 1. С. 38–43.

Если размер выявленного налогового преступления не считается крупным по УК РФ, то уголовное дело заводить не будут, а материалы направят в налоговую

водительным письмом начальника (замначальника) территориального УВД³.

Однако сами по себе эти милицейские материалы еще не могут служить основанием для того, чтобы инспекция вынесла решение о привлечении фирмы (предпринимателя) к налоговой ответственности.

Поэтому после их поступления налоговики должны принять одно из следующих решений:

- о назначении выездной проверки;
- о проведении камеральной проверки (с истребованием дополнительных сведений, получением объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов);

- об обоснованном отказе от проведения мероприятий налогового контроля (основанием для отказа может служить, например, отсутствие в представленных материалах фактов, свидетельствующих о нарушении налогового законодательства).

О принятом решении инспекторы сообщают милиционерам в течение 10 дней с момента получения материалов.

Совместные налоговые проверки

Теперь обратимся к той категории налоговых проверок, которые проводятся налоговиками с привлечением органов внутренних дел. Это легально признанная форма сотрудничества двух структур, подтвержденная арбитражными судами.

При проведении *совместных выездных проверок* в составе проверяющих должны быть обязательно поименованы сотрудники в милицейских погонах (например, из отдела по налоговым преступлениям местного УВД). В дальнейшем они также подписывают акт проверки. Эти сотрудники руководствуются в своих действиях нормами Федеральных законов от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции» и от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (далее – Закон об ОРД).

Возможна ситуация, когда налоговики начинают проверку самостоятельно и *впоследствии привлекают милиционеров* для проведения отдельных контрольно-розыскных мероприятий. Например, речь может идти о розыске тех или иных лиц для получения объяснений.

И.Н. СОЛОВЬЕВ, начальник уголовно-правового управления Правового департамента МВД России, доктор юрид. наук

Участие сотрудников УВД в налоговой проверке носит вспомогательный характер и направлено на повышение ее результативности. Как это достигается? Дело в том, что милиционеры привлекают специалистов и реализуют полномочия, которые отсутствуют у налоговых органов. Но сам по себе факт их участия не изменяет статуса проводимой налоговой проверки. Ее основа-

ния, условия и порядок, методика выявления нарушений, закрепление результатов проверки остаются такими же, как если бы сотрудники правоохранительных органов не принимали в ней участия.

Важно заметить, что эксперты органов внутренних дел привлекаются налоговиками при проведении не только выездных налоговых проверок, но и камеральных.

³ Приложение 2 к приказу МВД и МЧС России от 22.01.2004 № 76/АС-3-06/37 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».

Милиционеры привлекают специалистов и реализуют полномочия, которые отсутствуют у налоговиков

Конечно, инспекторы сами вправе допросить свидетелей об обстоятельствах, имеющих значение для налогового контроля (ст. 90 НК РФ). Однако на практике они часто сталкиваются с ситуациями, которые не позволяют им самостоятельно осуществить такие действия.

В частности, нередко в качестве генеральных директоров фирм-«однодневок», используемых в схемах уклонения от налогов, оформляют тех, разыскать кого для налоговиков – непосильная задача. Ведь, как правило, это люди, зарегистрированные в удаленных регионах России и фактически не проживающие по адресу регистрации, а то и вовсе не имеющие определенного места жительства. Установить их местонахождение налоговики самостоятельно не могут, поскольку не имеют права на проведение оперативно-розыскных мероприятий.

В подобных случаях они прибегают к помощи милиции, которая может провести доследственную проверку по этим сложным делам⁴. В итоге налоговая инспекция активно истребует оперативно-розыскные сведения и затем использует их против налогоплательщика. С учетом этой доказательной базы выносятся решения о привлечении к налоговой ответственности.

Проверки ККТ

Существуют виды ревизий, когда налоговики и милиционеры не могут обойтись друг без друга. Речь, конечно же, идет о проверке применения ККТ.

Дело в том, что право наказывать компании и предпринимателей за неприменение кассового аппарата (по статье 14.5 КоАП РФ) предоставлено налоговым инспекторам (ст. 23.5 КоАП РФ, ст. 7 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»).

Но факт неприменения ККТ (в частности, факт невыдачи покупателю кассового чека) можно установить только «экспериментальным путем». Иными словами – провести так называемую контрольную закупку.

Однако налоговым инспекторам право проводить контрольные закупки не предоставлено. Нет его среди их полномочий ни в Законе о ККТ, ни в Законе РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах РФ», ни даже в НК РФ и КоАП РФ.

И, несмотря на то что на практике инспекторы все же предпочитают обходиться без милиционеров и проводят контрольные закупки самостоятельно, недавно свое веское слово по этому поводу сказал ВАС РФ (**постановление Президиума ВАС РФ от 02.09.2008 № 3125/08**). Судьи указали, что проведенная налоговиками закупка – это, по сути, оперативно-розыскное мероприятие, которое является прерогативой милиции. То есть именно милицейские сотрудники осуществляют проверочную закупку, составляют протокол, а налоговики

ВАС РФ недавно подтвердил, что налоговые инспекторы проводить контрольные закупки не вправе

⁴ Налоговые преступления имеют самую высокую степень сложности / Интервью с замначальника Правового управления МВД России И.И. Кучеровым // Налоговые преступления. 2008. Вып. 1. С. 57–63.

Контрольная закупка – это оперативно-розыскное мероприятие, которое является прерогативой милиции

ки затем рассматривают материалы и выносят решение о привлечении нарушителя к административной ответственности.

Действительно, проверочные закупки включены в состав оперативно-розыскных мероприятий, предусмотренных статьей 6 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности». Осуществлять их могут лишь представители ОВД, ФСБ, таможенники, ведомства по контролю за оборотом наркотических и психотропных веществ, федеральные службы государственной охраны и внешней разведки.

Вот и получается, что проверять применение ККТ налоговики и милиционеры могут только в ходе совместных рейдов.

Следует обратить внимание еще на один немаловажный момент. Чтобы акт проверочной закупки сохранил силу допустимого доказательства в суде, милиционерам придется соблюсти определенную процедуру. В частности, оперативники должны предъявить свои служебные удостоверения и соответствующее разрешение руководителя УВД на проведение контрольной закупки. Иначе ее результаты будут затем признаны недействительными (см. постановление ФАС УО от 08.08.2005 № Ф09-2218/05-С3).

Как оспорить в суде «милицейские доказательства»

Использование ревизорами сведений, полученных оперативниками, может стать предметом обжалования в суде.

Ведь результаты оперативно-розыскных мероприятий сами по себе еще не являются доказательствами, а лишь сведениями об источниках определенных фактов. И, будучи получены с соблюдением требований Закона об ОРД, они могут стать доказательствами только после их закрепления надлежащим процессуальным путем, как это предписывают ст. 49 и 50 Конституции РФ⁵.

Доказательства налогового нарушения только тогда могут считаться таковыми, когда они собраны в строгом соответствии с требованиями НК РФ

Доказательства совершенного налогоплательщиком нарушения только тогда могут считаться таковыми, когда они собраны в строгом соответствии с требованиями НК РФ. Объяснения, акты и справки, полученные органами внутренних дел и переданные в инспекцию, могут служить лишь основанием для проведения мероприятий налогового контроля. Сами по себе они недостаточны для принятия решения по результатам проверок.

Поэтому в арбитражной практике превалирует позиция, что решения налоговиков должны основываться на доказательствах (сведениях), полученных в рамках контрольных мероприятий и в строгом соответствии с НК РФ.

Так, в одном из дел налоговики отказали компании в вычете по НДС из-за недостоверных сведений во «входящих» счетах-

⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 04.02.1999 № 18-О «По жалобе граждан М.Б.Никольской и М.И.Сапронова на нарушение их конституционных прав отдельными положениями Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности».

фактурах. Пытаясь оспорить их решение, компания-заявитель ссылаясь на то, что судьи приняли в качестве допустимых доказательств протоколы допроса. Но ведь они были оформлены в порядке ст. 56 УПК РФ с предупреждением об ответственности по ст. 307 и 308 УК РФ.

Однако арбитры поддержали инспекцию.

Кассационный суд отметил, что выводы судов о правомерности отказа в налоговых вычетах базируются не только на этих милицейских доказательствах, но на оценке всех имеющихся в деле доказательств в совокупности и взаимосвязи с учетом ст. 71 АПК РФ. А что касается протоколов допроса, то они были оформлены с соблюдением порядка ст. 90 НК РФ и с предупреждением об ответственности согласно ст. 128 того же Кодекса (**постановление ФАС ЦО от 23.04.2008 № А14-3176/2007110/25**).

Иначе говоря, в деле фигурировали не только «милицейские», но и «налоговые» протоколы. Последние как раз и могут служить доказательствами по налоговому правонарушению.

А вот в **постановлении ФАС СЗО от 22.05.2008 № А56-2980/2007** суд отклонил кассационную жалобу инспекции, которая в своем решении опиралась лишь на сведения, полученные сотрудниками милиции в ходе ОРД. Речь шла о следующих «милицейских материалах»:

- объяснение учредителя и руководителя фирмы «однодневки» М.С. Шишкова, отрицавшего свою причастность к деятельности этой организации;
- справки Экспертно-криминалистического центра петербургского ГУВД о результатах оперативного почерковедческого исследования договоров фирмы, счетов-фактур и товарных накладных.

Суд правомерно указал, что допрос учредителя фирмы проходил не в соответствии с правилами ст. 90 НК РФ. Объяснения М.С. Шишкова были получены сотрудниками Дубненского ГОВД Московской области. Из них невозможно установить, в связи с чем и в рамках какой процедуры эти объяснения были получены. Инспекция так и не представила доказательств, что М.С. Шишков вызывался ею для дачи показаний в качестве свидетеля и предупреждался об ответственности за отказ или уклонение от них либо за дачу заведомо ложных показаний.

Налоговики не соблюдали порядок, установленный ст. 95 НК РФ для проведения экспертизы подписей на первичных учетных документах⁶. Суд обоснованно не принял в качестве доказательств по делу справки о результатах оперативного исследования, указав, что они не содержат однозначного вывода о недостоверности подписей. В них лишь указано, что подписи от имени М.С. Шишкова на счетах-фактурах выполнены, вероятно, не самим М.С. Шишковым. Поэтому справки ЭКЦ были отклонены как недопустимые доказательства в силу п. 3 ст. 64 и ст. 68 АПК РФ. ▶

⁶ Подробнее: Юденич Н.М. Заключение налогового эксперта как главное доказательство // Налоговые преступления. 2008. Вып. 1. С. 44–49.

Налоговики должны проводить самостоятельные контрольные мероприятия в рамках НК РФ: допрос свидетелей (ст. 90), осмотр (ст. 92) и экспертизу (ст. 95)

В другом деле суд признал не соответствующими требованиям ст. 95 НК РФ справки, составленные по результатам почерковедческого исследования. Оно было проведено в соответствии с п. 5 ст. 6 Закона об ОРД. Но при этом налоговики не провели впоследствии самостоятельные контрольные мероприятия: допрос свидетелей (ст. 90 НК РФ), осмотр (ст. 92 НК РФ) и экспертизу (ст. 95 НК РФ). В итоге суд признал ненадлежащими доказательствами объяснения учредителей, директоров и бухгалтеров, а также справки по итогам почерковедческого исследования. Эти документы поступили из отдела по налоговым преступлениям ОРБ по ЭиНП ГУ МВД РФ. Они по форме, содержанию и порядку получения не соответствуют нормам НК РФ (**постановление ФАС СЗО 14.04.2008 № А56-17662/2007**).

По схожим мотивам была подтверждена правомерность отмены решения инспекции о привлечении к ответственности ООО «Бонус» (**постановление ФАС ЗСО от 22.05.2008 № Ф04-2377/2008(3531-А27-27)**). Основанием также послужило использование налоговиками сведений, полученных сотрудниками милиции в ходе ОРД и не зафиксированных в предписанном НК РФ порядке.

В мотивировках постановлений судов об отмене решений налоговиков, базирующихся на милицейских материалах, можно увидеть следующее обоснование. Вывод инспекции о нарушении норм налогового законодательства сделан на основании *«материалов, полученных вне процедур налогового контроля, предусмотренных НК РФ»*. Налоговиками не проведены самостоятельные мероприятия по проверке информации, предоставленной сотрудниками ОВД (например, повторно не допрошены свидетели; не проведены встречные проверки субподрядчиков налогоплательщика). Указанные обстоятельства свидетельствуют о *неполноте налоговой проверки* и неподтвержденности выводов, изложенных в оспариваемом решении (**постановления ФАС ПО от 22.11.2007 № А65-2729/06; ФАС СКО от 07.02.2008 № Ф08-9/2008-5А**).

В заключение отметим, что арбитражные суды могут предоставить налоговикам возможность устранить нарушения, допущенные при вынесении решения о привлечении к ответственности. В этом случае суд направляет дело на новое рас-

И.Н. СОЛОВЬЕВ, начальник уголовно-правового управления Правового департамента МВД России, доктор юрид. наук

Суд может и принять в качестве допустимого доказательства милицейский протокол осмотра, несмотря на то, что он не соответствует требованиям ст. 82 и 92 НК РФ. Дело в том, что, будучи составлен сотрудниками ОВД, он и не должен опираться на этот Кодекс. Это не имеет правового значения для его оценки в качестве доказательства в арбитражном деле.

В то же время неучастие одного из понятых в осмотре и отсутствие его подписи в протоколе – это уже явное нарушение ч. 2 ст. 27.8 КоАП РФ, что лишает протокол

осмотра силы доказательства. В таком случае налоговики, прежде чем выносить решение о привлечении ООО к ответственности на основании милицейского протокола, должны сами получить объяснения от представителя фирмы по факту обнаруженного нарушения. Арбитраж может отменить решение налоговиков, если, например, факт участия понятых в осмотре помещений не будет подтвержден или если инспекция не выполнит самостоятельные действия по налоговому контролю.

Суды могут предоставить налоговикам возможность устранить нарушения, допущенные при вынесении решения о привлечении фирмы к ответственности

смотрение, указывая на недопустимость использования сведений, полученных налоговиками от милиционеров, без последующего проведения самостоятельных действий по налоговому контролю (**постановление ФАС МО от 08.08.2007 № КА-А40/7756-07**).

Сходное решение принял ФАС Западно-Сибирского округа, который предложил налоговой инспекции привлечь к участию в деле свидетеля, ранее допрошенного сотрудниками ОВД. Здесь судьи сделали вывод, что показания, услышанные следователем в ходе проведения ОРД, вполне могут быть использованы для вынесения решения по делу. И даже несоблюдение сотрудником милиции положений ст. 90 НК РФ в ходе отображения показаний еще не говорит о недействительности последних. Ведь они были получены не представителем налоговой инспекции, а именно милиционером. В то же время суд напомнил, что полученные в результате ОРД данные являются лишь сведениями об источниках фактов, но еще не доказательствами (**постановление ФАС ЗСО от 21.05.2008 № Ф04-2384/2008(3544-А27-25)**).

Итак, материалы, поступившие к налоговикам в результате милицейских проверок, обязательно должны подтверждаться мероприятиями налогового контроля в порядке, установленном ст. 90–99 НК РФ. Сведения, переданные органами внутренних дел, могут служить лишь основанием для самостоятельного проведения налоговиками контрольных процедур, предусмотренных гл. 14 НК РФ. Результаты оперативно-розыскных мероприятий могут стать доказательствами, но только после их закрепления надлежащим процессуальным путем. И, наконец, если фискалы все же не зафиксировали как следует фактические данные, установленные милицией, то арбитры встанут на сторону налогоплательщика. ■

i

По данным редакции, Госдума приняла в первом чтении поправки в Закон «О милиции». Депутаты предлагают лишить милицию права проводить самостоятельные налоговые проверки. По замыслу думцев, милиционеры будут участвовать в налоговых ревизиях только по запросам налоговиков и только в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Депутаты также предлагают установить порядок

изъятия вещей и документов. Так, они намерены ввести в КоАП РФ новую норму: если изымаются документы (за исключением водительского удостоверения и ряда других документов), то с них проверяющие будут обязаны снять копии, представить копии на заверение должностному лицу, осуществляющему изъятие, и затем передать тому, у кого изымаются документы.