
Милицейские проверки: К.ІЬ ШШіі ГК«

МИЛИЦЕЙСКИЕ ПРОВЕРКИ: КАК ЗАЩИТИТЬСЯ

Воробьев Ю.А.

Главбух, 2006

Описание книги

В настоящее время налоговым контролем все чаще занимаются органы милиции: законодательство наделило их достаточно широкими полномочиями в этой сфере. Более того, эти полномочия в некоторых случаях гораздо шире, чем у налоговых органов. Причем законодательство о милиции, в отличие от налогового, содержит минимальное количество норм, регламентирующих те или иные мероприятия, а также контроль над действиями милиционеров. И в таких условиях, конечно, важно иметь четкое представление об объеме прав и обязанностей сотрудников милиции в каждой конкретной ситуации.

Традиционно все мы привыкли, что с налоговой проверкой в организацию или к индивидуальному предпринимателю может нагрянуть лишь налоговая инспекция. Однако

это не так.

Действующее законодательство предоставляет возможность органам милиции проводить различные проверки, в том числе и налоговые. Причем разными способами: как самостоятельно, так и с участием других органов - в первую очередь органов ФНС России. Причем законодательство предоставляет милиции в ходе таких проверок широкие права. Достаточно лишь сказать о том, что проверка может быть инициирована информацией, полученной из анонимных источников, которая свидетельствует о том, что налогоплательщик (организация, индивидуальный предприниматель или частное лицо) нарушил законодательство либо собирается это сделать.

К сожалению, очень часто в ходе милицейских проверок нарушаются права налогоплательщиков. Поэтому в нашей книге мы проанализировали, как по закону должны проводиться проверки с участием сотрудников органов внутренних дел и, главное, как защититься от незаконных действий сотрудников милиции. Поэтому наша книга будет полезна всем налогоплательщикам. Ведь никто не застрахован от того, что завтра к вам придут с проверкой люди в погонах.

МИЛИЦЕЙСКИЕ ПРОВЕРКИ: КАК ЗАЩИТИТЬСЯ

Ю.А.Воробьев

ВВЕДЕНИЕ

Взаимоотношения с государством в сфере налогового законодательства традиционно ассоциируются с налоговыми органами, которые принимают декларации, ведут учет налогоплательщиков, контролируют своевременность и правильность уплаты налога. В настоящий момент письменные разъяснения по вопросам налогового учета дает Минфин России. Он утверждает формы расчетов и деклараций, а также порядки их заполнения. Полномочия по предоставлению письменных разъяснений в отношении законодательства субъектов Российской Федерации и местного законодательства переданы соответственно органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления, уполномоченным в области финансов.

С появлением налоговой полиции часть налоговых функций государства была передана силовым структурам. Правда, они скорее выполняли вспомогательные функции. В настоящее время налоговым контролем все чаще занимаются органы милиции: законодательство наделило их достаточно широкими полномочиями в этой сфере. Более того, эти полномочия в некоторых случаях гораздо шире, чем у налоговых органов. Причем законодательство о милиции, в отличие от налогового, содержит минимальное количество норм, регламентирующих те или иные мероприятия, а также контроль над действиями милиционеров. И в таких условиях, конечно, важно иметь четкое представление об объеме прав и обязанностей сотрудников милиции в каждой конкретной ситуации.

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О МИЛИЦИИ

В ст. 1 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции" сказано, что милиция является системой государственных органов исполнительной власти, призванных защищать жизнь, здоровье, права и свободы граждан, собственность, интересы общества и государства от преступных и иных противоправных посягательств и наделенных правом применения мер принуждения в пределах, установленных законодательством.

Из определения следует, что основная функция милиции - это защита интересов, обозначенных в Законе о милиции, от противоправных посягательств. Для этого милиционеры наделены правом применять меры принуждения к нарушителям.

Именно меры принуждения - одна из основных отличительных черт данного государственного органа.

Милиция подразделяется на криминальную и милицию общественной безопасности, которые призваны содействовать друг другу. В соответствии с п. 3 Структуры криминальной милиции (утв. Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 2000 г. N 925) подразделение по борьбе с налоговыми преступлениями входит в состав именно криминальной милиции.

На федеральном уровне Правительством РФ определяются основные моменты, касающиеся деятельности милиции общественной безопасности:

- порядок создания, реорганизации и ликвидации ее подразделений;
- численность сотрудников, финансируемая за счет средств федерального бюджета.

На уровне субъектов Российской Федерации и на местном уровне регулируется численность милиции общественной безопасности, финансируемой за счет средств бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов. При этом она не должна быть ниже нормативов, утверждаемых министром внутренних дел РФ. Таким образом, численность сотрудников может увеличиваться исходя из финансовых возможностей конкретного региона или местности.

1.1. Цели и задачи деятельности

На милицию возлагаются следующие задачи:

- обеспечение безопасности личности;
- предупреждение и пресечение преступлений и административных правонарушений;
- выявление и раскрытие преступлений;
- охрана общественного порядка и обеспечение общественной безопасности;
- защита частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности;
- оказание помощи физическим и юридическим лицам в защите их прав и законных интересов в пределах, установленных Законом о милиции.

В Законе о милиции установлен большой перечень обязанностей ее сотрудников. Однако нам стоит остановиться лишь на тех обязанностях, которые обосновывают вмешательство сотрудников милиции в деятельность налогоплательщиков (ст. 10 Закона о милиции).

Среди таких задач:

- предотвращение и пресечение преступлений и административных правонарушений;
- выявление обстоятельств, способствующих их совершению, и принятие мер к устранению данных обстоятельств (п. 1 ст. 10 Закона о милиции).

Данное обязательство наиболее широкое и, поскольку практически любое отступление от положений действующего налогового законодательства может рассматриваться либо как административное правонарушение, либо как преступление, позволяет милиции заниматься исследованием деятельности налогоплательщиков. Причем такие основания могут возникнуть и при подозрении налогоплательщика.

С этим связаны и обязанности по:

- выявлению и раскрытию преступлений (п. 4 ст. 10);
- возбуждению уголовных дел, производству дознания, следственных действий (п. 5 ст. 10);
- производству (в предусмотренных законом случаях) по делам об административных правонарушениях (п. 7 ст. 10);
- проведению экспертизы по уголовным делам и по делам об административных правонарушениях (п. 12 ст. 10).

Ниже мы поговорим о том, какие действия вправе совершать милиция. Завершая же общее описание милиции, также необходимо отметить и установленный в настоящее время контроль над ее деятельностью. В соответствии со ст. 38 Закона о милиции надзор за законностью ее деятельности ведут Генеральный прокурор РФ и подчиненные ему прокуроры.

Порядок осуществления этого контроля установлен ст. ст. 29 - 31 Федерального закона от 17 января 1992 г. N 2202-1 "О прокуратуре Российской Федерации".

Незаконные действия сотрудников милиции, в том числе в рамках налогового контроля, можно обжаловать в вышестоящие органы, подать жалобу вышестоящему должностному лицу милиции, прокурору или в суд (ст. 39 Закона о милиции).

Если такой факт подтвердится, то вред, причиненный гражданам или организациям такими неправомерными действиями, будет возмещен в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Об этом сказано в ст. 40 Закона о милиции.

Вместе с этим, несмотря на широкий круг лиц, к которым можно обратиться при нарушении сотрудником милиции действующего законодательства, необходимо учитывать следующее.

Закон устанавливает ограниченные сроки для обращения с жалобой (например, жалоба на постановление о привлечении к административной ответственности может быть направлена в течение 10 дней), поэтому такое обращение в некоторых случаях возможно лишь в один из названных органов.

Вследствие этого важно правильно выбрать инстанцию, в которой действительно рассмотрят содержание жалобы и дадут объективную оценку действиям работника милиции.

Так, если сотрудник милиции отказывается совершить какое-либо действие, то наиболее эффективно и целесообразно обратиться к его непосредственному начальнику.

Если же нарушение является следствием системы работы всего органа внутренних дел, то лучше обратиться в вышестоящий орган, ведь маловероятно, что руководитель милиционера не знаком с ситуацией.

Этой же логикой необходимо руководствоваться и в случаях, когда нарушение является следствием работы всей системы органов внутренних дел - обжалование будет эффективным только при обращении в суд или в прокуратуру.

Справедливое возмещение ущерба, скорее всего, будет возможно лишь в случае обращения в суд.

1.2. Нормативное регулирование деятельности милиции

В соответствии со ст. 4 Закона о милиции этот орган осуществляет свою деятельность, руководствуясь Конституцией РФ. Однако надо отметить, что Конституция РФ не столько регулирует деятельность милиции, сколько устанавливает пределы осуществления возложенных на нее полномочий (предоставляя конституционные гарантии защиты прав и свобод граждан).

После Конституции РФ основным документом, регламентирующим деятельность милиции, является Закон о милиции.

Он содержит определяющие положения о милиции и закрепляет:

- общие положения (задачи, принципы деятельности и пр.);
- систему организации (структуру, подчиненность и пр.);
- права и обязанности;
- условия применения физической силы, специальных средств и огнестрельного оружия;
- порядок службы;
- гарантии правовой и социальной защиты;
- финансирование и материально-техническое обеспечение;
- контроль над деятельностью.

Следующим важнейшим документом в деятельности милиции является Федеральный закон от 12 августа 1995 г. N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности". Большое количество прав, предоставляемых милиции, в том числе контроль в налоговой сфере, определяется именно этим законом.

2. ВИДЫ ПРОВЕРОК

Действующее законодательство предоставляет возможность органам милиции проводить в том числе и налоговые проверки. Причем разными способами: как самостоятельно, так и с участием других органов - в первую очередь органов ФНС России.

2.1. Самостоятельные проверки

Под самостоятельными проверками понимаются те действия органов внутренних дел, которые назначаются и проводятся исключительно по решению органа милиции. Сейчас можно выделить два направления таких проверок:

- проводимые в рамках Закона о милиции, который предоставляет широкие полномочия в осуществлении проверок практически всех сфер хозяйственной деятельности;
- проводимые в рамках расследования уголовных дел.

2.1.1. Оперативно-розыскные мероприятия

Какими нормативными актами руководствуется милиция при оперативно-розыскных мероприятиях и каковы ее полномочия в этом случае? Как оформляется результат проверок после этих мероприятий и их последствия для налогоплательщиков? Об этом далее.

Нормативное обоснование действий

Проведение проверок в рамках оперативно-розыскных мероприятий регулируется:

- Законом о милиции. Он определяет общие условия деятельности милиции, а также права, предоставляемые ее сотрудникам. Данный Закон является основным документом, который разрешает органам внутренних дел осуществлять самостоятельные контрольные мероприятия вне рамок возбужденных уголовных дел;
- Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности". Он определяет перечень оперативно-розыскных мероприятий, которые могут совершаться органами милиции;
- Инструкцией о порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности (утв. Приказом МВД России от 2 августа 2005 г. N 636). Она содержит конкретные требования и процедуры проводимых проверок;
- Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 134-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)". Он

регулирует отношения в области защиты прав организаций и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора) федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, подведомственными им государственными учреждениями, уполномоченными на проведение государственного контроля (надзора) в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, данный вид деятельности органов внутренних дел регулируется и нормативными актами, определяющими порядок совершения отдельных действий сотрудниками милиции. Например, Порядок совместных действий органов Госналогслужбы России, ФСНП России, МВД России при проведении проверок соблюдения Закона РФ "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением..." определяет порядок контроля за соблюдением законодательства о наличных расчетах.

Полномочия сотрудников МВД и виды проводимых мероприятий

В соответствии с п. 25 ст. 11 Закона о милиции при наличии данных о нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, влекущем уголовную или административную ответственность, по мотивированному постановлению начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя милиция имеет следующие права.

1. Производить осмотр производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества.

Осмотр производится в присутствии не менее двух понятых и представителя организации или индивидуального предпринимателя (либо в присутствии их представителей), которым вручаются копии указанного постановления, а также копии протоколов и описей, составленных в результате указанных действий, а при отсутствии таковых - с участием представителей органов исполнительной власти или органов местного самоуправления.

2. Вести досмотр транспортных средств.

Досмотр проводится в присутствии не менее двух понятых и лица, во владении которого находится транспортное средство, а в случаях, не терпящих отлагательства, - в отсутствие указанного лица.

3. Изучать документы, отражающие финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность.

Исследование документов возможно как по местонахождению налогоплательщика, так и органа внутренних дел. Для этого милиционеры вправе требовать, чтобы в пятидневный срок с момента вручения соответствующего постановления им представили заверенные копии указанных документов.

4. Изымать отдельные образцы сырья, продукции и товаров.

Изъятие законно, если указанные предметы необходимы для проведения исследований или экспертиз. При этом обязательно составляют протокол изъятия.

5. Требовать обязательного проведения в срок не более 30 дней проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности.

Данное требование может предъявляться к соответствующим сотрудникам органов внутренних дел (более подробно это будет рассмотрено далее в нашей книге) для проверки данных, указывающих на совершенное преступление. Для этого сотрудники милиции могут изымать при проверках и ревизиях документы либо их копии с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов либо их копий.

Опись составляют в обязательном порядке, так как она - неотъемлемая часть протокола изъятия. В ней подробно указывают: наименование документа, его номер, дату составления, количество листов, экземпляров, а при необходимости и другие реквизиты. Перечисление документов и количества листов обязательно и необходимо, чтобы избежать последующих споров о количестве и объеме изъятых документов. Это важно еще и потому, что изъятые документы могут быть впоследствии запрошены налоговым органом или судом, которым потребуются обосновать невозможность представления оригинала. Это тем более актуально, поскольку в практике своей работы сотрудники милиции стараются упростить "оформительскую часть" своей работы и в описи зачастую указывают: "Изъята папка синего цвета, _____ листов".

Таким образом, с одной стороны, опись позволяет идентифицировать изъятый документ, а с другой - дает право организации или индивидуальному предпринимателю (их представителям) впоследствии требовать конкретные документы и исключить их подмену или предъявить претензии в связи с их утратой органами милиции.

Если изымаются подлинные документы, с них изготавливаются копии, которые заверяются должностным лицом органа внутренних дел (органа милиции), проводящим проверку или ревизию, и передаются лицу, у которого изымаются подлинные документы. Если копии сделать невозможно, то должностное лицо органа внутренних дел (органа милиции), проводящее проверку или ревизию, передает заверенные копии документов лицу, у которого были изъяты подлинные документы, в течение пяти дней после изъятия, о чем делается соответствующая запись в протоколе об изъятии.

Протокол изъятия - официальный документ, фиксирующий факт принудительного лишения организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности дальнейшего использования и распоряжения оригиналами документов.

Пример 1. При проведении проверки ООО "Ромашка" в присутствии генерального директора Сахарова О.К. работник милиции составил протокол изъятия документов. Он составляется не менее чем в двух экземплярах.

Обратите внимание: к составлению протокола изъятия предъявляются следующие требования:

- он составляется на формализованном бланке (Приложение N 4 к Инструкции N 636);
- изымаемые документы, их номер, дата, количество листов указываются в описи, прилагаемой к протоколу.

Лицо, допустившее нарушение, может изложить свое несогласие путем дачи обоснованного письменного объяснения. Или отказаться от подписи в акте (в случае явных нарушений, допущенных работниками милиции в процессе проверки), тогда проверяющий отмечает в акте, что лицо, допустившее нарушение, с содержанием акта ознакомлено, но подписать отказалось, и удостоверяет это своей подписью.

Первый экземпляр протокола остается у представителя органа, осуществляющего изъятие, а второй экземпляр остается и хранится в ООО "Ромашка" (или у лица, документы которого изъяты). Генеральный директор (либо его представитель) в получении этого экземпляра расписывается. Данный экземпляр позволяет осуществлять контроль за количеством и наименованием изъятых документов, что должно исключить последующую их утрату или искажение учетных сведений. Кроме того, любые нарушения в процессе изъятия могут быть обжалованы в суд, где копии протоколов могут служить подтверждением неправомερных действий проверяющих лиц.

Заполним форму протокола (см. форму на с. 13).

ПРОТОКОЛ ИЗЪЯТИЯ ДОКУМЕНТОВ (ИХ КОПИЙ)

Калуга
г. -----
24 января 2006 14 30
Изъятие начато "----"-----г. в -- час. -- мин.
24 января 2006 15 10
Изъятие окончено "----"-----г. в -- час. -- мин.

Ст. оперуполномоченный ОБЭП капитан мил. Иванов А.В.

(специальное звание, Ф.И.О., должность лица,
составившего протокол)

с участием

оперуполномоченного ОБЭП лейтенанта мил. Соколова П.И.,

оперуполномоченного УНП ст. лейтенанта мил. Мальцева Л.М.

(специальное звание, Ф.И.О., должности сотрудников,
присутствовавших при изъятии) в
присутствии

генерального директора ООО "Ромашка" Сахарова О.К.

(Ф.И.О. представителя юридического лица, лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (его представителя) понятых

1 Кузьминой Анны Владимировны, прож., Калуга,

у . Дзержинского, д. 15, кв. 33.

л

2 Левина Станислава Николаевича , прож., г. Калуга,

.

у . Георгиевская, д. 39, кв. 14.

л

(указывается Ф.И.О.)

на основании пункта 25 части 1 статьи 11 Закона Российской Федерации "О милиции" в ходе проведения проверки, ревизии (ненужное зачеркнуть) финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности произвел изъятие документов (их копий) согласно прилагаемой описи. Протокол прочитан присутствующим при изъятии лицам вслух.

Заявлений и замечаний от Поступившие заявления и замечания ----- присутствующих лиц не поступило

Подписи:

Ст. о/у ОБЭП капитан мил. Иванов А. В.

Иванов

специальное звание, Ф.И.О., должность

подпись

лица, составившего протокол

Представитель юридического лица, лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (его представитель) Генеральный директор ООО "Ромашка" Сахаров О.К. Сахаров

должность, Ф.И.О.

подпись

Понятые

Кузьмина А.В.

Кузьмина

Ф.И.О.

подпись

Левин С.Н.

Левин

Ф.И.О.

подпись

Копию настоящего протокола получил

Генеральный директор ООО "Ромашка" Сахаров О.К.

Сахаров

должность, Ф.И.О.

подпись

24 января 6
..-..-----200- г.

Опись составляется в обязательном порядке и является неотъемлемой частью протокола изъятия. В ней подробно указываются: наименование документа, его номер, дата составления,

количество листов, экземпляров, а при необходимости и другие реквизиты документа, предусмотренные пп. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". Перечисление документов и количества листов строго обязательно, поскольку изъятию подлежат оригиналы документов и в случае возбуждения уголовного дела они не возвращаются. Таким образом, с одной стороны, опись позволяет идентифицировать изъятый документ, а с другой - дает право индивидуальному предпринимателю или его представителю впоследствии требовать конкретные документы и исключить их подмену или предъявить претензии в связи с их утратой органами милиции.

Если после завершения проверки не установлено нарушений законодательства, то оригиналы документов подлежат возврату их собственнику, то есть ООО "Ромашка". О факте возврата в целостности всех документов может быть взята расписка генерального директора или его представителя, например с бухгалтера или заведующего (производством).

Причем сотрудники милиции могут самостоятельно провести все указанные проверки и ревизии (при наличии условий и при соблюдении всех вышеназванных требований). Делать это им позволяет Инструкция о порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности. В п. 2 этой Инструкции еще раз закреплено требование о необходимости проведения таких ревизий (вне зависимости от того, кто их проводит - непосредственно сотрудники милиции либо другие лица по их поручению). При этом начало проверки (ревизии) - день вынесения постановления о ее проведении. А окончание - день подписания всеми проверяющими акта проверки, ревизии.

Проверка или ревизия может производиться исключительно на основании постановления о назначении проверки, ревизии, вынесенного по установленной форме уполномоченным лицом в случаях, когда:

есть данные о нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, влекущем уголовную ответственность.

Фактические данные о признаках уголовного преступления в экономической сфере могут быть получены сотрудниками милиции из гласных источников (заявлений граждан и должностных лиц, материалов средств массовой информации и в процессе изучения и анализа экономической деятельности хозяйствующих субъектов), а также негласных источников (информации, полученной в процессе проведения оперативно-розыскных мероприятий, конфиденциальных сообщений сотрудников и иных информаторов);

- ревизия позволит установить основания для возбуждения уголовного дела.

Лицо, уполномоченное выносить такие постановления, - начальник органа внутренних дел (органа милиции) или его заместитель.

Помимо применения установленной формы постановления (данная форма содержится в Приложении N 1 к Инструкции N 636) указанные лица должны указать причины, послужившие основанием для назначения проверки (ревизии). С одной стороны, таким мотивом может быть любая информация (в любой форме) о наступившем или возможном правонарушении, ставшая известной соответствующему должностному лицу. Законодательство не требует полностью раскрывать эту информацию, однако без указания на эти обстоятельства постановление не может считаться законным. К сожалению, в подавляющем большинстве случаев выносимые постановления не мотивируются, что дает повод налогоплательщику усомниться в законности совершаемых действий, а также предоставляет формальное право обжаловать данное постановление или полученный в результате проведения ревизии результат.

Другой важный момент, на который необходимо обратить внимание, - постановление не абстрактный документ. В нем должны быть названы те сотрудники милиции, которые могут участвовать в проводимых мероприятиях. Все остальные лица не имеют права даже находиться в помещении налогоплательщика. Таким образом, необходимо сверять пришедших лиц с тем перечнем фамилий, который указывается в постановлении.

Также необходимо отметить, что проверки проводят сотрудники милиции, в должностные обязанности которых входит выявление, предупреждение и пресечение преступлений, связанных с нарушением законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность.

Что касается ревизий, то эти мероприятия проводят сотрудники Центра документальных проверок и ревизий МВД России, а также специалисты - ревизоры подразделений органов внутренних дел по налоговым преступлениям.

Пункт 6 Инструкции N 636 допускает привлечение для участия в ревизии специалистов, а также сотрудников правовых подразделений органов внутренних дел. Как уже отмечалось ранее, необходимо, чтобы сотрудники милиции обосновали участие этих лиц.

В рамках проверки такими привлеченными лицами могут являться сотрудники Центра документальных проверок и ревизий МВД России, а также специалисты - ревизоры подразделений органов внутренних дел по налоговым преступлениям. А при ревизии - сотрудники оперативных подразделений органов внутренних дел.

Для подтверждения обстоятельств, возникающих и выявляемых в ходе проверки, ревизии, могут применяться фото- и киносъемка, видеозапись, иные технические средства фиксации данных, а полученные при этом материалы должны прилагаться к акту проверки, ревизии, в котором делается отметка о применении этих средств.

Таким образом, п. 25 ст. 11 Закона о милиции фактически предусматривает несколько самостоятельных мероприятий, которые могут выполняться сотрудниками милиции. Если при проверке или ревизии возникнет необходимость совершения других действий, предусмотренных п. 25 ст. 11 Закона о милиции (осмотра производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества, досмотра транспортных средств, изучения документов, отражающих финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, изъятия отдельных образцов сырья, продукции и товаров), то необходимо вынесение специального постановления. Если, конечно, необходимые действия не были названы в тексте первоначального документа.

В рамках проводимых проверок сотрудники милиции могут осуществлять и те действия, которые предусмотрены Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности". В соответствии со ст. 6 этого Закона сотрудникам милиции предоставлена возможность проводить следующие оперативно-розыскные мероприятия (ниже приведен перечень мероприятий, который может применяться при проверке налогоплательщиков, а не общий перечень):

- опрос - получение сотрудником милиции необходимой информации об интересующем событии или деятельности налогоплательщика;
- наведение справок-действия, практически идентичные опросу;
- сбор образцов для сравнительного исследования достаточно редко применяется при проверке соблюдения налогового законодательства;
- проверочная закупка - приобретение товаров, работ или услуг для целей проверки правильности соблюдения законодательства о расчетах, законодательства, регламентирующего торговую деятельность;
- исследование предметов и документов - право, позволяющее проводить изучение практически неограниченного перечня имущества, связанного с деятельностью налогоплательщика;
- обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств - право, дающее возможность заходить и проводить осмотр любых помещений, связанных с налогоплательщиком;
- прослушивание телефонных переговоров;
- снятие информации с технических каналов связи.

Указанные мероприятия проводятся по следующим основаниям.

1. Наличие возбужденного уголовного дела.
2. Ставшие известными органам, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность, сведения:
 - о признаках подготавливаемого, совершаемого или совершенного противоправного деяния, а также о лицах, его подготавливающих, совершающих или совершивших, если нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела;
 - о событиях или действиях (бездействии), создающих угрозу государственной, военной, экономической или экологической безопасности Российской Федерации;
 - о лицах, скрывающихся от органов дознания, следствия и суда или уклоняющихся от уголовного наказания;
 - о лицах, без вести пропавших, и об обнаружении неопознанных трупов.
3. Поручения следователя, органа дознания, указания прокурора или определения суда по уголовным делам, находящимся в их производстве.
4. Запросы других органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность.
5. Постановление о применении мер безопасности в отношении защищаемых лиц, осуществляемых уполномоченными на то государственными органами в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации.

6. Запросы международных правоохранительных организаций и правоохранительных органов иностранных государств в соответствии с международными договорами Российской Федерации.

Таким образом, Закон предоставляет практически неограниченную возможность органам внутренних дел для проведения оперативно-розыскных мероприятий, ведь обосновать их всегда можно ставшей известной информацией о признаках подготавливаемого, совершаемого или совершенного противоправного деяния. Тем более что такие сведения могут быть получены и из анонимных источников.

Причем в большинстве случаев сотрудникам милиции не требуется получения каких-либо постановлений или иных разрешительных документов для осуществления этих действий, поэтому при проверке деятельности налогоплательщика сотрудники милиции могут свободно выбирать необходимые им мероприятия.

Особое внимание хотелось бы обратить на контрольную закупку, которая может производиться сотрудниками милиции. Цели этого мероприятия могут быть самыми разными - как установление факта продажи определенного товара, так и контроль за порядком расчетов и соблюдением налогового законодательства (за счет контроля за отражением выручки, полученной в кассу).

Данное мероприятие также может проводиться без предварительного получения какого-либо обосновывающего документа. Исключение составляет лишь проверочная закупка предметов, веществ и продукции, свободная реализация которых запрещена либо оборот которых ограничен, для ее проведения требуется постановление, утвержденное руководителем органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность.

Как уже указывалось выше, данное мероприятие может иметь несколько целей, в числе которых и проверка соблюдения положений Федерального закона от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и, как следствие, налогового законодательства. Между тем в соответствии со ст. 7 Закона о ККТ контроль за применением контрольно-кассовой техники возложен на налоговые органы, а не на органы внутренних дел. Органы внутренних дел вправе осуществлять контроль лишь во взаимодействии с налоговыми органами, а не самостоятельно.

Проведение таких проверок регламентировано Порядком совместных действий органов Госналогслужбы России, ФНС России, МВД России при проведении проверок соблюдения Закона РФ "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением" субъектами предпринимательства при реализации товара на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах и других отведенных для торговли местах. Данный документ (п. 12), допуская возможность проведения контрольной закупки сотрудниками органов внутренних дел, возлагает обязанность проверки правильности применения ККТ лишь на сотрудников налоговых органов, а не на сотрудников органов внутренних дел.

Рассматривая действия сотрудников милиции в рамках Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", важно обратить внимание на положения п. 1 ст. 15 этого Закона. В соответствии с этой нормой органы, осуществляющие оперативно-розыскную деятельность, вправе при проведении оперативно-розыскных мероприятий производить "изъятие предметов, материалов и сообщений". Поэтому сотрудники милиции иногда изымают ККТ.

Однако это право предоставлено исключительно для решения задач оперативно-розыскной деятельности. Такие задачи определены в ст. 2 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", среди которых "выявление, предупреждение, пресечение и раскрытие преступлений, а также выявление и установление лиц, их подготавливающих, совершающих или совершивших".

Нарушение порядка совершения кассовых операций, неправильное использование или же неиспользование контрольно-кассовой техники ни при каких условиях не является преступлением, поскольку ответственность за нарушение порядка расчетов с использованием контрольно-кассовой техники предусмотрена лишь Кодексом РФ об административных правонарушениях. Следовательно, задачей оперативно-розыскной деятельности не может являться контроль соблюдения законодательства о применении кассовой техники при осуществлении наличных расчетов.

Прямой запрет на совершение оперативно-розыскных действий, не направленных на достижение целей, определенных законодательством, содержится и в ст. 5 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности".

Оформление результатов проверок

По результатам проверок сотрудники милиции составляют акт проверки финансовой, хозяйственной, предпринимательской, торговой деятельности (форма акта содержится в Приложении N 5 к Инструкции N 636).

Естественно, что в акте проверки отражаются все выявленные нарушения законодательства, а также иные важные обстоятельства. Причем акт составляется и в том случае, если нарушения законодательства не выявлены. Данное обстоятельство является достаточно важным: очень часто проверки назначаются лишь для того, чтобы появились правовые основания появиться у налогоплательщика. Иногда, к сожалению, цель этих мероприятий - оказать давление на налогоплательщика, создав неудобства в его работе. Естественно, что при этом не ставится цель провести какие-то проверочные мероприятия, поэтому впоследствии никакого акта не составляется, что является достаточно четким показателем незаконности действий сотрудников милиции.

В акте проверки отражаются:

- полное и сокращенное наименование проверяемого юридического лица (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- место проведения проверки;
 - специальные звания, фамилии, имена, отчества, наименования должностей лиц, проводивших проверку;
 - дата начала и дата окончания проверки;
 - все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным фактам нарушений;
 - сущность правонарушения, способ его совершения;
 - ссылки на документы и иные обстоятельства, подтверждающие факт нарушения законодательства с указанием нормативных правовых актов, требования которых нарушены;
- факты непредставления каких-либо документов;
- обобщенные выводы о результатах проверки.

Акт проверки составляется в трех экземплярах и подписывается всеми проверяющими. Первый и второй экземпляры акта вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются в органе внутренних дел (органе милиции). Третий экземпляр акта вручается представителю юридического лица (индивидуальному предпринимателю либо его представителю) под расписку с соответствующей отметкой в первом экземпляре акта проверки.

В случае отказа от получения акта проверки, а также при невозможности вручить акт проверки по иным обстоятельствам об этом делается отметка в акте проверки, удостоверенная подписями проверяющих, а экземпляр акта проверки направляется юридическому лицу (индивидуальному предпринимателю) для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания проверки.

Пример 2. Воспользуемся данными примера 1. Заполним акт проверки (см. форму на с. 22).

35

АКТ N —
ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ, ХОЗЯЙСТВЕННОЙ,
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ, ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Общество с ограниченной ответственностью "Ромашка",

ИНН 92535754354367

(полное и сокращенное наименование юридического лица,
фамилия, имя, отчество лица, осуществляющего
предпринимательскую деятельность без образования
юридического лица, ИНН)

административное здание (офис),

торговый зал ООО "Ромашка"

25 января 2006 г.

(место проведения проверки) (дата составления акта)
старшим оперуполномоченным ОБЭП капитаном мил.
Нами (мною), -----

Ивановым А.В., оперуполномоченным ОБЭП капитаном мил.

Соколовым П.И., оперуполномоченным УНП ст. л-том мил.

Мальцевым Л.М.

(специальные(ое) звания(е), Ф.И.О., должности(ь),
лиц(а), проводивших(его) проверку)

24 января б 33

на основании постановления от "---" ----- 200- г. N -- проведена
проверка финансовой, хозяйственной, предпринимательской, торговой
деятельности:

в качестве средств фиксации при осмотре административного

помещения применялась фотосъемка в соответствии с требованиями

п. 7 Приказа МВД России от 02.08.2005 N 636

(отметка о применении технических средств фиксации
данных и полученных при этом материалах)

25 января 2006 25 января 2006

Проверка начата ----- г., окончена ----- г.

В процессе проверки выявлено осуществление предпринимательской
деятельности в области косметологии и оказание соответствующих
услуг населению без наличия надлежащей лицензии в нарушение
Закона РФ от 08.08.2001 N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных
видов деятельности".

Приводятся факты правонарушений в соответствии с требованиями,
изложенными в Инструкции, а также иные сведения (при
необходимости).

По результатам настоящей проверки установлено: -----
000 "Ромашка" предпринимательской деятельности без специального
разрешения (лицензии) в период с 01.09.2005 по 01.01.2006

Подписи сотрудников милиции:

Иванов А.В.

Иванов

Соколов П.И.

(подпись)
Соколов

Мальцев Л.М.

(подпись)
Мальцев

(подпись)

Копию акта получил
генеральный директор 000 "Ромашка" Сахаров О.К.

Сахаров

(подпись)

Отметка об отказе от получения акта
или о направлении по почте

Первый и второй экземпляры акта вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются в органах милиции.

Третий экземпляр акта вручается ООО "Ромашка" или его представителю под расписку с соответствующей отметкой в первом экземпляре акта проверки.

В случае отказа от получения акта проверки, а также при невозможности вручить акт проверки по иным обстоятельствам об этом делается отметка в акте проверки, удостоверенная подписями проверяющих. При этом экземпляр акта проверки направляется ООО "Ромашка" для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания проверки.

Акт составляется также и по результатам проведения ревизии финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности.

Также как и в акте по результатам проверки, в акте ревизии отражаются все выявленные нарушения законодательства, а также иные имеющие значение обстоятельства. Акт ревизии составляется и в том случае, если нарушения законодательства не выявлены.

Акт ревизии должен состоять из трех частей: общей, описательной и итоговой.

В общей части акта ревизии отражаются обобщенные сведения о проведенной ревизии, а также указываются:

- полное и сокращенное наименование юридического лица (индивидуального предпринимателя);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- место проведения ревизии;
- специальные звания, фамилии, имена, отчества, наименования должностей лиц, проводивших ревизию;
- период, за который проведена ревизия;
- дата начала и дата окончания ревизии;
- фамилии, имена и отчества представителей юридического лица (индивидуального предпринимателя либо его представителя). Если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе этих лиц, то их перечень приводится с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности;
- место регистрации юридического лица (индивидуального предпринимателя), а также места осуществления финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности (указывается в случае осуществления деятельности не по месту регистрации);
- сведения о государственной регистрации, о постановке на учет в налоговом органе, об открытых в банках расчетных и валютных счетах, о принятой учетной политике;
- документальное подтверждение наличия права на осуществление лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);
- документальное подтверждение фактически осуществляемых видов деятельности, в том числе запрещенных законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии.

Описательная часть акта ревизии должна комплексно отражать все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным фактам нарушений. В этой части обязательно отражается: сущность нарушения законодательства, способ его совершения, период финансово-хозяйственной деятельности либо хозяйственной операции, к которому (к которой) данное нарушение относится, ссылки на документы и иные обстоятельства, подтверждающие наличие нарушения с указанием нормативных правовых актов, требования которых нарушены, а также факты непредставления каких-либо документов.

В итоговой части акта ревизии отражаются выводы о результатах ревизии.

Акт ревизии составляется в трех экземплярах и подписывается всеми проверяющими. Первый и второй экземпляры акта ревизии вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются в органе внутренних дел (органе милиции). Третий экземпляр акта вручается юридическому лицу (индивидуальному предпринимателю либо его представителю) под расписку с отметкой в первом экземпляре акта ревизии. В случае отказа от получения акта

ревизии, а также при невозможности вручить акт ревизии по иным обстоятельствам об этом делается отметка в акте ревизии, удостоверенная подписями проверяющих, а экземпляр акта ревизии направляется юридическому лицу (индивидуальному предпринимателю) для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания ревизии.

Пример 3. У индивидуального предпринимателя Монахова Д.М. провели ревизию.

По результатам которой согласно п. 21 Инструкции N 636 сотрудниками милиции составляется акт ревизии в трех экземплярах, который подписывается всеми проверяющими (см. форму на с. 26).

23

АКТ N —
РЕВИЗИИ ФИНАНСОВОЙ, ХОЗЯЙСТВЕННОЙ,
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ, ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Индивидуального предпринимателя Монахова Д.М., ИНН 56476523487612

(полное и сокращенное наименование юридического лица,
фамилия, имя, отчество лица, осуществляющего
предпринимательскую деятельность без образования
юридического лица, ИНН)

торговый зал магазина, его бухгалтерия 31 января 2006 г.

(место проведения ревизии) (дата составления акта)

старшим оперуполномоченным УНП УВД Калужской обл.

Нами (мною), -----

капитаном мил. Камышевым Л.С, специалистом отдела

документальных проверок и ревизий УНП УВД Калужской обл.

ст. л-том мил. Ершовым В.Д.

(специальные(ое) звания(е), Ф.И.О., должности(ь),
лиц(а), проводивших(его) ревизию)

27 января 6 35

на основании постановления от "---" ----- 200- г. N -- проведена
ревизия финансовой, хозяйственной, предпринимательской, торговой
деятельности:

индивидуального предпринимателя Монахова Д.М.

01 июля 2005 г. 01 января 2006 г.

за период с-----по-----

(отметка о применении технических средств фиксации
данных и полученных при этом материалах)

1. Общая часть

31 января 2006

31 января 2006

1.1. Ревизия начата-----г., окончена-----г.

1.2. Лицами, ответственными за финансово-хозяйственную
деятельность в проверяемом периоде, являлись:
индивидуальный предприниматель Монахов Д.М.

(наименование должности, Ф.И.О.)
бухгалтер Смирнова Е.В.

(наименование должности, Ф.И.О.)

1.3. Юридический адрес:
248600, г. Калуга, ул. Баженова, д. 14

Место осуществления финансово-хозяйственной деятельности

(указывается в случае осуществления деятельности
не по месту регистрации)

Индивидуальный предприниматель Монахов Д.М.

1.4. -----
(наименование юридического лица, данные лица, осуществляющего
предпринимательскую деятельность без образования юридического
лица)

Е 015567 07 июня 2005

имеет лицензию N-----от "-----"-----г.,
Администрацией г. Калуги
выданную -----

(наименование органа, выдавшего лицензию)

на осуществление -----

(указывается лицензируемый вид деятельности и приводятся
данные о наличии всех лицензий на право осуществления
отдельных видов деятельности, а также сроки начала и
окончания действия лицензии)

1.5. Фактически за проверяемый период юридическое(ие) лицо(а),
лицо(а), осуществляющее предпринимательскую деятельность без
образования юридического лица, осуществляло(ли):
торговую деятельность

(указываются виды деятельности)
расчетный счет

1.6. Сведения о счетах в банках: -----
45009086700000000045 в ОАО "Сбербанк", филиал Среднерусского банка

ОСБ 8606 г. Калуга

учетная политика сформирована
1.7. Учетная политика: -----
в соответствии с законодательством Российской Федерации

1.8. Виды деятельности, запрещенные действующим законодательством:
не осуществлял виды деятельности, запрещенные законодательством

2. Описательная часть

Ревизия проводилась на выборочной основе и включала в себя
изучение документальных данных, подтверждающих значение и

раскрытие в налоговой отчетности информации о методах финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и ведения первичного учета, правил подготовки налоговой отчетности. Установлены нарушения в ведении налогового учета, выразившиеся в отсутствии у индивидуального предпринимателя журналов полученных и выставленных счетов-фактур, обязанность ведения которых установлена ст. 169 НК РФ.

Приводятся документально подтвержденные факты правонарушений в соответствии с требованиями, изложенными в Инструкции.

3. Итоговая часть

3.1. По результатам настоящей ревизии учет за установлено: -----
проверяемый период велся с нарушением порядка, установленного
законодательством

Подписи сотрудников милиции:

Камышев Л.С.

Камышев

(подпись]

Ершов В.Д.

Ершов

(подпись]

(подпись]

Копию акта получил

Индивидуальный предприниматель Монахов Д.М.

Монахов

(подпись]

Отметка об отказе от получения акта
или о направлении по почте

Первый и второй экземпляры акта ревизии вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются в органе внутренних дел (органе милиции).

Третий экземпляр акта вручается индивидуальному предпринимателю Монахову Д.М. либо его представителю под расписку с отметкой в первом экземпляре акта ревизии.

В случае отказа от получения акта ревизии, а также при невозможности вручить его по иным обстоятельствам об этом в акте делается отметка, удостоверенная подписями проверяющих, а его экземпляр направляется индивидуальному предпринимателю для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания ревизии.

По результатам проверки, ревизии принимается одно из следующих решений:

- о составлении рапорта об обнаружении признаков преступления с последующим принятием решения в порядке, предусмотренном ст. ст. 144 и 145 Уголовно-процессуального кодекса РФ;

- о направлении материалов проверки для рассмотрения в порядке, предусмотренном ст. ст. 144 и 145 Уголовно-процессуального кодекса РФ (данные нормы определяют порядок реагирования дознавателя, органа дознания, следователя и прокурора на сообщения о преступлении, а также принимаемые в связи с этим решения);
- о возбуждении дела об административном правонарушении и рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;
- о передаче материалов по подведомственности, в том числе для решения вопроса о рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;
- о завершении проверки в связи с тем, что не были установлены факты нарушения законодательства.

При рассмотрении вопроса о порядке фиксации проведенной проверки необходимо обратить внимание на положения Федерального закона "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)".

Применение данного Закона к рассматриваемым отношениям не является однозначным. В соответствии с п. 3 ст. 1 он не применяется к отношениям, связанным с проведением "оперативно-розыскных мероприятий, дознания, предварительного следствия, прокурорского надзора и правосудия". Как следует из рассмотренных положений Закона, само по себе проведение проверки органами милиции не является оперативно-розыскным мероприятием (несмотря на то что проверка может сопровождаться отдельными оперативно-розыскными мероприятиями), а также не относится и к другим названным действиям, поэтому указанное ограничение не должно применяться (если, конечно, проверка фактически не подменяется оперативно-розыскными мероприятиями).

Согласно п. 5 ст. 9 этого Закона юридические лица и индивидуальные предприниматели ведут журнал учета мероприятий по контролю (журнал должен быть прошит, пронумерован и удостоверен печатью юридического лица или индивидуального предпринимателя).

В журнале учета мероприятий по контролю должностным лицом органа государственного контроля (надзора) производится запись о проведенном мероприятии по контролю, содержащая сведения о наименовании органа государственного контроля (надзора), дате, времени проведения мероприятия по контролю, о правовых основаниях, целях, задачах и предмете мероприятия по контролю, о выявленных нарушениях, о составленных протоколах об административных правонарушениях и о выданных предписаниях, а также указываются фамилия, имя, отчество, должность лица (лиц), осуществившего мероприятие по контролю, и его (их) подпись.

При отсутствии журнала учета мероприятий по контролю в акте, составляемом по результатам проведенного мероприятия по контролю, делается соответствующая запись.

Права и обязанности налогоплательщика

Обязанности налогоплательщика в рамках данных процедур зависят от тех действий, которые совершаются сотрудниками милиции. Общая же обязанность налогоплательщика состоит в выполнении всех законных требований, предъявляемых сотрудниками милиции.

Так, если в рамках проверки запрашиваются документы, налогоплательщик обязан их представить.

Вместе с этим необходимо отметить, что исполнять нужно лишь законные требования органов милиции. Возьмем, к примеру, случай, когда сотрудник милиции решил изъять контрольно-кассовый аппарат в рамках ст. 15 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности". Однако в рассмотренной ситуации это действие являлось незаконным, поскольку не было направлено на выявление или раскрытие преступления - просто в силу того, что возможные нарушения могли квалифицироваться как административный проступок.

Другой пример - к налогоплательщику пришли сотрудники милиции, чтобы осмотреть помещение. В связи с отсутствием генерального директора они опечатали сейф организации. Однако таких прав сотрудникам милиции в рамках рассмотренных мероприятий не предоставляется, поэтому налогоплательщик, деятельность которого в результате этого была ограничена, не мог продолжать пользоваться сейфом.

Важно обратить внимание и на следующее. Получая информацию о деятельности компании у ее налогоплательщика, сотрудники органов внутренних дел предупреждают о праве, зафиксированном в п. 1 ст. 51 Конституции РФ. В соответствии с этой статьей "никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом". Однако при этом делается оговорка, что

объяснения берутся о деятельности компании, а не о ее должностных лицах, поэтому данное право в такой ситуации неприменимо. Такая позиция не совсем верна - в результате оценки деятельности компании к ответственности могут быть привлечены именно ее должностные лица, поэтому физическое лицо может не говорить о тех действиях и решениях компании, которые были произведены с его участием.

Если законные требования сотрудников милиции не будут исполнены, то это может рассматриваться как административное нарушение, предусмотренное ст. 19.3. Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Вообще надо сказать, что права налогоплательщика не закреплены в виде отдельного перечня. Базовыми правами, связанными со всеми возможными действиями сотрудников милиции, являются получение информации об основании и повод, в связи с которыми происходит ограничение прав налогоплательщика (ст. 5 Закона о милиции).

Налогоплательщик также вправе знакомиться с документами и материалами, в которых непосредственно затрагиваются его права и свободы. Если налогоплательщик считает, что действия сотрудников милиции привели к нарушению его прав, он может обжаловать эти действия в суде.

Что касается конкретных проверок, то налогоплательщик имеет право:

- присутствовать при совершении всех действий сотрудников милиции, если эти действия происходят в его помещениях;
- знакомиться и получать копии всех документов, обосновывающих действия сотрудников милиции (постановления и пр.);
- проверять личность присутствующих сотрудников милиции;
- должностное лицо может не давать объяснения по вопросам, относящимся непосредственно к его деятельности;
- знакомиться со всеми протоколами, составляемыми в процессе совершения тех или иных действий. При изучении протокола налогоплательщик может изложить свое несогласие путем дачи обоснованного письменного объяснения или отказаться от подписи в протоколе (в случае явных нарушений, допущенных работниками милиции в процессе проверки). Однако налогоплательщик обязан подписать протокол, подтвердив факт того, что он его получил. При отказе сотрудник милиции делает в протоколе соответствующую отметку. Налогоплательщик имеет право:
- давать комментарии в отношении совершаемых действий;
- обжаловать совершаемые сотрудниками милиции действия;
- пользоваться правовой помощью адвокатов;
- не выполнять незаконные требования сотрудников милиции и т.д.

К сожалению, в ряде случаев, учитывая силовой характер действий сотрудников милиции, налогоплательщик фактически не может противостоять совершаемым действиям, даже если эти действия будут противоречить законодательству (например, зачастую пришедшие сотрудники милиции запрещают работникам организации выходить из своих комнат или же покидать офис). В такой ситуации можно лишь порекомендовать следить за правильным отражением всех совершаемых действий для того, чтобы затем можно было обжаловать их в вышестоящий орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Также было бы целесообразно, чтобы при совершении всех действий сотрудниками милиции от организации присутствовал бы юрист, который имеет возможность оценить законность того или иного действия.

Возможные последствия для налогоплательщика

Если при проведении проверки были выявлены какие-либо нарушения законодательства, то единственно возможное последствие этого - привлечение организации к административной ответственности и уплата административного штрафа.

Административные нарушения и санкции за них

Нарушение	Статья КоАП РФ	Санкции
Фирма нарушила правила регистрации транспортных средств, механизмов и установок	Статья 19.22	Штраф с должностных лиц от 100 до 300 руб., с фирмы - от 1000 до 3000 руб.

Фирма продает товары без информации об изготовителе или без применения ККТ	Статья 14.5	Штраф с продавцов от 1500 до 2000 руб., с должностных лиц -от 3000 до 4000 руб., с фирмы - от 30 000 до 40 000 руб.
Фирма нарушила правила продажи алкогольной продукции	Пункт 3 статьи 14.16	Штраф с должностных лиц от 3000 до 4000 руб., с фирмы - от 30 000 до 40 000 руб.
Фирма превысила лимит остатка кассы	Статья 15.1	Штраф с должностных лиц от 4000 до 5000 руб., с фирмы - от 40 000 до 50 000 руб.
Фирма нарушила санитарные нормы	Статья 6.3	Штраф с должностных лиц от 500 до 1000 руб., с фирмы - от 10 000 до 20 000 руб.
Фирма работает без государственной регистрации	Пункт 1 статьи 14.1	Штраф с фирмы от 500 до 2000 руб.
Фирма работает без лицензии (если она обязательна)	Пункт 2 статьи 14.1	Штраф с должностных лиц от 4000 до 5000 руб., с фирмы - от 40 000 до 50 000 руб.
Фирма нарушила правила обязательной сертификации продукции	Пункт 2 статьи 19.19	Штраф с должностных лиц от 1000 до 2000 руб., с фирмы - от 20 000 до 30 000 руб. Плюс конфискация предметов, на которые нет сертификатов
Фирма обманывает потребителей (обмер, обвес, обсчет)	Статья 14.7	Штраф с продавцов от 1000 до 2000 руб., с должностных лиц - от 1000 до 2000 руб., с фирмы - от 10 000 до 20 000 руб.
Фирма подделывает документы, печати, штампы	Статья 19.23	Штраф с фирмы от 30 000 до 40 000 руб. Плюс конфискация оборудования

Никаких финансовых санкций (за исключением штрафа) к организации не применяется (ни недоимка, ни пени, ни штрафные санкции по Налоговому кодексу РФ не взыскиваются).

В то же время в отношении должностных лиц юридического лица в связи с выявленными нарушениями может быть возбуждено уголовное дело (см. таблицу на с. 34).

Уголовная ответственность за налоговые нарушения

Преступление (статья Уголовного кодекса РФ)	Наказание				
	штраф		арест	лишение свободы	испра- витель- ные работы
в рублях	в размере дохода, полученного за период				
Уклонение от уплаты налогов на сумму более 500 000 руб.	100 000- 300 000	1 - 2 года	4 - 6 мес.	До 2 лет	

(ч. 1 ст. 199 УК РФ)					
Уклонение от уплаты налогов на сумму более 500 000 руб., совершенное группой лиц (ч. 2 ст. 199 УК РФ)	200 000 - 500 000	1 - 3 года		До 6 лет	
Уклонение от уплаты суммы налогов и сборов на сумму более 2 500 000 руб. (ч. 2 ст. 199 УК РФ)	200 000 - 500 000	1 - 3 года		До 6 лет	
Неисполнение обязанностей налоговых агентов по перечислению налогов на сумму более 500 000 руб. (ч. 1 ст. 199.1 УК РФ)	100 000-300 000	1 - 2 года	4 - 6 мес.	До 2 лет	
Неисполнение обязанностей налоговых агентов по перечислению налогов на сумму более 2 500 000 руб. (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ)	200 000 - 500 000	2 - 5 лет		До 6 лет	
Изготовление контрафактной продукции, когда правообладателю нанесен ущерб в размере более 50 000 руб. (ст. 146 УК РФ)	До 200 00	До 18 мес.		До 2 лет	От 180 до 240 часов
Изготовление контрафактной продукции, когда правообладателю нанесен ущерб в особо крупном размере - более 250 000 руб. (ст. 146 УК РФ)		До 3 лет		До 5 лет плюс штраф до 500 000 руб.	
Незаконное предпринимательство, когда нанесен ущерб в крупном размере (не менее 250 000 руб.) или	До 300 00	До 2 лет	4 - 6 мес.		От 180 до 240 часов

получен доход в особо крупном размере (не менее 250 000 руб.) (ст. 171 УК РФ)					
Незаконное предпринимательство, когда преступление совершено организованной группой, преступники получили доход в особо крупном размере - не менее 1 000 000 руб.	От 100 000 до 500 000	1 - 3 года		До 5 лет со штрафом до 80 000 руб.	

Такие последствия делают положения налогоплательщика двояким.

С одной стороны, никаких финансовых санкций к нему не применяется, что лишает его возможности обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным вынесенного решения. С другой стороны, должностные лица юридического лица становятся участниками судебного разбирательства. Если же в рамках этого разбирательства возникнет вопрос о толковании нормы налогового законодательства, то этот вопрос будет рассматривать судья по уголовному делу.

Между тем основная масса налоговых споров (особенно тех, в которых участниками являются юридические лица) рассматривается системой арбитражных судов Российской Федерации. Причем рассмотрением этих дел занимаются специально выделенные составы, в которые входят судьи, специализирующиеся на этой категории споров. В результате этого арбитражные суды накопили огромный опыт рассмотрения налоговых споров, что дает основание рассчитывать на обоснованное и квалифицированное рассмотрение возникшего спора. В отличие от арбитражных судов суды общей юрисдикции практически не занимаются налоговыми делами, а основная масса относящихся к ним споров касается налогообложения физических лиц. Таким образом, вероятность того, что судья народного суда сможет вникнуть в суть вменяемых милицией претензий и, как следствие, вынести справедливое решение, крайне мала.

Учитывая данное обстоятельство, органы милиции фактически вынуждают налогоплательщика-организацию уплатить налоги в бюджет, шантажируя возможным привлечением его должностных лиц к ответственности за совершенные нарушения.

Единственным шагом, который необходимо предпринять в такой ситуации, являются действия, направленные на перевод спора в систему арбитражных судов.

Например, при возникновении спорного вопроса с милицией налогоплательщик обращается с запросом в налоговый орган. Если полученный отрицательный ответ будет отвечать признакам решения налогового органа, то налогоплательщик получит возможность обжаловать этот документ в арбитражном суде.

Если ответ налоговой инспекции нельзя обжаловать, можно добровольно уплатить налоги, представив уточненную налоговую декларацию и заявление на возврат налога. Отказ налогового органа также может быть основанием для обращения в арбитражный суд.

Таким образом, проверки, которые могут проводиться сотрудниками милиции, являются достаточно своеобразной формой контроля над деятельностью налогоплательщиков (причем формально эти действия не рассматриваются в качестве налогового контроля, поскольку не регламентируются Налоговым кодексом РФ). Однако понять отличие этой формы от той, которая предусматривается налоговым законодательством, можно лишь путем сравнения основных норм, регулирующих эту процедуру (см. таблицу на с. 36).

Сравнение налоговых и милицейских проверок

Показатель	Налоговые проверки	Проверки милиции
------------	--------------------	------------------

Срок проведения проверки	Выездные проверки - до 2 месяцев с возможностью продления на 1 месяц (+ 1 месяц на каждое обособленное подразделение). Камеральные проверки - в течение 3 месяцев. Однако фактически временные ограничения не действуют	Не более 30 дней, но период проведения оперативно-розыскных мероприятий не ограничен
Основания проведения	График проверок, сдача документов в инспекцию, реорганизация	Поступившие сведения о совершенном или готовящемся правонарушении
Место проведения	Выездные - на территории налогоплательщика. Камеральные - по местонахождению налогового органа	По усмотрению сотрудников милиции
Документ, на основании которого проводится проверка	Решение руководителя (заместителя) налоговой инспекции	Постановление начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя. Однако большинство оперативно-розыскных мероприятий может проводиться без какого-либо обосновывающего документа
Проверяемый период	3 года, предшествующие году проведения проверки	Без ограничений. Единственным ограничением может считаться лишь давность привлечения к уголовной ответственности (до 10 лет)
Пределы проверки	Проверяемые налоги и проверяемый период указываются в решении о проведении проверки	Постановление не содержит пределов, ограничивающих проверяемый объем
Выполняемые действия	- исследование документов; - инвентаризация имущества; - осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений, используемых для извлечения дохода	- исследование документов; - осмотр производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, других мест хранения и использования имущества; - досмотр транспортных средств;

		- изъятие отдельных образцов сырья, продукции и товаров; - оперативно-розыскные мероприятия
Права налогоплательщика	Определены в Налоговом кодексе РФ	Четко не выделены
Составление акта проверки	Практически не лимитировано	Осуществляется в течение 30 дней с момента начала проверки
Вынесение решения	С участием налогоплательщика (при представлении возражений в установленный срок)	Без участия налогоплательщика
Последствия при обнаружении нарушений	Взыскание налога, пеней, привлечение к налоговой, административной ответственности	Привлечение к административной, уголовной ответственности (в случае наличия квалифицирующих признаков)

2.1.2. Расследование уголовных дел

Одна из основных задач милиции - выявление и раскрытие преступлений (ст. 2 Закона о милиции). Применительно к рассматриваемой теме это, конечно, касается налоговых преступлений. Они перечислены в следующих статьях Уголовного кодекса РФ:

- в ст. 198 - уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица, если оно не представило налоговую декларацию или иные документы или же указало в них заведомо ложные сведения, совершенное в крупном размере или особо крупном размере;
- в ст. 199 - уклонение от уплаты налогов или сборов с организации, которая не представила налоговую декларацию или иные документы или же включила в них заведомо ложные сведения, совершенное в крупном размере или особо крупном размере;
- в ст. 199.1 - неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов или сборов, совершенное в крупном размере.

При этом в каждом из названных случаев неуплата налога будет признаваться преступлением лишь в случае, когда органом милиции уже доказан умысел за неуплату налога. Если руководитель или главный бухгалтер допустил недоплату налога по неосторожности, привлечь их к уголовной ответственности нельзя (см. Постановление Конституционного суда РФ от 27 мая 2003 г. N 9-П).

Нормативное обоснование действий

Основным документом, регламентирующим порядок и условия деятельности сотрудников милиции в рамках расследования уголовных дел, является Уголовно-процессуальный кодекс РФ.

Полномочия сотрудников МВД и виды проводимых мероприятий

В большинстве случаев основанием для возбуждения уголовных дел становятся:

- решения, вынесенные налоговыми органами в результате проведения налоговых проверок в соответствии с п. 3 ст. 32 Налогового кодекса РФ;

результаты проверки органами милиции финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности на основании п. 25 ст. 11 Закона о милиции.

Таким образом, в момент возбуждения уголовного дела у соответствующих должностных лиц уже имеется достаточно полная информация о допущенных нарушениях, их характере и последствиях. Это означает, что с материалами налоговой проверки следователю были переданы все основные документы, относящиеся к допущенному правонарушению и подтверждающие его.

Но, чтобы привлечь лицо к уголовной ответственности, необходимо доказать умысел должностных лиц, поэтому расследование милиции при наличии возбужденного уголовного дела направлено не столько на выявление нарушений (они уже выявлены), а на их закрепление и определение субъективной стороны этих деяний (умысел или неосторожность).

Как правило (особенно по спорам, возникшим в результате налоговых проверок, проведенных налоговыми органами), до возбуждения уголовного дела органы милиции проводят оперативно-розыскные мероприятия (опросы потенциальных участников уголовного процесса). Только по результатам этих опросов принимается решение о необходимости дальнейшей проверки деятельности налогоплательщика (в рамках возбужденного уголовного дела) или об отсутствии оснований для уголовного расследования.

В соответствии со ст. 150 УПК РФ предварительное расследование по этой категории дел производится в форме предварительного следствия. Эти мероприятия производят следователи органов внутренних дел.

При этом предварительное расследование производится "по месту совершения деяния, содержащего признаки преступления" (п. 1 ст. 152 УПК РФ), то есть по местонахождению юридического лица.

Предварительное расследование начинается с момента возбуждения уголовного дела, о чем следователь, дознаватель, орган дознания выносят соответствующее постановление, которое должно быть согласовано с прокурором. После производства неотложных следственных действий и не позднее 10 суток со дня возбуждения уголовного дела орган дознания направляет уголовное дело прокурору. С этого момента все действия по уголовному делу, а также все оперативно-розыскные мероприятия могут проводиться только по поручению следователя.

В соответствии со ст. 162 УПК РФ предварительное следствие по уголовному делу должно быть закончено в срок, не превышающий двух месяцев со дня его возбуждения. В этот срок включается время со дня возбуждения уголовного дела и до дня его направления прокурору с обвинительным заключением или постановлением о передаче уголовного дела в суд для рассмотрения вопроса о применении принудительных мер медицинского характера либо до дня вынесения постановления о прекращении производства по уголовному делу (в это время не включается приостановление дела). В некоторых случаях срок предварительного следствия может быть продлен до 6 месяцев (прокурором района, города и приравненным к нему военным прокурором и их заместителями). По делам, расследование которых представляет особую сложность, срок предварительного следствия может быть продлен прокурором субъекта Российской Федерации и приравненным к нему военным прокурором, а также их заместителями до 12 месяцев (дальнейшее продление допускается в исключительных случаях Генеральным прокурором Российской Федерации или его заместителями).

Для выяснения обстоятельств уголовного дела в процессе предварительного следствия осуществляются следственные действия. Эти действия производятся на основании постановления следователя (например, обыск) либо на основании судебного решения (например, наложение ареста). Между тем следует отметить, что следственные действия, производимые на основании судебного решения, практически не используются при расследовании налоговых преступлений.

Производство следственного действия в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Следователь, привлекая к участию в следственных действиях участников уголовного судопроизводства, удостоверяется в их личности, разъясняет им права, ответственность, а также порядок производства соответствующего следственного действия. При производстве следственных действий могут применяться технические средства и способы обнаружения, фиксации и изъятия следов преступления и вещественных доказательств. Помимо участников уголовного судопроизводства следователь вправе привлечь к участию в следственном действии должностное лицо органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность, о чем делается соответствующая отметка в протоколе.

Либо в процессе следственного действия, либо непосредственно после его окончания составляется протокол. Протокол может быть написан от руки или изготовлен с помощью технических средств. При производстве следственного действия могут также применяться стенографирование, фотографирование, киносъемка, аудио- и видеозапись. Стенограмма и стенографическая запись, фотографические негативы и снимки, материалы аудио- и видеозаписи хранятся в уголовном деле.

В протоколе указываются:

- место и дата производства следственного действия, время его начала и окончания с точностью до минуты;
- должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол;
- фамилия, имя и отчество каждого лица, участвовавшего в следственном действии, а в необходимых случаях его адрес и другие данные о его личности.

В протоколе описываются процессуальные действия в том порядке, в каком они производились, выявленные при их производстве существенные для данного уголовного дела обстоятельства, а также излагаются заявления лиц, участвовавших в следственном действии.

Следователь предъявляет протокол для ознакомления всем лицам, участвовавшим в следственном действии. При этом указанным лицам разъясняется их право делать подлежащие внесению в протокол замечания о его дополнении и уточнении. Все внесенные замечания о дополнении и уточнении протокола должны быть оговорены и удостоверены подписями этих лиц. Все указанные лица подписывают протокол, к которому также прилагаются фотографические негативы и снимки, киноленты, диапозитивы, фонограммы допроса, кассеты видеозаписи, носители компьютерной информации, чертежи, планы, схемы, слепки и оттиски следов, выполненные при производстве следственного действия.

В случае отказа участника следственного действия подписать протокол следственного действия следователь вносит в него соответствующую запись, которая удостоверяется подписью следователя, а также подписями защитника, законного представителя, представителя или понятых, если они участвуют в следственном действии.

При проведении следственных действий УПК РФ предусматривает привлечение понятых (не менее двух), которые вызываются для удостоверения факта производства следственного действия, его хода и результатов.

В ходе проведения предварительного следствия в рамках расследования налоговых преступлений производятся следующие следственные действия:

- осмотр помещений, предметов и документов (ст. 176 УПК РФ);
- обыск (ст. 182 УПК РФ);
- выемка (ст. 183 УПК РФ);
- допрос (ст. 187 УПК РФ);
- судебная экспертиза (ст. 195 УПК РФ).

Оформление результатов проверок

По результатам расследования следователь выносит постановление о прекращении уголовного дела или же обвинительное заключение.

После этого обвиняемый может ознакомиться со всеми материалами уголовного дела. А следователь передает обвинительное заключение прокурору, который в течение пяти суток принимает по нему одно из следующих решений:

- 1) об утверждении обвинительного заключения и о направлении уголовного дела в суд. Прокурор может составить новое обвинительное заключение;
- 2) о прекращении уголовного дела либо уголовного преследования в отношении отдельных обвиняемых полностью или частично;
- 3) о возвращении уголовного дела следователю для производства дополнительного следствия или пересоставления обвинительного заключения и устранения выявленных недостатков со своими письменными указаниями;
- 4) о направлении уголовного дела вышестоящему прокурору для утверждения обвинительного заключения, если оно подсудно вышестоящему суду.

Права и обязанности налогоплательщика

В ходе расследования уголовного дела налогоплательщик - юридическое лицо не имеет каких-либо прав или обязанностей, поскольку он не является участником налогового

разбирательства. При расследовании уголовного дела определяется факт неуплаты налогов, а также степень и характер вины его должностных лиц.

Между тем отдельные следственные действия могут затрагивать интересы самой организации (например, производство обыска или выемки), поэтому при их производстве налогоплательщик вправе требовать соблюдения тех процедур проведения этих мероприятий, которые закреплены в Уголовно-процессуальном кодексе РФ (достаточно распространенным в рамках таких уголовных дел является допрос должностных лиц юридического лица, не привлекаемых к ответственности, однако с формальной точки зрения эти следственные действия совершаются в отношении конкретных должностных лиц, но не организации).

С другой стороны, при появлении следователей в помещении юридического лица последнее обязано совершить все необходимые действия, которые требуются для выполнения следственных действий.

Естественно, что правом налогоплательщика в этой ситуации будет являться выполнение только законных требований, исходящих от сотрудников милиции.

Конкретный же объем прав будет зависеть от проводимого следственного действия.

Например, если к налогоплательщику приходят сотрудники милиции с постановлением на производство обыска, то без присутствия следователя данное действие не может быть исполнено.

Таким образом, помните, что любые требования, предъявляемые пришедшими должностными лицами, будут являться в этом случае незаконными.

Поскольку само расследование налогового правонарушения, а соответственно, и совершаемые следственные действия направлены в первую очередь на обнаружение в действиях конкретных должностных лиц организации состава налогового преступления, то основные права в рамках уголовного процесса предоставлены именно им.

На разных стадиях уголовного процесса должностное лицо организации может рассматриваться в нескольких качествах.

1. Подозреваемый (ст. 46 УПК РФ) - лицо находится в этом качестве вплоть до предъявления обвинения. Очень часто после возбуждения уголовного дела следователь рассматривает генерального директора и главного бухгалтера (лица, которые могут нести ответственность в соответствии с уголовным законодательством по этим преступлениям) как свидетелей. Это дает возможность, с одной стороны, допрашивать этих лиц, а с другой - не исполнять обязательств и гарантий, предоставленных законом подозреваемому или обвиняемому (в частности, свидетель и его адвокат не могут знакомиться с материалами уголовного дела).

Подозреваемому предоставляются следующие права:

- знать, в чем он подозревается, и получить копию постановления о возбуждении против него уголовного дела либо копию протокола задержания, либо копию постановления о применении меры пресечения;
- давать объяснения и показания по поводу имеющегося в отношении его подозрения либо отказаться отдачи объяснений и показаний. При согласии подозреваемого дать показания он должен быть предупрежден о том, что его показания могут быть использованы в качестве доказательств по уголовному делу, в том числе и при его последующем отказе от них;
- пользоваться помощью защитника и иметь свидание с ним наедине и конфиденциально до первого допроса подозреваемого;
- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- давать показания и объяснения на родном языке или языке, которым он владеет;
- пользоваться помощью переводчика бесплатно;
- знакомиться с протоколами следственных действий, произведенных с его участием, и подавать на них замечания;
- участвовать с разрешения следователя или дознавателя в следственных действиях, производимых по его ходатайству, ходатайству его защитника либо законного представителя;
- приносить жалобы на действия (бездействие) и решения суда, прокурора, следователя и дознавателя;
- защищаться любыми незапрещенными средствами и способами.

2. Обвиняемый (ст. 47 УПК РФ) является лицом, в отношении которого вынесено постановление о привлечении его в качестве обвиняемого либо вынесен обвинительный акт.

Обвиняемый вправе:

- знать, в чем он обвиняется;

- получить копию постановления о привлечении его в качестве обвиняемого, копию постановления о применении к нему меры пресечения, копию обвинительного заключения или обвинительного акта;
- возражать против обвинения, давать показания по предъявленному ему обвинению либо отказаться от дачи показаний. При согласии обвиняемого дать показания он должен быть предупрежден о том, что его показания могут быть использованы в качестве доказательств по уголовному делу, в том числе и при его последующем отказе от этих показаний;
- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- давать показания и объясняться на родном языке или языке, которым он владеет;
- пользоваться помощью переводчика бесплатно;
- пользоваться помощью защитника, в том числе бесплатно, в случаях, предусмотренных законодательством;
- иметь свидания с защитником наедине и конфиденциально, в том числе до первого допроса обвиняемого, без ограничения их числа и продолжительности;
- участвовать с разрешения следователя в следственных действиях, производимых по его ходатайству или ходатайству его защитника либо законного представителя, знакомиться с протоколами этих действий и подавать на них замечания;
- знакомиться с постановлением о назначении судебной экспертизы, ставить вопросы эксперту и знакомиться с заключением эксперта;
- знакомиться по окончании предварительного расследования со всеми материалами уголовного дела и выписывать из уголовного дела любые сведения и в любом объеме;
- снимать за свой счет копии с материалов уголовного дела, в том числе с помощью технических средств;
- приносить жалобы на действия (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда и принимать участие в их рассмотрении судом;
- возражать против прекращения уголовного дела по "нереабилитирующим" основаниям;
- участвовать в судебном разбирательстве уголовного дела в судах первой, второй и надзорной инстанций, а также в рассмотрении судом вопроса об избрании в отношении его меры пресечения и в иных случаях, предусмотренных Кодексом;
- знакомиться с протоколом судебного заседания и подавать на него замечания;
- обжаловать приговор, определение, постановление суда и получать копии обжалуемых решений;
- получать копии принесенных по уголовному делу жалоб и представлений и подавать возражения на эти жалобы и представления;
- участвовать в рассмотрении вопросов, связанных с исполнением приговора;
- защищаться иными средствами и способами, не запрещенными УПК РФ.

Таким образом, при расследовании уголовных преступлений налогоплательщик - юридическое лицо практически лишен возможности выступать в качестве самостоятельного участника и доказывать отсутствие совершенного правонарушения. Чтобы подтвердить какие-то обстоятельства, юридическое лицо в рамках данного процесса действует исключительно через своих должностных лиц, выступающих в различных качествах как физические лица.

Возможные последствия для налогоплательщика

Расследование деятельности налогоплательщика, проводимое в рамках уголовного дела, не влечет за собой каких-либо непосредственных последствий для юридического лица. В результате этого расследования к нему не могут быть предъявлены ни требования в отношении выявленной недоимки, ни требования в отношении пеней или штрафных санкций.

Формальными участниками данного процесса являются лишь должностные лица. При этом принято считать, что такими лицами могут являться исключительно генеральный директор и главный бухгалтер организации. Действительно, в качестве исполнителей данного преступления могут выступать именно эти лица. В то же время другие лица также могут привлекаться к ответственности, являясь пособниками, подстрекателями (в таких качествах к ответственности могут привлекаться лица, которые, например, давали рекомендации действовать заведомо с нарушением налогового законодательства).

Кроме того, наличие возбужденного уголовного дела в отношении сотрудников организации является одним из средств, используемых государственными органами для понуждения компаний к уплате налогов. Даже если налогоплательщик уверен в отсутствии допущенных нарушений и намеревается обжаловать соответствующее решение в арбитражный

суд - это потребует достаточно длительного срока. Весь процесс рассмотрения дела в арбитражном суде занимает не меньше 6 - 7 месяцев (при простом споре, при отсутствии отложений слушания и пр.). Наряду с этим срок предварительного следствия по налоговым преступлениям (как и по всем другим) составляет два месяца. Таким образом, практически в любой подобной ситуации решение по судьбе уголовного расследования принимается без учета результатов арбитражного спора (в большинстве случаев процесс завершается на предварительной стадии после дачи объяснений до возбуждения уголовного дела).

Однако, понимая это, недобросовестные сотрудники органов милиции для повышения показателей результативности своей работы ставят результат уголовного дела в зависимость от добровольной уплаты налогоплательщиком спорной суммы.

Если целью недобросовестных сотрудников милиции в такой ситуации будет являться лишь понуждение к уплате налога, то уголовное дело в отношении должностных лиц прекращается. Это обстоятельство (уплата налога) рассматривается либо как подтверждение отсутствия умысла на неуплату налога либо прекращение дела происходит по правилам ст. 28 УПК РФ в связи с деятельным раскаянием.

Последнее основание для прекращения уголовного дела (несмотря на видимый положительный характер) является очень опасным. Уголовное дело по этому основанию прекращается судом, прокурором, следователем или дознавателем, если лицо, впервые совершившее преступление небольшой или средней тяжести, после совершения преступления добровольно явилось с повинной, способствовало раскрытию преступления, возместило причиненный ущерб или иным образом загладило вред, причиненный в результате преступления, и вследствие деятельного раскаяния перестало быть общественно опасным.

Опасность и неоднозначность данного основания прекращения уголовного дела обусловлен следующим.

Во-первых, физическое лицо в такой ситуации фактически соглашается с предъявленным обвинением. Это будет означать, что конкретное должностное лицо совершило преступление, но не привлекается к ответственности, поскольку причиненный обществу вред был заглажен. Если же впоследствии к этому лицу будут предъявлены аналогичные претензии (если оно будет продолжать заниматься аналогичной деятельностью, то вероятность этого достаточно велика), то оно будет рассматриваться в качестве рецидивиста, что будет являться отягчающим обстоятельством.

Во-вторых, при определенном взаимодействии между налоговой инспекцией и органами внутренних дел это может существенно осложнить процесс доказывания своей позиции в арбитражном суде. Ведь сложно отстоять собственную правоту, если должностное лицо, ответственное за принятие соответствующих решений, уже подтвердило, что его действия были направлены на умышленную неуплату налога.

Кроме того, необходимо учитывать, что прекращение уголовного дела по налоговому преступлению в связи с деятельным раскаянием является возможным, но не безусловным основанием прекращения уголовного дела. Поэтому факт уплаты налога налогоплательщиком не во всех случаях будет являться основанием для прекращения дела.

Таким образом, несмотря на отсутствие прямых негативных последствий от результатов проверки деятельности налогоплательщика в рамках уголовного дела, все неблагоприятные последствия могут возникнуть косвенно по результатам рассмотрения уголовного дела должностного лица компании.

2.2. Налоговые проверки

Помимо самостоятельных проверок, осуществляемых милицией, милиция также участвует и в классических налоговых проверках. Данная форма налоговых проверок является наиболее эффективной, поскольку позволяет объединить профессиональные навыки налоговых органов в исследовании документов и оценке результатов хозяйственной деятельности, а также навыки сотрудников органов внутренних дел в получении дополнительной информации.

Между тем в настоящий момент такие проверки происходят не так часто. Хотя именно совместное участие милиции и налоговых органов, на мой взгляд, позволило бы устранить многие проблемы, существующие у добросовестных налогоплательщиков, которые связаны с участием в цепочках сделок несуществующих компаний.

2.2.1. Нормативное обоснование действий

Участвовать в налоговых проверках сотрудникам органов внутренних дел позволяет ст. 36 Налогового кодекса РФ, а также нормы Налогового кодекса РФ, которые регламентируют порядок проведения налогового контроля. Аналогичная норма содержится и в ст. 33 Закона о милиции.

Кроме того, участие милиции в проводимых проверках регламентировано следующими подзаконными актами:

- Порядком назначения выездных налоговых проверок (Приложение к Приказу министра РФ по налогам и сборам от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318);
- Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок (Приложение к Приказу МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. NN 76, АС-3-06/37).

Одним из прав, принадлежащих налоговым органам, является возможность проведения налоговых проверок деятельности налогоплательщиков (пп. 2 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ). При этом пп. 12 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ разрешает налоговым органам "привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков".

2.2.2. Полномочия сотрудников МВД

В соответствии со ст. 36 Налогового кодекса РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с ними в выездных проверках.

Применительно к органам внутренних дел их участие в налоговых проверках предусматривается п. 33 ст. 11 Закона о милиции.

Это правило дополняется ст. 32 Налогового кодекса РФ, согласно которой налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать нарушение налогового законодательства, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел, чтобы решить вопрос о возбуждении уголовного дела.

Пунктом 35 ст. 11 Закона о милиции определено, что при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением налогового законодательства, милиция вправе проводить проверки организаций и физических лиц. Поскольку законодательством определены лишь две формы проверок, проводимых милицией, то в данном случае имеется в виду проверка совместно с налоговыми органами.

Несмотря на то что в Налоговом кодексе РФ нет ограничений в отношении видов проверок, в которых участвуют сотрудники милиции, фактически необходимость в совместных действиях возникает, лишь когда налоговая проверка проходит во взаимодействии с налогоплательщиком, то есть при выездной налоговой проверке. Исследование документов при камеральной проверке участия милиции не требует (хотя в некоторых случаях не исключается привлечение специализированных организаций МВД России, например для проведения экспертиз).

В соответствии с п. 2 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок выездные налоговые проверки проводятся налоговыми органами с участием органов внутренних дел с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах.

Несмотря на то что сотрудники двух ведомств участвуют в единой проверке, это обстоятельство не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции. Тем не менее функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы, то есть данная функция фактически возложена на налоговый орган.

Поводы для проведения этих проверок не отличаются от тех, которые обычно применяются налоговыми органами. Как правило, выездные налоговые проверки происходят согласно утвержденному графику.

Между тем в некоторых случаях проверка может быть инициирована и органом внутренних дел. Порядок направления соответствующих сведений в налоговый орган в такой ситуации определяется Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов для принятия по ним решения (Приложение к Приказу МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. NN 76, АС-3-06/37).

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в отношении организации, орган внутренних дел направляет материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения:

- в случае проведения органом внутренних дел проверки, ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона о милиции либо проверки при наличии достаточных данных, указывающих на признаки налогового преступления в соответствии с п. 35 ст. 11 Закона о милиции, - в десятидневный срок со дня подписания соответствующего акта проверки, ревизии;
- в случае если указанные действия не проводились - в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом РФ к полномочиям налоговых органов.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в отношении физического лица, орган внутренних дел направляет материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения:

- в случае проведения органом внутренних дел проверки, ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона о милиции либо проверки при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с п. 35 ст. 11 Закона о милиции, - в десятидневный срок со дня подписания соответствующего акта проверки, ревизии;
- в случае если указанные действия не проводились - в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом РФ к полномочиям налоговых органов.

В случаях возбуждения в отношении физического лица уголовного дела, отказа в возбуждении уголовного дела или его прекращения орган внутренних дел уведомляет об этом налоговый орган в трехдневный срок со дня вынесения постановления о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении.

Материалы, направляемые в налоговые органы, должны включать в себя:

- копию акта проверки организации (физического лица) при наличии признаков преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, либо акта ревизии или проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности с приложением копий соответствующих документов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

- иные документы, свидетельствующие о нарушениях законодательства.

Эти материалы направляются с сопроводительным письмом за подписью начальника (заместителя начальника) органа внутренних дел. Сопроводительное письмо должно содержать:

- полное наименование организации (ИНН/КПП) или Ф.И.О. физического лица (ИНН - при наличии), адрес местонахождения организации (адрес постоянного места жительства физического лица), а также места осуществления хозяйственной деятельности (указывается в случае осуществления организацией или физическим лицом своей деятельности не по месту государственной регистрации организации (постоянного места жительства физического лица));
- информацию о характере предполагаемых нарушений законодательства о налогах и сборах, принятие решения по которым относится к компетенции налоговых органов, изложение связанных с ним обстоятельств, выявленных органом внутренних дел;
- сведения о возбуждении уголовного дела либо об отказе в возбуждении уголовного дела в отношении физического лица (в случае, когда на момент направления материалов в налоговый орган решение о возбуждении уголовного дела либо об отказе в возбуждении уголовного дела в отношении физического лица не принято, данная информация направляется в налоговый орган дополнительным письмом).

Не позднее десяти дней с даты поступления материалов налоговый орган уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о принятом по ним решении:

- о назначении выездной налоговой проверки (с указанием планируемого срока начала ее проведения) или о планируемом проведении камеральной налоговой проверки с истребованием дополнительных сведений, получением объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов, а также проведением других действий по осуществлению налогового контроля в соответствии с Налоговым кодексом РФ;
- об отказе в проведении мероприятий налогового контроля (с указанием оснований данного отказа).

Основаниями для отказа налогового органа в принятии решения о проведении мероприятий налогового контроля по материалам, представленным органом внутренних дел, могут являться:

- отсутствие в представленных органом внутренних дел материалах фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах;
- наличие обстоятельств, препятствующих проведению выездной налоговой проверки (если период деятельности организации или физического лица, в котором согласно материалам органа внутренних дел были совершены налоговые правонарушения, ранее был проверен налоговым органом по соответствующим видам налогов (за исключением случаев реорганизации и ликвидации организации), а также если материалы органа внутренних дел свидетельствуют о налоговых правонарушениях, совершенных в период времени, выходящий за три календарных года деятельности организации или физического лица, непосредственно предшествовавших году, в котором может быть проведена выездная налоговая проверка);
- наличие обстоятельств, препятствующих проведению камеральной налоговой проверки (если период деятельности организации или физического лица, в котором согласно материалам органа внутренних дел были совершены налоговые правонарушения, выходит за рамки срока проведения камеральной налоговой проверки).

В случае отказа налогового органа в проведении мероприятий налогового контроля орган внутренних дел вправе направить материалы, свидетельствующие о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в вышестоящий налоговый орган с предложением рассмотреть вопрос об обоснованности данного отказа.

В случае проведения налоговой проверки без участия сотрудников органов внутренних дел налоговый орган уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о результатах проведенной проверки в десятидневный срок со дня принятия решения по результатам рассмотрения материалов выездной или камеральной налоговой проверки.

Порядок назначения совместной проверки практически не отличается от проверок, проводимых только сотрудниками налоговых инспекций. Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении (в случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

Данное решение оформляется в общем порядке в соответствии с Порядком назначения выездных налоговых проверок, утвержденным Приказом МНС России от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318. При этом в перечне сотрудников государственных органов, участвующих в проверке, указываются и сотрудники милиции.

Принимая решение о назначении выездной налоговой проверки, руководитель налогового органа должен учитывать общие ограничения, установленные ст. ст. 87 и 89 Налогового кодекса РФ:

1) не допускается назначение в течение одного календарного года двух и более выездных налоговых проверок налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) либо его филиала или представительства по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Назначение выездных налоговых проверок филиалов или представительств налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) может проводиться независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора - организации), а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может назначаться независимо от времени проведения предыдущей проверки;

2) запрещается назначение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка назначается в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или в порядке контроля вышестоящего налогового органа за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

3) выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), непосредственно предшествовавших году проведения проверки.

Если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносятся решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

По общему правилу участие в проверке сотрудников милиции не изменяет порядка ее назначения и целей ее проведения. Однако в случаях назначения выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение о проведении выездной проверки, то руководитель налогового органа (его заместитель) выносит решение о назначении новой выездной (повторной выездной) налоговой проверки по указанным налогам (сборам) с учетом требований ст. ст. 87 и 89 Налогового кодекса РФ, что соответствует общему порядку проведения проверок.

Чтобы привлечь сотрудников милиции к проводимой проверке, руководитель налогового органа (его заместитель) подготавливает мотивированный запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке, который может быть направлен в орган внутренних дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Основаниями для направления указанного мотивированного запроса могут являться:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров или сотрудников оперативных подразделений;
- назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 Налогового кодекса РФ;
- необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;
- необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа должен содержать:

- полное наименование организации (ИНН/КПП), фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН - при наличии), адрес местонахождения организации, место жительства физического лица; вопросы проверки (виды налогов (сборов), по которым проводится проверка); период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика - плательщика сбора, налогового агента, за который проводится проверка;
- изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке: описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, основанное на имеющейся у налогового органа информации;
- обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов или для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Если проверка назначена по результатам рассмотрения материалов о нарушениях налогового законодательства, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы; предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в налоговой проверке; предполагаемые сроки проведения проверки.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел направляет ему информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основаниями для отказа могут являться:

- отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях организациями и физическими лицами налогового законодательства;
- несоответствие изложенной в запросе налогового органа цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проверке компетенции органов внутренних дел;
- отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов или для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Чтобы обеспечить координацию действий участников выездной (повторной выездной) налоговой проверки, перед ее началом должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, назначенными для участия в ее проведении, проводится рабочее совещание, на котором вырабатываются и согласуются основные направления проведения предстоящей проверки, составляется аналитическая схема выявления нарушений налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах, по которым имеется соответствующая информация, а также вопросы организации и тактики осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Участие в одной проверке нескольких органов никак не изменяет круг прав и обязанностей каждого из них в отдельности - проверяющие действуют в пределах прав и обязанностей, предоставленных им законодательством. Сотрудники налогового органа при этом руководствуются Налоговым кодексом, Законом "О налоговых органах Российской Федерации", а сотрудники органа внутренних дел - Законом о милиции.

Если проверкой установлены факты нарушения налогового законодательства, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные законодательством.

Начало совместной проверки не отличается от обычной процедуры: непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемого юридического лица служебные удостоверения, а также решение (постановление) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Факт предъявления решения (постановления) удостоверяется подписью налогоплательщика или его представителя на экземпляре данного решения (постановления) после слов "С решением (постановлением) на проведение выездной (повторной выездной) налоговой проверки ознакомлен" с указанием соответствующей даты.

В случае отказа от подписи на экземпляре решения (постановления) о проведении проверки должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, в конце указанного документа производится запись о том, что решение (постановление) предъявлено указанным лицам и от подписи, удостоверяющей предъявление данного решения (постановления), эти лица отказались.

Истребование необходимых для проверки документов производится в соответствии с п. 1 ст. 93 Налогового кодекса РФ. Форма требования о представлении документов приведена в Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденной Приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138.

Требование подписывается руководителем проверяющей группы и вручается руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям) под расписку с указанием даты вручения данного требования. Копия требования остается у проверяющих.

Таким образом, сотрудник милиции не может самостоятельно требовать документы в рамках этой проверки. При необходимости получения каких-либо дополнительных документов они должны истребоваться через руководителя проверяющей группы, который в связи с этим выставляет дополнительное требование.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пеней, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

Необходимо отметить, что в рамках обычной выездной налоговой проверки данные действия не осуществляются. Тем не менее ст. 122 Налогового кодекса РФ позволяет говорить,

что при выявлении нарушений налоговые органы оценивают и субъективные причины неуплаты налога (умысел или неосторожность).

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ, производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

2.2.3. Оформление результатов проверок

Результаты проверки оформляются в порядке, установленном ст. ст. 100 и 101 Налогового кодекса РФ и Инструкцией МНС России от 10 апреля 2000 г. N 60, но с учетом особенностей, предусмотренных для проверок, проводимых с участием органов внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан всеми должностными лицами, участвовавшими в проверке: и должностными лицами налогового органа, и сотрудниками органа внутренних дел. Акт не подписывают лишь те сотрудники органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов или для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку. Также акт подписывается руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом (их представителями).

Если между проверяющими есть разногласия по содержанию акта, окончательное решение по данному вопросу принимает руководитель проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающемуся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй - вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий - направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов или для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки, а также сопутствующие документы в орган внутренних дел не направляются.

Акт должен быть подготовлен не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке. В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Если организация, индивидуальный предприниматель или физическое лицо представили возражения по акту проверки, в этом случае документы, подтверждающие обоснованность их возражений (копии документов), в трехдневный срок передаются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке. В данном случае необходимо отметить, что это ничего не изменяет в правах налогоплательщика - при представлении своих возражений по проверке, в которой участвовали и сотрудники милиции, он не должен представлять несколько копий этого документа и приложений к нему. Обязанность сделать эти копии (в том числе и всех прилагаемых документов) возложена на налоговый орган (как и обязанность передать этот комплект в милицию).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит соответствующее решение, копия которого вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю или физическому лицу (их представителям) в установленном порядке, а также направляется в трехдневный срок с момента вынесения решения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Сотрудники милиции, участвовавшие в проведении проверки, должны также участвовать в рассмотрении результатов проверки.

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения, вправе обжаловать указанное решение в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, арбитражный суд, порядок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его местонахождение, другие необходимые сведения.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности ему направляется требование об уплате недоимки по налогу и пеней.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Одновременно с этим в случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях.

В течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется налоговым органом или органом внутренних дел соответственно в орган внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносятся мотивированное постановление о прекращении производства соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со ст. ст. 144, 145 Уголовно-процессуального кодекса РФ процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом налоговый орган.

На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении и привлекает нарушителя к административной ответственности согласно действующему законодательству.

2.2.4. Права и обязанности налогоплательщика

Порядок проведения выездных налоговых проверок регламентирован Налоговым кодексом РФ. Этот порядок не изменяется в связи с присутствием при выездной налоговой проверке сотрудников органов внутренних дел.

Итак, в соответствии со ст. 21 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право:

1) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя.

К сожалению, многие налогоплательщики уделяют данной норме Налогового кодекса РФ мало внимания. Однако она очень важна, поскольку, как правило, общение с налоговыми органами (а в рассматриваемой ситуации и с милицией) производится через сотрудников бухгалтерии, но в соответствии со ст. 27 Налогового кодекса РФ представителем налогоплательщика является лишь его руководитель. Остальные лица могут представлять интересы организации только на основании выданной доверенности. Был случай, когда сотрудники налоговой инспекции отказались принять пояснения, представленные главным бухгалтером, сославшись на отсутствие у него полномочий на действие в интересах организации. Причем с формальной точки зрения указанные лица были абсолютно правы. Таким образом, для эффективного применения предоставленных прав необходимо учитывать наличие доверенности как документа, подтверждающего полномочия налогоплательщика.

Так, пояснения могут не учитываться, если они представлены неуполномоченным представителем налогоплательщика.

Единственное, что здесь необходимо добавить: Налоговый кодекс РФ не содержит никаких ограничений в отношении перечня прав, которые могут быть реализованы налогоплательщиком через представителя. По мнению Конституционного суда РФ, через представителя нельзя производить уплату налога. Что касается прав, реализуемых при проверках, все они могут реализовываться в том числе и через представителя.

Таким образом, важно не столько наличие этого права, сколько правильная его реализация налогоплательщиком;

2) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок.

Эта норма означает не только возможность давать пояснения при проведении проверок, но и невозможность проверяющих (как сотрудников милиции, так и налоговых инспекторов) отказаться от их получения.

Данное право является важным инструментом для предотвращения нарушений со стороны государственных органов, поскольку отсутствие пояснений в некоторых случаях дает возможность налоговым органам не учитывать "непонятые" механизмы налогообложения. В случае предоставления пояснений (особенно в письменном виде) такой возможности у проверяющих не будет и им придется давать оценку по существу применяемой методики.

В случае участия в проверке милиции это право приобретает еще более важное значение, поскольку пояснения могут затрагивать отношения с контрагентами и другие факторы для того, чтобы предотвратить возможные споры, если будет проводиться уголовное расследование.

Пояснения по результатам налоговых проверок фактически означает право представить разногласия, которые должны быть рассмотрены руководителем при принятии решения.

Данное право существенно различает налоговые проверки (в том числе с участием милиции) от тех, которые проводятся самостоятельно органами внутренних дел, поскольку в рамках последних не существует процедуры представления своих доводов и разногласий вышестоящему органу;

3) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки.

Предоставляет возможность налогоплательщику наблюдать за действиями, совершаемыми сотрудниками милиции и налоговыми инспекторами;

4) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов.

Этому праву корреспондирует обязанность налоговых органов предоставлять налогоплательщику все документы, относящиеся к его правам и обязанностям.

Однако поскольку при выездных налоговых проверках милиция, как указывалось выше, не имеет возможности предъявлять требования и готовить самостоятельные документы;

5) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков.

Несмотря на то что данное право указано в ст. 21 Налогового кодекса РФ лишь применительно к налоговым органам, оно может быть реализовано и в отношении сотрудников милиции, что вытекает из обязанностей последних соблюдать действующее законодательство;

6) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц.

Данное право достаточно важно, однако не всегда может быть в полной мере реализовано. Действующий Налоговый кодекс РФ, а также законодательство, регулирующее деятельность милиции, не всегда четко могут обозначить границы законных и незаконных требований государственных органов. Тем не менее никаких последствий при невыполнении незаконных требований не возникнет;

7) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

Эта норма содержит правила, которые раскрываются в других главах Налогового кодекса РФ, а также в других многочисленных нормативных актах, которые позволяют налогоплательщику обратиться к вышестоящим органам, в прокуратуру или в суд при нарушении его прав. Данное право относится и к милиции, действующей в рамках совместных проверок с налоговым органом;

8) требовать соблюдения налоговой тайны.

При проведении налоговых проверок сотрудники милиции и налоговые инспекторы получают доступ к большому объему конфиденциальной информации.

Поэтому закон не только обязывает государственные органы хранить налоговую тайну, но и предоставляет налогоплательщикам право требовать исполнения этой обязанности;

9) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Если в результате действий налогового органа налогоплательщику будет причинен ущерб, законодательство предоставляет возможность его компенсации. Применительно к действиям сотрудников милиции данное право следует из Закона о милиции.

2.2.5. Возможные последствия для налогоплательщика

По результатам налоговой проверки налоговый орган может вынести одно из трех решений:

- о привлечении к ответственности;
- об отказе в привлечении к ответственности;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

При этом имеется в виду ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ. При этом решение об отказе в привлечении к ответственности еще не означает, что в этом случае у налогоплательщика отсутствуют неблагоприятные последствия. Так, если будет выявлена недоимка, у налогового органа может не быть оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Между тем налоговый орган может требовать взыскания суммы недоимки и пеней. Права в отношении всех этих сумм могут быть реализованы исключительно налоговым органом (вне зависимости от факта участия милиции в проверочных мероприятиях).

Выявленные нарушения могут повлечь за собой и применение административной ответственности. Правда, привлечение к административной ответственности происходит крайне редко, поскольку в Кодексе РФ об административных правонарушениях указаны достаточно небольшие сроки давности для ее применения (для налоговых правонарушений - один год). Поэтому по большинству споров к моменту их выявления указанные сроки являются пропущенными.

Других последствий для налогоплательщика не возникает.

Однако для его должностных лиц могут возникнуть последствия, связанные с расследованием уголовного дела, хотя, к счастью, такие споры в настоящее время достаточно редки.

3. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОВЕРОК

Если появление налоговых органов в офисе предприятия и неожиданно, то хотя бы предсказуемо (рано или поздно налоговые органы должны осуществлять возложенные на них функции и проводить проверки). А вот появление милиции законопослушным налогоплательщиком никогда не ожидается.

3.1. Что может стать причиной проверок

Когда речь идет о налоговых органах, то причины их появления для проведения проверки достаточно известны и имеют в своей основе либо характер взаимоотношения налогоплательщика с налоговым органом (взаимное общение с налоговой инспекцией происходит регулярно), либо результаты его финансово-хозяйственной деятельности.

В качестве примера первой причины можно привести нерегулярность сдачи налоговой отчетности в инспекцию. Это, с одной стороны, не дает возможности проверить организацию в камеральном порядке, а с другой - вызывает вопросы относительно законности действий налогоплательщика.

В качестве второго примера можно привести сильное различие в финансовой отчетности организации, что может быть вызвано нарушениями, а также попытки сокрыть налоги.

В отличие от этого, такие объективные факторы не могут явиться причиной для начала проверки со стороны милиции. Ведь организация никак не взаимодействует с этим органом и не сдает ему никакую отчетность.

Практика показывает, что причиной начала проверки могут являться:

- результаты проверок контрагентов. При проверке налогоплательщиков (особенно в последнее время) очень часто возникает необходимость проверить их контрагентов. К примеру, это касается налога на добавленную стоимость (произвел ли поставщик товаров, работ, услуг его уплату в бюджет или нет). Нередко это вызвано и сомнениями в реальности произведенных затрат. Например, при налоговой проверке налогоплательщика выявлена большая сумма затрат, оплаченная по услугам, не имеющим материального выражения - помимо всех прочих проверок милиция может проверить исполнителя на предмет осуществления такой деятельности и пр.;
- взаимоотношения налогоплательщика с налоговым органом. Милиция для проведения проверок привлекается в ситуациях, когда сотрудники налоговых инспекций наталкиваются на препятствия при проведении проверок. Для этого в проверяющую группу включаются сотрудники милиции, которые призваны ликвидировать существующие препятствия;
- результаты налоговых проверок - если в результате налоговой проверки была выявлена крупная сумма задолженности перед бюджетом, материалы проверки передаются в органы внутренних дел;
- иная информация о преступлении. Сотрудники милиции достаточно часто получают информацию о готовящихся или совершенных преступлениях, в том числе и в налоговой сфере;
- помощь другим государственным органам, не имеющим возможности воздействия на налогоплательщика, - деятельность большинства государственных органов подвергнута куда большей регламентации, чем деятельность милиции. В результате, например, налоговая инспекция не всегда может осуществить желаемые мероприятия (например, истребовать документы). Для милиции же данные действия не представляют никаких проблем;
- иные причины. Существует еще множество причин, которые могут вызвать появление сотрудников милиции, в том числе и недобросовестность отдельных ее работников. К сожалению, нередко случаи, когда появление милиции направлено на оказание давления на налогоплательщика, вызвано сбором конфиденциальной информации и пр.

Между тем реальные причины начала налоговых проверок практически никогда достоверно не известны (хотя большинство налогоплательщиков понимают причины появления сотрудников органов внутренних дел).

3.2. Как взаимодействовать с милицией

Несмотря на нежелательность появления сотрудников милиции, как и любого другого контролирующего органа, добиться положительного результата от проверки возможно лишь в случае нормального взаимодействия с пришедшими сотрудниками.

В первую очередь необходимо понять истинную причину появления милиции. В любом случае это позволит предоставить им необходимую информацию (если, конечно, действия милиции основаны на законе), что сократит время их пребывания у налогоплательщика и, как следствие, сведет к минимуму неудобства, возникающие у налогоплательщика.

Если же будет понятно, что действия милиции лишь формально прикрыты нормой закона, то налогоплательщик получит возможность обжалования этих действий.

Следующей (в некоторых случаях достаточно трудной) задачей является получение информации, в рамках какого мероприятия осуществляют свою деятельность сотрудники милиции. Это необходимо для того, чтобы сознать:

- объем имеющихся у сотрудников милиции прав и, соответственно, свои обязательства в связи с этим;
- порядок совершения тех или иных действий сотрудниками милиции, а также способы их оформления;
- пределы предъявляемых сотрудниками милиции требований;
- возможные последствия исполнения/неисполнения требований милиции;
- возможные последствия результатов этих проверок;
- составляемые в результате проверки документы.

Знание своих прав при проведении проверочных мероприятий органами МВД во многом позволяет не допустить совершения противоправных действий со стороны милиции. Нередко сами сотрудники милиции не помнят пределов, за которыми их действия начинают противоречить действующему законодательству. В некоторых же случаях, когда милиционеры понимают, какую оценку получили их действия, они могут сами изменить характер проверки.

Хотя, конечно, всегда приходится помнить, что милиция является силовым органом, в арсенале которого имеется большое количество методов принуждения налогоплательщика. Мало кто будет противостоять действиям милиции (пусть даже незаконным).

В любом случае все действия милиции должны документироваться, а налогоплательщик должен сохранять у себя все необходимые копии документов. В тех случаях, когда эти документы предусматривают какой-либо комментарий со стороны налогоплательщика, необходимо как можно более подробно дать оценку обстоятельств с точки зрения налогоплательщика (к сожалению, в существующих бланках, применяемых милицией, очень мало места для этого).

Очень часто возможность оспорить или обжаловать какие-либо действия сотрудников милиции возникает после их совершения. В таких ситуациях только имеющиеся у налогоплательщика копии постановлений, протоколов и пр. будут являться доказательствами, обосновывающими его позицию (конечно, в таких ситуациях не исключаются и другие доказательства, например свидетельские показания, но документы, как правило, более весомы в силу большей объективности).

В любом случае налогоплательщик не должен препятствовать действиям органов милиции - с одной стороны, это является нарушением закона, за которое предусмотрена административная ответственность. С другой стороны, такие действия только вынудят милиционеров доставить налогоплательщику еще больше неудобств.

В то же время не следует ошибочно относиться и к доброжелательному настроению работников милиции. К сожалению, это обстоятельство иногда используется лишь для облегчения поставленной перед ними задачи.

Самое правильное - сдержанное выполнение всех предъявляемых требований с фиксацией всего происходящего, а также вежливый отказ в тех действиях, которые выходят за рамки дозволенного законом.

3.3. Арбитражная практика

Рассмотрим арбитражную практику, которая складывается из споров налогоплательщиков с милицией в ходе проведения ими проверок.

3.3.1. На проведение проверочной закупки нужно постановление

Чтобы сделать проверочную закупку продукции, реализация которой ограничена, у милиции должно быть специальное постановление. Иначе проведенная закупка не может служить основанием для того, чтобы привлечь организацию или индивидуального предпринимателя к административной ответственности, даже если они и нарушают закон. Такой вывод был сделан в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 5 июля 2005 г. N Ф04-2681/2005(12817-А70-23).

Рассмотрим данное судебное дело.

Итак, сотрудники милиции установили, что магазин продал бутылку водки несовершеннолетнему лицу. Поэтому индивидуальный предприниматель (владелец этого магазина) был привлечен к административной ответственности, предусмотренной ст. 14.16 Кодекса РФ об административных правонарушениях, в виде штрафа в размере 3000 руб.

Однако предприниматель решил оспорить штраф в суде. И суд занял его сторону. Почему?

Ведь в соответствии с п. 2 ст. 16 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" розничная продажа алкогольной продукции лицам, не достигшим возраста 18 лет, запрещена. Эта норма продублирована и в пп. 6 п. 9 Правил продажи алкогольной продукции, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 19 августа 1996 г. N 987: продажа продукции осуществляется только совершеннолетним гражданам.

Однако в данном случае несовершеннолетний гражданин купил бутылку водки не для себя, а по просьбе сотрудников милиции, которые решили проверить, соблюдает ли магазин требования законодательства.

Согласно п. 25 ст. 11 Закона о милиции милиция вправе проводить проверки финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности, но только по мотивированному постановлению начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя. Такая проверка проводится в присутствии двух понятых, а также представителя организации или индивидуального предпринимателя (их представителей), которым вручается копия указанного постановления.

В соответствии с п. 4 ст. 6 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности" проверочная закупка относится к оперативно-розыскным мероприятиям. Согласно ст. 7 этого Закона проверочная закупка продукции, реализация которой ограничена, проводится на основании постановления, утвержденного руководителем органа, осуществляющего оперативно-розыскную деятельность.

В данном случае у милиции не было постановления начальника органа внутренних дел (органа милиции) или его заместителя на проведение проверки магазина.

Мало того, ст. 17 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности" вообще запрещает сотрудничество органов, ведущих оперативно-розыскную деятельность, с несовершеннолетними лицами.

Таким образом, проверочная закупка, произведенная сотрудниками милиции без соответствующего постановления, не может являться основанием для привлечения владельца магазина к административной ответственности.

3.3.2. Совместная выездная проверка милиции с налоговиками

Если акт инвентаризации был составлен сотрудниками милиции не в период проверки, проводимой ими совместно с налоговыми органами, то он не может являться доказательством правонарушения, совершенного организацией или индивидуальным предпринимателем. Такой вывод был сделан в Постановлении Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 6 сентября 2005 г. N Ф04-5795/2005(14516-А45-7).

Как следует из материалов дела, налоговая инспекция провела выездную проверку индивидуального предпринимателя. По результатам этой проверки налоговики доначислили предпринимателю налоги, а также пени за их несвоевременную уплату. Однако предприниматель решил оспорить такое постановление в суде, что ему с успехом удалось. Почему? Давайте разберемся.

Согласно п. 2 ст. 100 Налогового кодекса РФ в акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных правонарушений и ссылки на статьи Кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

В данном случае налоговики доначислили предпринимателю налоги, поскольку он занижил свои доходы. Этот вывод налоговики сделали, сопоставив данные о доходах, содержащихся в акте инвентаризации магазина, принадлежащего индивидуальному предпринимателю, который был получен от милиции, и данные, содержащиеся в книге учета доходов и расходов и налоговых декларациях.

Суд отметил, что сотрудники милиции могут участвовать в выездных налоговых проверках совместно с налоговиками. Это право им дает п. 1 ст. 36 Налогового кодекса РФ. Однако в данном случае акт инвентаризации был составлен сотрудниками милиции не в период выездной проверки, проводимой совместно с налоговым органом. Поэтому налоговики не могут использовать данные этого акта, чтобы принять решение по результатам выездной проверки.

3.3.3. Милиция может изымать документы у налогоплательщика

Если в ходе налоговой проверки налогоплательщик отказывается представить какие-то документы, то налоговики могут привлечь к их изъятию сотрудников милиции. Такое решение было отражено в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 ноября 2005 г. N КА-А40/11853-05.

Итак, как следует из материалов дела, налоговики решили проверить, как общество исчисляет и уплачивает НДС, налоги на землю, на имущество, на прибыль и на рекламу. Поэтому налоговики потребовали, чтобы общество представило им некоторые документы, необходимые для проведения проверки. Но поскольку общество этого не сделало, заместитель руководителя налоговой инспекции принял решение включить в состав проверяющих лиц сотрудника милиции. Этот сотрудник в присутствии понятых и с участием генерального директора общества произвел выемку документов, зафиксировав этот факт в протоколе выемки и в специальной описи документов.

Считая указанные действия налогового органа незаконными и необоснованными, общество обратилось с заявлением в суд. Однако суд отказал обществу в этих требованиях, поскольку налоговый орган не нарушил требования законодательства.

Суд указал, что в соответствии с п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов.

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок в виде должным образом заверенных копий (п. 1 ст. 93 Налогового кодекса РФ). В данном случае общество не смогло подтвердить, что оно выполнило это требование налоговиков.

Довод общества о том, что в выемке документов неправомерно участвовал сотрудник милиции, является необоснованным по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 36 Налогового кодекса РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с ними в выездных проверках. Причем, если сотрудники органов внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной налоговой проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вносит соответствующее дополнение в принятое решение о проведении проверки, предусматривающее изменение состава проверяющей группы. Что и было сделано.

А то, что милиция вправе временно изымать документы организаций с обязательным составлением протокола и описи изымаемых документов, предусмотрено п. 25 ст. 11 Закона о милиции.

Давайте рассмотрим еще одно судебное решение, отраженное в Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 2 марта 2006 г. N А28-7704/2005-230/23. Согласно этому решению налоговые органы могут использовать в ходе проверок документы, которые им представили сотрудники милиции.

Как следует из материалов дела, налоговая инспекция провела выездную проверку общества по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц. Эта проверка проводилась в помещении УВД по Кировской области. В ходе проверки исследовались документы, которые сотрудники милиции изъяли у общества при проведении оперативно-розыскных мероприятий. Это устав общества, приказы, договоры, кассовые и банковские документы, ведомости по начислению зарплаты, лицевые счета, документы, подтверждающие право на вычеты, реестры сведений о доходах физических лиц, авансовые отчеты, налоговые карточки, ведомости по выдаче зарплаты, кассовые и другие документы.

При проверке было установлено, что зарплата работникам общества выдавалась как по официальным, так и по неофициальным документам. Естественно, с "черной" зарплаты налог на доходы физических лиц не удерживался. Поэтому общество привлекли к налоговой ответственности. Также ему доначислили налог на доходы физических лиц и пени за его несвоевременную уплату.

Однако общество решило оспорить действия налоговиков в суде. А суд занял сторону налоговиков. Хотя решение налогового органа основано не на материалах налоговой проверки, налоговики принимали решение на основании документов, изъятых УВД у общества в ходе расследования уголовного дела.

Порядок проведения выездной налоговой проверки и все действия налогового органа, связанные с ее проведением, в том числе истребование и выемка документов, предусмотрены в ст. ст. 89, 90, 93, 94 и 99 Налогового кодекса РФ.

Как свидетельствуют материалы рассматриваемого дела, особенностью выездной налоговой проверки, по результатам которой инспекция вынесла решение, являлось то, что на момент начала проведения данной проверки все документы, касающиеся деятельности общества, в том числе вопросов, охваченных налоговой проверкой, уже были изъяты органами внутренних дел. Поэтому у налогового органа не было возможности изъять у общества документы в рамках выездной налоговой проверки.

В качестве доказательств допускаются:

- письменные и вещественные доказательства;
- объяснения лиц, участвующих в деле;
- заключения экспертов, показания свидетелей;
- аудио- и видеозаписи;
- иные документы и материалы.

Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением закона.

Документы, исследованные инспекцией при проведении выездной налоговой проверки, были изъяты сотрудниками УВД в соответствии с требованиями законодательства об оперативно-розыскной деятельности, то есть получены законно.

При этом законодательство не ограничивает права налоговых органов на использование в ходе проверок письменных доказательств, добытых в результате оперативно-розыскных мероприятий и находящихся в материалах уголовного дела.

3.3.4. Милиция может проводить внеплановые проверки

Если в милицию поступает информация о нарушении условий лицензирования, то она может провести проверку. Такое право за ней признано в Постановлении Федерального арбитражного суда от 2 марта 2006 г. по делу N Ф09-1172/06-С1.

Проанализируем ситуацию. Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными постановления УБЭП о проведении проверки соблюдения условий лицензирования по заготовке, переработке и реализации лома черных металлов, акта внеплановой проверки о нарушении лицензиатом требований и условий по заготовке, переработке и реализации лома черных металлов, составленного комиссией из должностных лиц министерства, УБЭП, УГПН, а также о признании незаконными действий указанных должностных лиц по вынесению постановления о проведении внеплановой проверки, ее проведению и составлению акта проверки.

Как следует из материалов дела, министерством получены сообщения от государственных органов, а также сообщение от МВД, основанное на рапорте сотрудника УБЭП, о нарушении филиалом общества условий лицензирования при осуществлении деятельности по заготовке, переработке и реализации лома черных металлов и наличии в его действиях состава административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.26 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В связи с чем начальником УБЭП вынесено постановление о проведении внеплановой проверки территориального обособленного объекта общества, а также о предоставлении для проверки сотрудников других контрольных и надзорных органов.

В ходе проведения проверки комиссией из должностных лиц ведомств были выявлены нарушения, в частности:

- отсутствие инструкции о порядке действий при обнаружении радиоактивных лома и отходов черных металлов;
- отсутствие в журнале регистрации указания веса отгруженного лома;

- нерабочее состояние козлового крана; отсутствие документов, подтверждающих право собственности ломосдатчиков на лом и отходы;
- отсутствие правоустанавливающих документов на подсобные помещения;
- отсутствие приемосдаточных актов, являющихся документами строгой отчетности, по установленной форме.

О чем составлен акт внеплановой проверки.

Считая свои права нарушенными, общество обратилось в арбитражный суд за их защитой.

Суд обоснованно установил, что постановление УБЭП о проведении проверки вынесено в полном соответствии со ст. ст. 10, 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции", с Положением об Управлении по борьбе с экономическими преступлениями Министерства внутренних дел.

Судом также установлено, что действия министерства по проведению внеплановой проверки и привлеченных к участию в ее проведении должностных лиц УГПН, УБЭП соответствуют требованиям ст. 12 Федерального закона от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности", п. п. 4, 10 Положения о лицензировании заготовки, переработки и реализации лома черных металлов, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23 июля 2002 г. N 553 и п. 25 ст. 11 Закона РФ "О милиции".

Кроме того, судом правомерно указано, что в силу ст. ст. 197, 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ обжалуемые обществом постановление о проведении проверки и акт внеплановой проверки не являются ненормативными актами по смыслу, придаваемому им нормами указанного Кодекса, поскольку не содержат обязательных предписаний, распоряжений, влекущих юридические последствия и затрагивающих гражданские права и охраняемые законом интересы заявителя.

Таким образом, суд признал законность в данном случае действий УБЭП и других ведомств, участвующих во внеплановой проверке, и обоснованно отказал в удовлетворении заявленных обществом требований.

3.3.5. Обжалование решений, принятых милицией

Решения, принятые сотрудниками милиции по результатам проводимых проверок, не всегда устраивают организации и индивидуальных предпринимателей, которых проверяли. Конечно же, они могут обжаловать такие решения. Но при этом законодательство прописывает, какие решения и где можно обжаловать.

Рассмотрим один из споров на эту тему, описанный в Постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24 июня 2005 г. N А12-19741/04-С21.

Как следует из материалов дела, начальник ГУВД, имея данные, указывающие на признаки налогового преступления, назначил провести оперативно-розыскные мероприятия в отношении индивидуального предпринимателя.

Проверкой было установлено, что предприниматель не полностью уплатил ЕНВД, поэтому в отношении его было возбуждено уголовное дело. Но предприниматель захотел оспорить это решение, подав иск в арбитражный суд. Однако в соответствии со ст. 27 Арбитражного процессуального кодекса РФ арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам и другие дела, связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии с п. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением, чтобы признать недействительными ненормативные правовые акты, незаконные решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, если они полагают, что все это нарушает их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для деятельности.

В данном случае спор между сторонами возник из-за уголовно-процессуальных правоотношений.

По сути, обжалуемые действия Главного управления внутренних дел представляют собой одно из оперативно-розыскных мероприятий, предусмотренных в ст. 6 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности", - обследование помещения. В соответствии со ст. 5 данного Закона лицо, полагающее, что действия органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность, привели к нарушению его прав и свобод, вправе обжаловать эти действия в вышестоящий орган, осуществляющий оперативно-розыскную деятельность,

прокурору или в суд. Однако понятие "суд", используемое в данной норме, нетождественно понятию "арбитражный суд".

Таким образом, данное дело неподведомственно арбитражному суду и должно рассматриваться в суде общей юрисдикции.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время милиция, на которую всегда были возложены контрольные функции, получает все большие полномочия (вернее сказать, все больше использует имеющиеся полномочия) в новых для себя отраслях деятельности. При этом объем прав и полномочий милиции не различается в зависимости от сферы ее деятельности и одинаков как при расследовании карманной кражи, так и при оценке правильности уплаты налогов крупной компанией. Однако в милиции отсутствует достаточное количество специалистов, имеющих квалификацию в области налогов, идентичную той, которой обладает средний сотрудник налоговой инспекции.

Это делает многие из производимых проверок неэффективными и усложняет существование налогоплательщика. Ведь ему приходится помимо всего прочего объяснять суть налоговой нормы сотруднику милиции, который может быть банально с ней незнаком.

Наиболее эффективным в настоящее время является участие милиции в совместных проверках с налоговыми инспекциями. Так как при этом обе структуры объединяют навыки и возможности, что приводит к лучшему результату. В то же время милиция не занимается теми делами (тесно связанными с налогами), которые существенно усложняют жизнь многим налогоплательщикам. Например, "кражи" НДС из бюджета, действие фирм-однодневок".

Вместе с этим невозможно полностью исключить участие милиции в контрольных мероприятиях. Главным элементом при этом является установление оптимального алгоритма взаимодействия с сотрудниками милиции, выполнение всех законных требований, поступающих от проверяющих, и контроль за выполнением последними требований законодательства.

Все это позволит не только помочь органам внутренних дел в осуществлении возложенных на них функций, но и воспрепятствует возможным нарушениям процедуры, которые могут от них исходить.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Приказ Министерства внутренних дел РФ от 02.08.2005 N 636 "Об утверждении Инструкции о порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности"

Приказ Министерства внутренних дел РФ от 16.03.2004 N 177 "Об утверждении Инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах"

Закон Российской Федерации от 18.04.1991 N 1026-1 "О милиции"

Подписано в печать
05.05.2006
