



Научная статья

УДК 343

<https://doi.org/10.33874/2072-9936-2025-0-2-216-225>

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ОРГАНОВ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**Артем Германович Сироткин**

Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России),  
117638, Россия, г. Москва, ул. Азовская, д. 2, корп. 1

[art-sirotkin@yandex.ru](mailto:art-sirotkin@yandex.ru)

### **Аннотация**

Данная статья посвящена проблемам совершенствования методики расследования преступлений в сфере налогообложения. Актуальность данных проблем очевидна ввиду роста экономики Российской Федерации последних лет и увеличения количества преступлений данного вида. В статье рассматриваются основные группы проблем в рамках уголовного процесса: сбор доказательств об умышленном характере указанных деяний и проблемы взаимодействия федеральных органов в расследовании данной категории преступлений. Целью настоящего исследования является выяснение методов и форм оптимизации такого взаимодействия. Новизна исследования заключается в попытке системного анализа различных форм оперативной работы с преступлениями данного вида. В процессе исследования последней проблемы использовалась методика комплексного, системного анализа. В ходе исследования установлены основные группы проблем во взаимодействии следственных, оперативных и налоговых органов при расследовании преступлений в сфере налогообложения и обоснована необходимость совершенствования законодательного регулирования данного взаимодействия.

**Ключевые слова:** преступления в сфере налогообложения; доказательства; взаимодействие правоохранительных органов; налоговая проверка; преступный умысел; Следственный комитет; расследование.

**Для цитирования:** Сироткин А. Г. Некоторые аспекты взаимодействия федеральных органов при расследовании преступлений в сфере налогообложения // Вестник Российской правовой академии. 2025. № 2. С. 216–225. <https://doi.org/10.33874/2072-9936-2025-0-2-216-225>

Research Article

## SOME ASPECTS OF THE INTERACTION OF FEDERAL AGENCIES IN THE INVESTIGATION OF CRIMES IN THE FIELD OF TAXATION

**Artem G. Sirotkin**

All-Russian State University of Justice, 2, Bldg. 1 Azovskaia St., Moscow,  
117638, Russia  
[art-sirotkin@yandex.ru](mailto:art-sirotkin@yandex.ru)

### **Abstract**

This article is devoted to the problems of improving the methodology of investigating tax crimes. The relevance of these problems is obvious due to the growth of the Russian Federation economy in recent years and the increasing number of crimes of this type. The main groups of problems in the criminal process are considered: collecting evidence about the intentional nature of these acts and the problems of interaction between federal law enforcement agencies in the investigation of this category of crimes. Purpose of this study is to clarify the problem areas in the course of such interaction. The novelty of the study lies in an attempt to systematically analyze various forms of operational work with crimes of this type. In the process of investigating the latter problem, the method of complex, systematic analysis was used. The study identifies the main groups of problems in the interaction of investigative, operational and tax authorities in the process of investigating crimes in the field of taxation and substantiates the need to improve the legislative regulation of this interaction.

**Keywords:** crimes in the field of taxation; evidence; interaction between law enforcement agencies; tax audit; criminal intent; Investigative committee; investigation.

**For citation:** Sirotkin A. G. Some Aspects of the Interaction of Federal Agencies in the Investigation of Crimes in the Field of Taxation. *Herald of the Russian Law Academy*, 2025, no. 2, pp. 216–225. (In Russ.) <https://doi.org/10.33874/2072-9936-2025-0-2-216-225>

## **Введение**

Преступления в сфере налогообложения в современном российском законодательстве выделены в особую группу экономических преступлений. Уголовное производство по ним ведется с соблюдением особых процедур и правил. Как правило, в расследовании данной категории дел задействованы сразу несколько правоохранительных и фискальных органов.

В связи с указанными обстоятельствами расследование данных преступных деяний сопряжено с рядом трудностей и проблем. Во-первых, весьма трудоемким является сбор доказательств об умышленном характере указанных деяний, учитывая требования ч. 1 ст. 54.1 НК РФ, запрещающей уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика [1]. Налоговым инспекторам и следователям зачастую бывает непросто установить четкую причинно-следственную связь между действиями подозреваемого и совершенным правонарушением, обосновать умышленный характер противоправных действий субъекта правонарушения.

Во-вторых, для объективного расследования и судебного производства необходимо установить соответствующее закону взаимодействие всех участвующих в расследовании правоохранительных органов: Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС РФ), Следственного комитета РФ (далее – СК РФ), Министерства внутренних дел РФ (далее – МВД РФ), органов прокуратуры Российской Федерации (далее – органы прокуратуры РФ). Данные группы процессуальных проблем также носят комплексный и взаимозависимый характер. И их разрешение также взаимообусловлено.

## **1. Сбор доказательств об умышленном характере преступлений в сфере налогообложения**

Рассмотрим более подробно указанные нами группы проблем. Правовая конструкция уголовного закона предполагает в качестве обязательного элемента субъективной стороны состава преступлений в сфере налогообложения наличие вины в форме прямого умысла, который трактуется как осознание лицом противоправного характера своих действий (бездействия), желание либо сознательное допущение наступления общественно опасных последствий таких действий (бездействия) [2, с. 25]. В другой формулировке, действия лица по неуплате налогов и сборов в бюджет Российской Федерации признаются виновными, если такие деяния совершены преднамеренно, в целях полной или частичной неуплаты налогов и сборов.

Для принятия законного решения о наличии умысла у конкретного налогоплательщика следствие обязано доказать, что именно противоправные действия налогоплательщика привели к совершению преступления, а также собрать доказательства, свидетельствующие о намерении причинить вред общественным отношениям в сфере налогообложения.

В ведомственных инструкциях СК РФ говорится о том, что «умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Для того, чтобы обосновать умышленность совершенного деяния, в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий» [5].

Одной из процессуальных проблем, возникающих в ходе выявления следствием умышленного характера преступлений в сфере налогообложения, является то, что выявление и фиксация обстоятельств, свидетельствующих об умысле, не происходит в ходе налоговых проверок органов ФНС РФ. А уже в процессе расследования следственным органам приходится производить следственные действия по собиранию сведений, отражающих наличие умысла налогоплательщика на сокрытие имущества, неуплату налогов и пр.

Другой проблемой является самовыявление следственными органами таких обстоятельств, которые принимались бы в качестве доказательств умысла судами РФ. СК РФ в тех же инструкциях-рекомендациях указано на отличительные черты умышленного характера правонарушений, признаваемых судами. Такими предложено считать: а) наличие совокупности обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости; б) отсутствие случайностей в ряде (цепочке) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения; в) наличие в установленных обстоятельствах ряда неслучайных действий, пусть и якобы независимых лиц, которые подчинены единой воле и приводят в конечном счете к противоправному результату.

Следуя логике расследования, необходимо выявлять цепочку последовательных действий, направленных на обман фискальных органов. Типовая схема преступления в сфере налогообложения представляет собой, как правило, целостную систему, в которой все образующие ее элементы связаны между собой. Например, при моделировании уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в деятельности организации в строительной сфере установлена высокая информативная значимость отдельных элементов механизма совершения преступления: искажение объемов фактической реализации в виде реализационных доходов с одновременным увеличением реализационных расходов путем отражения в учете фиктивных затрат по нереальным сделкам с субподрядчиками [6].

В данном виде преступлений следует также обращать внимание в первую очередь на косвенные доказательства, т. е. те, которые не содержат информацию о факте совершения преступления конкретным лицом, но могут служить основанием для предположения об определенной степени его вовлеченности в совершение указанного деяния. К ним относятся в числе прочих: показания свидетелей, которые не являлись очевидцами преступления, но при этом которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для расследования и разрешения уголовного дела по существу судом; документы, аудио- и видеозаписи, которые могут содержать информацию, имеющую отношение к делу; предметы, которые могут быть использованы с целью совершения преступления, и содержа-

щаяся на них информация, например, компьютерная техника. В обосновании формы вины в расследовании преступлений в сфере налогообложения косвенные доказательства зачастую приобретают решающее значение.

Как справедливо указывает В. В. Ефимова, наиболее распространенными и типичными умышленными действиями совершения преступлений в сфере налогообложения являются следующие: 1) предоставление документов в налоговый орган для получения необоснованной налоговой выгоды от имени контрагентов, которые оформлялись лицами, находящимися во взаимосвязи с налогоплательщиком; 2) предоставление в налоговый орган документов, подтверждающих заключение крупных сделок с юридическими лицами – контрагентами, включенными в единый государственный реестр юридических лиц позднее даты сделки; 3) предоставление в налоговый орган к вычету НДС затрат, входящих в профессиональный налоговый вычет, несмотря на отсутствие исполнения как самой сделки, так и непосредственного участия контрагента в ней; 4) создание имущественного комплекса и схемы возврата аренды промышленных помещений для получения необоснованной налоговой выгоды; 5) перечисление налогоплательщиком на расчетные счета юридических лиц, не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, денежных средств в целях их обналичивания [7].

Например, одной из традиционных схем преступлений в сфере налогообложения является имитация реальной экономической деятельности подставных фирм, так называемых фирм-однодневок. Основные признаки подставной фирмы-однодневки следующие: отсутствие реальной деятельности или наличие только формальных операций, отсутствие офиса или места нахождения, использование почтовых ящиков в качестве адреса компании, частые смены руководителей и сотрудников, отсутствие активов или собственности, необоснованные финансовые операции и т.д. Все эти признаки указывают на то, что фирма может быть использована для совершения мошеннических действий, уклонения от уплаты налогов и сборов или других незаконных целей. Однако наличие всех признаков не обязательно для признания организации фирмой-однодневкой.

## **2. Проблемы взаимодействия федеральных органов в расследовании преступлений в сфере налогообложения**

Если с первой трудностью – обоснованием умышленного характера противоправных действий субъекта правонарушения – можно справиться путем кропотливого и всестороннего сбора данных об обстоятельствах указанного криминального деяния, тщательного анализа всей собранной информации, включая косвенные доказательства, то вторая – взаимодействие участвующих в расследовании правоохранительных органов – является объективно обусловленной сложным характером фискальных функций государства и его правоохранительной системы.

Согласно п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ производство предварительного следствия по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.4 УК РФ, относится к подследственности следователей СК РФ. Также действует Соглашение о взаимодействии между СК РФ и ФНС РФ от 13 февраля 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3. Раздел четвертый данного Соглашения предусматривает следующие формы взаимодействия между следственными и налоговыми органами:

- 1) взаимный информационный обмен сведениями;
- 2) взаимные консультации по вопросам, входящим в компетенцию каждого из органов;
- 3) обмен опытом в целях повышения квалификации кадров;
- 4) проведение совместных исследований проблем, связанных с выявлением, предупреждением и пресечением налоговых правонарушений и преступлений [6].

В ходе выездных налоговых проверок налоговые органы тесно взаимодействуют с оперативными подразделениями органов внутренних дел. В соответствии с ч. 1 ст. 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Также взаимодействие происходит по другим направлениям: обмен информацией о налогоплательщиках и их деятельности; координация деятельности по выявлению и пресечению налоговых преступлений.

Оперативные сотрудники играют ключевую роль в сборе информации о налоговых преступлениях. Они должны обладать необходимыми навыками и познаниями, чтобы эффективно выполнять поставленные перед ними задачи. В частности, им необходимо уметь собирать сведения об активах и имуществе проверяемого субъекта, о лицах, совершающих налоговые преступления, а также о методах и способах их совершения [9]. Важно отметить, что для сбора такой информации необходимо соблюдать законодательство и права граждан. Оперативные сотрудники должны действовать в рамках закона и уважать права участников налоговых правоотношений.

Одной из классификаций форм взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками в зависимости от нормативной регламентации является их деление на процессуальные и организационно-тактические (не процессуальные) [10]. В качестве основной процессуальной формы взаимодействия следователя с оперативными сотрудниками при расследовании преступлений в налоговой сфере является следственно-оперативная группа. Данная форма взаимодействия позволяет оптимально объединять и согласовывать возможности и усилия следователя и оперативных сотрудников. Процессуальное взаимодействие следователя и оперативных сотрудников осуществляется в соответствии с нормами УПК РФ, непроцессуальное взаимодействие регламентируется нормативными актами ведомственного уровня.

Оперативные подразделения органов внутренних дел (далее – ОВД) в процессе обмена информацией с Федеральной налоговой службой в целом обеспечивают реализацию полномочий налоговых органов по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Однако необходимо отметить, что в процессе взаимодействия между оперативными подразделениями ОВД и налоговыми органами возникают определенные проблемы. Например, не всегда четко определены компетенции и полномочия каждой из сторон, что иногда приводит к затягиванию и снижению эффективности последующих проверочных мероприятий. Для улучшения ситуации необходимо разработать более детальное законодательство, которое бы четко регулировало взаимодействие между оперативными подразделениями ОВД и налоговыми органами.

Важную процессуальную роль в уголовном преследовании по преступлениям в сфере налогообложения играют органы прокуратуры РФ. В соответствии с ч. 1 ст. 77 НК РФ арест имущества налогоплательщика-организации возможен только с санкции прокурора. Это один из способов обеспечения исполнения решения о взыскании налоговой задолженности [8].

В соответствии с п. 17 приказа Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 8 июня 2015 г. «Следственными органами Следственного комитета обеспечивается приобщение к уголовному делу всех необходимых документов, подтверждающих наличие недоимки. После установления окончательной суммы налоговой задолженности и при невозмещении ущерба об этом информируются органы прокуратуры Российской Федерации для решения вопроса о предъявлении гражданского иска в уголовном судопроизводстве» [4].

Таким образом, одним из важных аспектов в решении проблемы эффективности процессуальных действий при расследовании уголовных дел в сфере налогообложения является установка СК РФ, ОВД, ФНС РФ на комплексное и всестороннее изучение обстоятельств налоговых правонарушений с целью вскрытия и обоснования возможного умышленного противоправного характера указанных деяний. Доказывание умысла, согласно нормам российского законодательства, состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление общественно опасных последствий таких действий (бездействия), что раскрывается через выявление цепочки последовательных действий, направленных на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни.

### **Заключение**

Для построения следственной версии и сбора доказательств в ходе расследования преступления в сфере налогообложения представляется важным охватывать своим содержанием все возможные элементы криминалистической характеристики данного деяния, но при этом первостепенное значение имеет определение формы вины как результата преступной деятельности субъекта в целом, с позиции экономической целесообразности (получение субъектом незаконной дополнительной выгоды), опираясь на известные способы совершения преступления такого вида.

Необходимо также соблюдение субординации и координации усилий всех участвующих в расследовании правоохранительных органов. Следует и далее совершенствовать процессуальное административное и уголовное законодательство с более четкой конкретизацией их функций и полномочий в процессе расследования преступлений в сфере налогообложения.

Недавние изменения в уголовном, уголовно-процессуальном и налоговом законодательстве (2022–2023 гг.) открыли новые возможности для улучшения организации взаимодействия подразделений ОВД с налоговыми органами и органами предварительного следствия при выявлении и расследовании налоговых преступлений [11]. Тем не менее существующая межведомственная нормативная база нуж-

дается в обновлении и актуализации в связи с изменением федерального законодательства. Для решения этой проблемы предлагается разработать и принять единый регламент в форме трехстороннего соглашения о взаимодействии между СК РФ, МВД РФ и ФНС РФ. Это обеспечит эффективное взаимодействие между ведомствами и более продуктивный характер раскрытия преступлений в сфере налогообложения. Было бы продуктивным включить в данный регламент: 1) положения о пределах компетенций конкретных правоохранительных органов в рамках досудебного расследования; 2) порядок уведомления правоохранительными органами участниками соглашения друг друга о наличии тех или иных признаков совершенного или готовящегося преступления в налоговой сфере; 3) конкретные меры ответственности каждой стороны за неисполнение обязательств. Полагаем, что наличие данного регламента сыграло бы важную роль в усилении эффективности предварительного следствия и сбора доказательной базы.

### **Пристатейный библиографический список**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.
3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ // СЗ РФ. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.
4. Приказ Генпрокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 8 июня 2015 г. «Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями» // СПС «КонсультантПлюс».
5. Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (вместе с Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК РФ, ФНС РФ) // СПС «КонсультантПлюс».
6. Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (заключено 13 февраля 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3) // СПС «КонсультантПлюс».
7. Ефимова В. В. Особенности криминалистической характеристики современных налоговых преступлений // Российский следователь. 2022. № 3.
8. Карнович С. А., Киселев Е. А., Казачек Е. Ю. Особенности установления формы вины при расследовании налоговых преступлений // Научный вестник Омской академии МВД России. 2021. № 4.
9. Ларичев В. Д., Милякина Е. В., Панкратьев А. Н. Взаимодействие налоговых органов с органами внутренних дел и следственными органами при возбуждении уголовных дел по налоговым преступлениям // Lex Russica. 2023. Т. 76 № 12.

10. Почуева А. Ю. Взаимодействие правоохранительных органов в ходе расследования налоговых преступлений // Вестник науки. 2019. № 9 (18). Т. 4.

11. Ряполова Я. П. «Старый» новый порядок возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Российский следователь. 2023. № 10.

### References

1. Tax Code of the Russian Federation (Part One) of July 31, 1998 No. 146-FZ. *Collection of Legislation of the Russian Federation*, 1998, no. 31, art. 3824. (In Russ.)

2. Criminal Code of the Russian Federation of June 13, 1996 No. 63-FZ. *Collection of Legislation of the Russian Federation*, 1996, no. 25, art. 2954. (In Russ.)

3. Criminal Procedure Code of the Russian Federation of December 18, 2001 No. 174-FZ. *Collection of Legislation of the Russian Federation*, 2001, no. 52 (part I), art. 4921. (In Russ.)

4. Order of the Prosecutor General's Office of Russia No. 286, Federal Tax Service of Russia MMV-7-2/232@, Ministry of Internal Affairs of Russia, IC of Russia of June 8, 2015 "On Approval of Instructions on the Organization of Control Over the Actual Compensation for Damage Caused by Tax Crimes" (SPS "ConsultantPlus"). (In Russ.)

5. Letter from the Federal Tax Service of Russia of July 13, 2017 No. ED-4-2/13650@ "On the Direction of Methodological Recommendations on the Establishment of Circumstances Indicating Intent During Tax and Procedural Inspections in the Actions of Officials of the Taxpayer Aimed at Non-payment of Taxes (Fees)" (together with Methodological Recommendations "On the Investigation and Proof of Facts of Intentional Non-payment or Incomplete Payment of Tax (Fee) Amounts", approved by IC RF, Federal Tax Service of the Russian Federation) (SPS "ConsultantPlus"). (In Russ.)

6. Agreement on Cooperation between the Investigative Committee of the Russian Federation and the Federal Tax Service (concluded on February 13, 2012 No. 101-162-12/MMV-27-2/3) (SPS "ConsultantPlus"). (In Russ.)

7. Efimova V. V. Features of the Criminalistic Characteristics of Modern Tax Crimes. *Russian Investigator*, 2022, no. 3. (In Russ.)

8. Karnovich S. A., Kiselev E. A., Kazachek E. Iu. Features of Establishing the Form of Guilt in the Investigation of Tax Crimes. *Scientific Bulletin of the Omsk Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2021, no. 4. (In Russ.)

9. Larichev V. D., Miliakina E. V., Pankratiev A. N. Interaction of Tax Authorities with Internal Affairs Bodies and Investigative Bodies When Initiating Criminal Cases on Tax Crimes. *Lex Russica*, 2023, vol. 76, no. 12. (In Russ.)

10. Pochueva A. Iu. Interaction of Law Enforcement Agencies During the Investigation of Tax Crimes. *Bulletin of Science*, 2019, no. 9 (18), vol. 4. (In Russ.)

11. Riapolova Ia. P. The "Old" New Procedure for Initiating Criminal Cases of Tax Crimes. *Russian Investigator*, 2023, no. 10. (In Russ.)

**Сведения об авторе:**

А. Г. Сироткин – аспирант.

**Information about the author:**

A. G. Sirotkin – Postgraduate Student.

Статья поступила в редакцию 16.12.2024; одобрена после рецензирования 04.02.2025; принята к публикации 19.03.2025.

The article was submitted to the editorial office 16.12.2024; approved after reviewing 04.02.2025; accepted for publication 19.03.2025.