

Гумаров Василь Халилович

Gumarov Vasil Halilovich

Студент 4 курса Юридического факультета

Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва

4th year student of the Law Faculty,

Financial University under the Government

of the Russian Federation, Moscow

Научный руководитель - к.э.н, доцент, Смирнова Е.Е.

Scientific adviser - Ph.D (Economics), Smirnova E.E.

e-mail: v.molotov159@gmail.com

Актуальные вопросы проведения допроса в налоговом органе

Topical issues of interrogation in the tax authority

Аннотация: в статье проведён правовой анализ такого мероприятия налогового контроля, как допрос свидетеля. Разобраны позиции судов и письмо ФНС России по актуальным вопросам проведения допроса. В ходе правового анализа приведены возможные пути решения проблем, возникающих в ходе проведения допроса свидетеля.

Ключевые слова: допрос свидетеля, налоговый орган, налогоплательщик, вопросы, проблемы.

Abstract: The article provides a legal analysis of tax control measure as the interrogation of a witness. Also, article contains positions of the courts and the letter of the Federal Tax Service of Russia on topical issues of interrogation. In the frames of legal analysis are given possible ways of solving problems arising during the interrogation of a witness.

Key words: interrogation of a witness, tax authority, taxpayer, questions, problems.

Начнём с того, что допрос свидетеля является мероприятием налогового контроля, а полученные показания свидетеля, занесенные в протокол, в совокупности с иными доказательствами могут лечь в основу решения налогового органа по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и повлечь за собой привлечение к ответственности за совершенное налоговое правонарушение.

Согласно п. 1 ст. 90 НК РФ должностное лицо налогового органа может вызвать на допрос любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.¹

Перейдем к тем лицам, которые не могут быть допрошены. Исключения поименованы в п.2 ст. 90 НК РФ и включают малолетних лиц (по п. 1 ст. 28 ГК РФ — это несовершеннолетние, не достигшие четырнадцати лет),² лиц, которые физически или психически не могут правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля, а также лиц, получивших информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением своих профессиональных обязанностей, например, аудиторы, адвокаты.

Отсюда возникает вопрос, можно ли допросить, например, индивидуального предпринимателя, директора или главного бухгалтера. С одной стороны, в силу законодательства о налогах и сборах перечень лиц, которые не могут допрашиваться в качестве свидетеля, является закрытым, а следовательно, расширительному толкованию не подлежит и допросить индивидуального предпринимателя, директора или главного бухгалтера можно.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс]: от 13.07.2015 № 214-ФЗ, №232-ФЗ // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2020) (с изм. и доп. от 06.08.2021) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант плюс»

С другой стороны, письмо ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837 и по абзц. 2 п. 5.1. в указывает, что в качестве свидетеля могут выступать лица, не заинтересованные в исходе дела,³ а индивидуальный предприниматель, директор или главный бухгалтер заинтересованы в исходе дела, потому что в первом случае это налогоплательщик, а во втором и третьем по учредительным документам могут быть законными представителями организации-налогоплательщика, то есть субъектами налогового правонарушения. Одно и то же лицо не может выступать свидетелем и субъектом налогового правонарушения.

Более этого, допрос индивидуального предпринимателя, директора или главного бухгалтера не имеет никакого правового смысла и является ошибочным, о чём указано далее в абзц. 2 п. 5.1. письма ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837. Так протокол допроса таких лиц будет квалифицирован как пояснения налогоплательщика по пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ. Таким образом, допрос индивидуального предпринимателя, директора или главного бухгалтера в качестве свидетеля подменяется пояснениями налогоплательщика.

Интересно то, что ФНС России не называет допрос перечисленных лиц допросом, а именует опросом абзц. 2 п. 5.1 письма ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837. Как известно, в НК РФ не предусмотрена ответственность за отказ от опроса и повлечь за собой юридической ответственности такой отказ не может. В целом, считается логичным внести в п. 2 ст. 90 НК РФ так же лиц, заинтересованных в исходе дела.

Раскроем п. 3 ст. 90 НК РФ, в котором предусмотрено, что лицо вправе отказаться от дачи показаний по основаниям предусмотрены законодательством РФ. Здесь речь идёт о ст. 51 Конституции РФ и предполагает недопустимость любых форм принуждения к свидетельству

³ <Письмо> ФНС России от 17.07.2013 N AC-4-2/12837 (с изм. от 15.01.2019) "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками"// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

против самого себя или своих близких⁴. Конституционный Суд Российской Федерации поддерживал такую позицию свидетельского иммунитета в ряде актов, например, Постановления от 20 февраля 1996 г. № 5–П, от 29 июня 2004 г. № 13–П, Определение от 6 марта 2003 г. № 108–О.

При этом ст. 51 Конституции РФ не носит универсальный характер и не создаёт иммунитет для свидетеля на вопросы относительно хозяйственной деятельности организации, налогового учёта. Необходимо понимать, что ст. 51 Конституции РФ позволяет не отвечать на вопросы, которые связаны с личностью свидетеля. Например, под ст. 51 Конституции РФ не подпадают вопросы о работе компании, чем она занимается, трудовых обязанностях свидетеля (апелляционное определение Нижегородского областного суда от 27.12.2017 по делу № 33А-15220/2017).⁵

Относительно дискуссии о месте и времени проведения допроса. Возникает вопрос, где проводить допрос и сколько он должен длиться. Например, по п. 4 ст. 90 НК РФ показания могут быть получены по месту пребывания свидетеля на усмотрение должностного лица налогового органа. ФНС России в абз. 5 п. 5.1. письма ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 указывает, что свидетель для дачи показаний вызывается повесткой в налоговый орган.

Позиция судов строится на том, что законодательство о налогах и сборах не содержит ограничений по месту проведения допроса и его времени, а следовательно, допросить свидетеля можно в любое время, в любом месте и с любой продолжительностью. Для подтверждения такой позиции проведём анализ судебной практики.

⁴ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 01.07.2020 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 01.07.2020, N 31, ст. 4398.

⁵ Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 27.12.2017 по делу № 33А-15220/2017// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

В Постановлении АС Уральского округа от 20.10.2016 № Ф09-9287/16 по делу № А76-26441/2015 указано, что допрос можно провести во внерабочее время и без повестки.⁶ В Определении СК по ЭС ВС РФ от 03.02.2015 по делу № 309-КГ14-2191 указано, что показания, полученные на улице, не подтверждают недопустимость таких данных в качестве доказательств по делу.⁷ Такая позиция ведёт к злоупотреблениям со стороны должностных лиц налогового органа по отношению к свидетелям, потому что оказывает определенное давление.

По сути дела должностное лицо налогового органа может организовать допрос свидетеля после работы или в неудобных местах и в неудобное время. Любой свидетель испытает от такого психологическое давление, укажет удобные показания для налогового органа и не сможет защитить свои права.

Закончим тем, что разберём вопрос о проведении допроса во время приостановки выездной налоговой проверки. Согласно абзц. 3 п. 26 ПП ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 во время приостановления ВМП нельзя проводить допрос сотрудников, а по абзц. 4 п. 26 допрос возможен вне территории налогоплательщика.⁸

К примеру, сотрудника организации можно вызвать на допрос в налоговый орган или допросить по месту его пребывания вне территории налогоплательщика. Однако не совсем понятно, кого признавать «сотрудниками» организации-налогоплательщика. В частности, в ТК РФ и в ГК РФ этот термин не определен и ведёт к расширительному трактованию.

Подведём, итог, что многие могут быть допрошены в качестве свидетеля должностным лицом налогового органа. Допрос свидетеля имеет множество

⁶ Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 20.10.2016 № Ф09-9287/16 по делу № А76-26441/2015// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

⁷ Определение ВС РФ от 03.02.2015 № 309-КГ14-2191// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

⁸ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

неоднозначных и актуальных вопросов, с которым могут встретиться те лица, которые могут знать обстоятельства необходимые для проведения налогового контроля.

Для преодоления существующих проблем предлагается внести изменения в п. 2 ст. 90 НК РФ, указав в нём налогоплательщика и законных представителей организации налогоплательщика, а также четко определить место и время проведения допроса, чтобы защитить интересы свидетеля.

Список литературы:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 01.07.2020 N 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ, 01.07.2020, N 31, ст. 4398.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс]: от 13.07.2015 № 214-ФЗ, №232-ФЗ // Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.12.2020) (с изм. и доп. от 06.08.2021) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант плюс»
4. Письмо ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 (с изм. от 15.01.2019) "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками"// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
5. Апелляционное определение Нижегородского областного суда от 27.12.2017 по делу № 33А-15220/2017// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>

6. Постановление Арбитражного Суда Уральского округа от 20.10.2016 № Ф09-9287/16 по делу № А76-26441/2015// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
7. Определение ВС РФ от 03.02.2015 № 309-КГ14-2191// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"// Консультант Плюс. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>