

НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО: НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ КОММЕНТАРИЙ

*С. П. Постыляков**

Участие свидетеля в налоговом процессе: научно-практический комментарий статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации

Институт свидетельских показаний является традиционным источником получения доказательств. Анализ ч. 1 ст. 69 Гражданского процессуального кодекса РФ, ч. 3 ст. 56 Арбитражного процессуального кодекса РФ, ч. 2 ст. 25.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях и ч. 1 ст. 79 Уголовно-процессуального кодекса РФ позволяет отметить, что в приведённых дефинициях о показаниях говорится либо как о сведениях об обстоятельствах дела, либо как о сообщении об этих обстоятельствах¹.

Применимо к налоговому контролю «обстоятельства дела» необходимо понимать широко, а именно, как деятельность должностных лиц, осуществляющих налоговый контроль в формах: налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учёта и отчётности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (далее — НК РФ).

В процессуальной науке и правоприменительной практике институт свидетельских показаний имеет особую значимость, однако, в нормах НК РФ по-прежнему находит лишь поверхностное отражение. Это подтверждается в

* Постыляков Сергей Петрович — стажёр-исследователь Центра правовых прикладных разработок Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», студент магистратуры Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»
E-mail: sergey.postylyakov@gmail.com

¹ Молчанов В. В. Свидетели и свидетельские показания в гражданском судопроизводстве. М., 2010. С. 185.

частности отсутствием в ст. 90 НК РФ указания на процедуру вызова свидетеля. Вместе с тем, в Письме ФНС России от 17 июля 2013 года № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» (далее — Письмо ФНС России № АС-4-2/12837) указано, что свидетель вызывается для дачи показаний по месту нахождения (в помещении) налогового органа повесткой. Однако до сих пор не разрешён вопрос о том, кто из должностных лиц уполномочен на подписание такой повестки. В Письме ФНС России № АС-4-2/12837 указывается, что в повестку о вызове на допрос свидетеля рекомендуется включать сведения:

— о мотивах (причине, основаниях) направления повестки о допросе свидетеля (необходимость выяснения обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля путём допроса лица, которому они могут быть известны, в качестве свидетеля, с указанием основания для проведения допроса по месту пребывания свидетеля);

— о времени (дата, час, минуты) начала проведения допроса;

— о месте проведения допроса.

В соответствии с со ст. 90 НК РФ свидетелем может быть любое физическое лицо, обладающее информацией о каких-либо обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля. Первоочередным является определение понятия «информация». В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 года № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (далее — ФЗ № 149) под информацией понимаются сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления. Также отмечаем необходимость разграничения между собой понятий «свидетель» и «показания свидетеля» («свидетельские показания»).

Свидетель с доказательственной точки зрения является источником сведений о фактах, то есть источником доказательств. В то же время свидетель выступает в качестве личности, обладающей определённым правовым статусом, что позволяет признавать такового в качестве лица, участвующего в силу прямого указания НК РФ в мероприятиях налогового контроля. В свою очередь, показания свидетеля — это устное сообщение юридически незаинтересованным лицом сведений об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля, о которых оно осведомлено. В отличие от процессуальных кодексов НК РФ не устанавливает обязанность свидетеля указать источник своей осведомлённости, что в полной мере соответствует легальному определению понятия «информация» из ФЗ № 149. Допрос свидетелей является единственным законным способом получения свидетельских показаний². НК РФ чётко указывает на необходимость занесения показаний свидетеля в протокол, форма которого приведена в приложении № 3 к приказу ФНС России от 31 мая 2007 года № ММ-3-06/338@.

В пункте 2 ст. 90 НК РФ законодатель установил две группы лиц, которые не могут быть допрошены в качестве свидетелей.

К первой группе относятся лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Такой подход является общеправовым и нашёл своё отражение в судебной практике ещё до принятия и введения в действие НК РФ. Так, в приговоре Судебной коллегии по уголовным делам Московского городского суда от 19 марта 1997 года по уголовному делу Л. Д. Шмидт отмечается: «...Судебная коллегия отмечает, что показания малолетнего (пятилетнего – *прим. С. П.*) сына не могут быть использованы для обоснования

² Молчанов В. В. Свидетели и свидетельские показания в гражданском судопроизводстве. М., 2010. С. 221.

виновности его матери по смыслу ч. 1 ст. 51 Конституции Российской Федерации и п. 18 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 8 от 31 октября 1995 года «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия». Даже если бы М. А. Пасько разъяснялось его право не свидетельствовать против Л. Д. Шмидт, чего в данном случае сделано не было, его малолетство лишило его возможности воспользоваться своим конституционным правом хранить молчание и даже осознать такое право. Таким образом, Судебная коллегия считает использование против близкого родственника показаний малолетнего свидетеля недопустимым с правовой точки зрения, что служит дополнительным аргументом для признания показаний М. А. Пасько не имеющими юридической силы»³.

Представители второй группы лиц, которые не могут быть вызваны и допрошены в качестве свидетелей, должны отвечать следующим критериям: 1) получить информацию (сведения), необходимую для налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей; 2) полученная такими лицами информация (сведения) должна относиться к профессиональной тайне этих лиц. НК РФ выделяет в качестве таких лиц адвоката, аудитора, однако, приведённый перечень не является закрытым, т. к. в соответствии с ч. 5 ст. 9 ФЗ № 149 информация, полученная гражданами (физическими лицами) при исполнении ими профессиональных обязанностей или организациями при осуществлении ими определённых видов деятельности (профессиональная тайна), подлежит защите в случаях, если на эти лица федеральными законами возложены обязанности по соблюдению конфиденциальности такой информации. К таким случаям действующее законодательство относит режимы коммерческой (Федеральный закон от 29

³ Пашин С. А. Состязательный уголовный процесс. М., 2006. С. 192.

июля 2004 года № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»), врачебной (ст. 13, 92 Федерального закона от 21 ноября 2011 года № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации»), банковской (ч. 2 ст. 857 Гражданского кодекса РФ), нотариальной (ст. 16, 28 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 года № 4462-1) тайн, а также иные сведения, отнесённые к категории ограниченного доступа. Дополнительной гарантией названного права выступает ст. 82 НК РФ, которая не допускает сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну при осуществлении налогового контроля.

В соответствии с п. 3 комментируемой статьи иные физические лица могут отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным российским законодательством. К таким основаниям, в первую очередь, необходимо отнести ч. 1 ст. 52 Конституции РФ, в соответствии с которой никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. Таким законом Семейный кодекс РФ, в ст. 14 которого в качестве близких родственников определены родственники по прямой восходящей и нисходящей линиям (родители и дети, дедушки, бабушки и внуки), полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сёстры).

Применение п. 3 ст. 90 НК РФ формирует противоречивую судебную практику. Так, например, Арбитражный Суд Краснодарского края в решении от 22 июня 2012 года по делу № А32-4042/2011 указал, что закон разграничивает понятия «налогоплательщик» и «свидетель», наделяя их разными правами и обязанностями. Также закон прямо устанавливает, что налогоплательщики могут вызываться в налоговые органы для дачи пояснений, показаний в связи с

уплатой ими налогов или в связи с налоговой проверкой. В качестве же свидетеля могут вызываться любые лица, которым известны какие-либо обстоятельства в отношении проводимой налоговой проверки. При этом возможности вызова в качестве свидетеля налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка, закон не предусматривает. По мнению суда, вызов налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, в качестве свидетеля, для дачи показаний, имеющих значение для осуществления той же самой налоговой проверки, неправомерен. Косвенно данную позицию подтверждает Письмо ФНС России № АС-4-2/12837, где указывается, что если в качестве свидетелей были опрошены лица, заведомо заинтересованные в исходе дела, например, проверяемый налогоплательщик — физическое лицо, представитель налогоплательщика — юридического лица (в частности, директор, главный бухгалтер), протокол допроса такого лица может быть квалифицирован как документ, которым оформлены пояснения налогоплательщика (подп. 4 п. 1 ст. 31 Кодекса). С позицией Арбитражного Суда Краснодарского края не согласились Пятнадцатый апелляционный арбитражный суд (Постановление от 26 октября 2012 года по делу № А32-4042/2011 (15АП-9873/2012)) и ФАС Северо-Кавказского округа от 26 декабря 2012 года (Постановление по делу № А32-4042/2011 (Ф08-7656/2012)), которые указали, что протокол, составленный налоговым органом в порядке ст. 90 НК РФ, не может быть признан ненадлежащим доказательством по причине неразъяснения налогоплательщику-свидетелю положений ст. 51 Конституции РФ, т. к. ему были разъяснены права, предусмотренные ст. 90 НК РФ, в том числе право отказа от дачи показаний, которым заявитель не воспользовался.

Отдельного внимания заслуживают нормы ст. 90 НК РФ о получении показаний свидетеля по месту пребывания последнего. Норма НК РФ в качестве основания допроса свидетелей по месту их пребывания выделяет:

болезнь, старость, инвалидность. Открытый характер приведённого перечня оснований сохраняет широкую дискрецию для должностных лиц налоговых органов по получению показаний свидетелей по месту пребывания последних, т. к. ставит такие основания допроса в зависимость от усмотрения должностных лиц налогового органа. В соответствии с Письмом ФНС России № АС-4-2/12837 получение показаний свидетеля по месту его жительства рекомендуется осуществлять с его согласия о допуске в жилое помещение, что должно быть отражено в протоколе допроса свидетеля и удостоверено подписью последнего, а также подписями не менее двух должностных лиц налогового органа, осуществляющих названное мероприятие налогового контроля. В Постановлении Второго арбитражного апелляционного суда от 11 июля 2012 года по делу № А82-6055/2011 отмечается, что НК РФ не содержит запрета на вызов налоговым органом свидетелей в период приостановления проведения выездной налоговой проверки, на получение должностными лицами налогового органа в ходе налоговой проверки доказательств (в частности протоколов допросов свидетелей), полученных другими налоговыми органами в результате проведения налоговых проверок других лиц. При необходимости допроса свидетеля по месту жительства (пребывания) вне юрисдикции налогового органа, проводящего налоговую проверку, может быть использован институт письменного поручения о допросе свидетеля в адрес налогового органа по месту жительства (месту пребывания) свидетеля.

Следует отметить, что Постановлением Правительства РФ от 16 марта 1999 года № 298 было утверждено Положение о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля. В соответствии с указанным Положением свидетелям, привлекаемым для участия в производстве действий по

осуществлению налогового контроля, возмещаются понесённые ими в связи с явкой в налоговый орган расходы⁴. К таким расходам относятся расходы на проезд, наём жилого помещения. Кроме того, свидетелям выплачиваются суточные.

Важным процедурным моментом при проведении такого мероприятия налогового контроля, как допрос свидетеля, является предупреждение свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний, либо за дачу заведомо ложных показаний. Отметка об этом должна содержаться в протоколе, удостоверенном подписью свидетеля. Важно отметить, что в отличие от Гражданского процессуального кодекса РФ и Уголовно-процессуального кодекса РФ, которыми предусматривается уголовная ответственность за названные выше действия (бездействие), НК РФ предусматривает только налоговую ответственность, которая предусмотрена в ст. 128 НК РФ.

Библиографический список

1. Молчанов В. В. Свидетели и свидетельские показания в гражданском судопроизводстве. М., 2010;
2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова // СПС «Консультант Плюс», 2004;
3. Пашин С. А. Состязательный уголовный процесс. М., 2006.

⁴ Егизарова В. В. // Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова // СПС «Консультант Плюс», 2004.