Institution of Witness in Tax Law

Gunay Aminat Chemalevna
student of the Faculty of Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia

Ivanenko Igor Nikolayevich
Candidate of Law, assistant professor
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: ivanenko.igor@mail.ru

Abstract

This article discusses the problematic issues of determining the institution of witness in tax law. The general legal prerequisites for the implementation of the institution of witness in tax law are investigated. The authors provide the normative statements that are prerequisites for the implementation of the institution of witness in tax law. It is noted that, in the framework of a tax audit, a witness may only be an official of the tax authority performing the specified tax audit. There is a need to make this clarification in Art. 90 of the Tax Code of the Russian Federation, which will allow to avoid errors in law enforcement practice regarding the delimitation of the purpose of information received by an official of the tax authority as a result of the interrogation of a witness and information obtained as a result of operational search activities.

Key words: witness in tax law, categories of witnesses.

Необходимостью обеспечения реализации общеправового принципа законности в налоговом праве было обусловлено расширение субъектного состава налоговых проверок путем введения в указанные правоотношения ряда дополнительных участников, содействующих реализации целей и задач налогового контроля, в число которых входят специалисты, эксперты, переводчики и свидетели.

Несмотря на законодательное закрепление института свидетеля в налоговом праве, на сегодняшний день существует ряд проблем как теоретического, так и практического характера, не только не позволяющих

в полной мере реализовать цели, во исполнение которых указанный институт был введен в действующий Налоговый кодекс РФ, но и ставящих под сомнение необходимость его существования в российском налоговом праве в целом.

Рассматривая теоретические проблемы положения свидетелей в налоговом праве, в первую очередь следует отметить, что законодательного закрепления понятие свидетеля в рамках налогового права не имеет.

В пп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ закреплено право налоговых органов вызывать в качестве свидетелей лиц, которые могут обладать сведениями, являющимися значимыми для проведения процедуры налогового контроля [1].

На основании содержания указанной нормы можно раскрыть категорию «свидетель как субъект налогового права» следующим образом, исходя из положений ст. 90 и ст. 128 НК РФ, основываясь на понятии, содержащемся в ч. 1 ст. 56 УПК РФ [2].

Итак, свидетель в налоговом праве — это физическое лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля, расследования и разрешения дела о налоговом правонарушении, вызванное для дачи показаний [3].

В процессе анализа проблематики института свидетелей в налоговом праве следует также обратить внимание на круг лиц, которые могут выступать в качестве свидетелей в рамках налогового контроля.

Законодателем в п. 1 ст. 90 НК РФ установлено, что в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Следует отметить, что согласно разъяснению, данному в Письме ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309НК РФ, не установлен запрет на вызов налоговым органом работников организации, выездная проверка в которой приостановлена, в качестве свидетелей [4].

Однако НК РФ предусмотрены два основания ограничения права налогового органа на вызов любого физического лица, обладающе-

го какими-либо сведения, являющиеся значимыми для осуществления налогового контроля. Так, обладают свидетельским иммунитетом и не могут выступать в качестве свидетелей:

1) лица, неспособные в силу психических или физических недостатков, малолетнего возраста правильно воспринимать обстоятельства, которые имеют значение для проведения налогового контроля.
2) лица, получившие необходимую для проведения налогового контроля информацию в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения составляют профессиональную тайну (аудитор, адвокат).

Законодателем в пп. 2 п. 2 ст. 90 НК РФ не указывается полный перечень лиц, не привлекаемых в качестве свидетелей в рамках осуществления налогового контроля в связи с исполнением своих профессиональных обязанностей. Из содержания иных нормативно-правовых актов следует, что в рамках российского законодательства к числу таковых лиц отнесены:

1) аудиторы, согласно ст. 9 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ [5];
2) адвокаты, согласно ч. 2 ст. 8 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ [6];
3) священнослужители, согласно ч. 7 ст. 3 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ [7];
4) нотариусы, согласно ч. 2 ст. 16 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате [8].

Говоря о свидетельском иммунитете в рамках российского налогового права, следует отметить, что Налоговым кодексом предусмотрено право отказа от дачи свидетельских показаний, но только в случаях, прямо предусмотренных законом.

Конституцией РФ в ст. 51 установлено, что никто не обязан свидетельствовать против себя самого, близких родственников и супруга [9].

Однако вопрос о том, кто с точки зрения налогового законодатель-

ства включен в круг близких родственников, на сегодняшний день является предметом дискуссий.

Так, понятие «близкие родственники» раскрывается в таких кодифицированных федеральных законах, как:

1) УПК РФ, согласно ч. 4 ст. 5 которого близкими родственниками являются супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, дедушка, бабушка, внуки;
2) КоАП РФ, согласно ст. 25.6 которого в число близких родственников включаются родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и сестры, дедушка, бабушка, внуки [10];
3) ГПК РФ, в соответствии с п. 2 и п. 3 ч. 4 ст. 69 которого вправе отказаться от дачи свидетельских показаний супруг против супруга, дети, в том числе усыновленные, против родителей, усыновителей, родители, усыновители против детей, в том числе усыновленных, братья, сестры друг против друга, дедушка, бабушка против внуков и внуки против дедушки, бабушки, а в соответствии с ч. 2 ст. 281 близкие родственники — это родители, дети, братья и сестры [11];
4) СК РФ, в ст. 14 которого законодатель рассматривает в качестве близких родственников родителей и детей, дедушек, бабушек, внуков, полнородных и неполнородных братьев и сестер [12].

Кроме того, в п. 3 ст. 6 Федерального закона от 21.07.1997 № 114-ФЗ также установлен перечень лиц, рассматриваемых в качестве близких родственников, к которым в рамках данного нормативно-правового акта отнесены отец, мать, муж, жена, сын, дочь, родной брат, родная сестра, а также лицо, осуществлявшее воспитание [13].

Данный перечень нормативно-правовых актов, в содержании которых раскрывается понятие «близкие родственники», не является исчерпывающим.

Перечень близких родственников во всех вышеуказанных законах

не является идентичным, кроме того, ни один из них нельзя отнести к числу актов, регулирующих положения о налогах и сборах в Российской Федерации.

Анализируя акты налоговых органов разъяснительного и рекомендательного характера, мы пришли к выводу, что наибольшее предпочтение отдается перечню близких родственников, закрепленному в ч. 4 ст. 5 УПК РФ. Так, согласно Письму ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@, таковыми признаются «супруг, супруга, родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и родные сестры, дедушка, бабушка, внуки» [14].

Таким образом, ввиду наличия значительного количества законов, обладающих равной юридической силой, содержащих положения о составе лиц, входящих в круг близких родственников, а также из-за отсутствия в Налоговом кодексе РФ прямой ссылки на конкретный нормативно-правовой акт, нормы которого следует применять при рассмотрении данного вопроса, мы считаем целесообразным дополнение действующей редакции ст. 90 НК РФ перечнем лиц, относящихся к близким родственникам в рамках налогового законодательства.

Обращаясь к рассмотрению иных проблем института свидетеля в налоговом праве, в первую очередь, на наш взгляд, следует уделить внимание вопросам, связанным с процедурой допроса свидетеля.

В современной правоприменительной практике вызывает споры допустимость такого доказательства в налоговом споре, как допрос свидетеля, проводимый вне рамок налоговой проверки. Налоговым кодексом не установлено правило о проведении допроса свидетелей исключительно в рамках налоговой проверки. Данный пробел повлек за собой появление в правоприменительной практике нескольких точек зрения.

Согласно первой позиции, протокол допроса свидетеля, составленный вне пределов налоговой проверки, не может выступать в качестве доказательства при рассмотрении дела аналоговом правонарушении.

Сторонники второй точки зрения утверждают, что полученные вне рамок налоговой проверки результаты допроса свидетелей могут

быть признаны законным доказательством совершенного правонарушения [15].

Наиболее целесообразным способом разрешения указанного вопроса представляется внесение законодателем в содержание НК РФ норм, содержащих прямое указание на фиксированные сроки проведения процедуры допроса свидетеля.

Также в рамках исследуемой проблемы следует обратить внимание на то, что нередки случаи проведения налоговыми органами при необходимости допроса свидетелей вместо данной процедуры опроса указанных лиц. Однако, анализируя содержание ст. 90 НК РФ и, в частности, содержащуюся в ней терминологию, мы пришли к выводу, что в указанной статье предусмотрена процедура именно допроса.

Опрос имеет ряд существенных отличий от допроса, не позволяющих рассматривать данные понятия, как тождественные, среди которых наиболее существенными являются:

— Форма. Допрос лица регламентирован в рамках налогового права регламентирован п. 5 Письма ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@ . Форма устного опроса законодательно не регламентирована.

— Различие в объеме прав объекта допроса и устного опроса в отношении исследуемых действий. Желание или нежелание допрашиваемого лица к производству данного действия в рамках налоговой проверки не имеет значения. Налоговые органы наделены властными полномочиями, которые позволяют им использовать принудительные меры в случае отказа от явки на допрос или дачи показаний в ходе проведения допроса. Устный опрос не носит обязательный характер.

— Метод вызова. Лицо вызывается на допрос повесткой в соответствии с пп. 5.1 п. 5 Письма ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@. Опрос не требует вызова лица по установленной форме и зачастую происходит спонтанно при проведении налоговой проверки.

— Ответственность, предусмотренная в рамках ст. 128 НК РФ, за дачу заведомо ложных показаний при допросе. Лицо, давшее ложные сведения при опросе, не преследуется, если помимо ложности его показания не содержат иных противоправных признаков.

Кроме того, судебная практика позволяет утверждать, что результаты допроса имеют большее доказательное значение в сравнении с результатами опроса, в первую очередь благодаря регламентированной процедуре проведения допроса, а также оформлении его результатов протоколом, являющимся процессуальным документом, в отличии от результатов опроса, к оформлению результатов которого закон не предъявляет никаких требований.

Значительно способствует смешению и отождествлению данных понятий формулировка, содержащаяся в п. 3 ст. 96 НК РФ: «. . . участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля».

Однако мы считаем, что, так как процедура допроса, в отличие от опроса, строго регламентирована, и, кроме того, согласно ст. 90 НК РФ, свидетельские показания получаются в рамках именно допроса, наиболее целесообразным будет заменить в ст. 96 НК РФ термин «опрос» на «допрос» для исключения ошибок при применении данной нормы на практике.

Как было отмечено ранее, для подтверждения доказательной силы результатов допроса большое значение имеет оформление показаний свидетеля. Показания свидетеля заносятся в протокол, форма которого содержится в приложении № 11 к приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ [16].

Законодателем во исполнение требований Конституции РФ и соблюдения прав, а также обеспечения исполнения обязанностей допрашиваемого лица в п. 5 ст. 90 НК РФ закреплена обязанность должностного лица налогового органа о предупреждении свидетеля об ответственности, предусмотренной НК РФ за дачу заведомо ложных показаний или

уклонения от дачи показаний в целом. О соблюдении данного требования закона делается отметка в протоколе, удостоверяемая подписью свидетеля.

Кроме того, в судебной практике сложились следующие требования к надлежащему закреплению показаний свидетеля в рамках налогового процесса:

— содержание протокола допроса свидетеля должно прямо указывать, в рамках какой процедуры были получены данные показания, с какой целью и в рамках какой налоговой проверки был допрошен указанный свидетель;
— для признания показаний свидетеля отвечающими требованиям достоверности, они должны быть оформлены проколом установленного образца;
— только при оформлении в соответствии с требованиями, закрепленными в ст. 99 НК РФ, протокола допроса свидетелей, он может выступать в качестве надлежащего доказательства по делу.

Хотелось бы обратить внимание также на субъектный состав лиц, уполномоченный осуществлять допрос свидетелей при проведении налоговой проверки.

Несмотря на то что в ст. 90 НК РФ не содержится прямого указания на то, что свидетельские показания, используемые при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях, должны быть получены должностными лицами налоговых органов, на практике материалы, полученные органами внутренних дел в ходе оперативно-розыскных мероприятий и переданные налоговым органам, рассматриваются лишь в качестве оснований для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, предусмотренных гл. 14 НК РФ.

Данная позиция нашла подтверждение в ряде определений Конституционного Суда РФ, например от 25 ноября 2010 г. № 1487-О-О, от 25 января 2012 г № 167-О-О [17]. В указанном определении подчеркнуто, что результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не

доказательствами, а сведениями, которые могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем. Указанная позиция Конституционного Суда РФ была также подтверждена в п. 1.7 Письма ФНС от 17.07. 2013 № АС-4-2/12837@.

Следовательно, в качестве субъекта, проводящего процедуру допроса свидетелей в рамках налоговой проверки, может выступать исключительно должностное лицо налогового органа, осуществляющего указанную налоговую проверку. На наш взгляд, внесение в содержание нормы, закрепленной в ст. 90 НК РФ, данного уточнения позволит избежать ошибок в правоприменительной практике относительно разграничения назначения сведений, полученных должностным лицом налогового органа в результате проведения допроса свидетеля и сведений, полученных в результате оперативно-розыскных мероприятий.

Подводя итог всему вышеизложенному, мы считаем, что предложенные к рассмотрению и внесению в действующее законодательство о налогах и сборах изменения по указанным проблемным вопросам помогут правоприменителю избежать сложностей при использовании норм НК РФ, а также окажут положительное влияние на скорость и качество рассмотрения дел по налоговым спорам.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон от 31.07.1998 № 146 // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации.2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.

3. Козырин А. Н. Ответственность свидетеля в налоговом процессе: научно-практический комментарий статьи 128 Налогового кодекса РФ // Публично-правовые исследования (электронный журнал). 2014. № 1. С. 3.

4. О налоговых проверках: Письмо ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ // Экономика и жизнь. (Бухгалтерское приложение). № 40. 2012.

5. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2009. № 1. Ст. 15.

6. Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации: Федеральный закон от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 23. Ст. 2102.

7. О свободе совести и о религиозных объединениях: Федеральный закон от 26 сентября 1997 г. № 125-ФЗ. // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 39. Ст. 4465.

8. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате (утв. ВС РФ 11.02.1993 N 4462-1) // Российская газета. № 49. 13.03.1993

9. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 №6-ФКЗ, от 30.12.2008 №7-ФКЗ, от 05.02.2014 №2-ФКЗ, от 21.07.2014 №11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.08.2014. № 31. Ст. 4398.

10. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

11. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 46. Ст. 4532.

12. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 1. Ст. 16.

13. О службе в таможенных органах Российской Федерации: Федеральный закон от 21.07.1997 № 114-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 30. Ст. 3586.

14. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками: Письмо ФНС России от 17.07.2013№ АС-4-2/12837@ // Официальные документы. № 29, 13-19.08.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (начало). Официальные документы. № 30. 20-26.08.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (продолжение),Официальные документы. № 31. 27.08-02.09.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (продолжение), Официальные документы. № 32. 03-09.09.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (продолжение), Официальные документы. № 33. 10-16.09.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (окончание).

15. Козырин А. Н. Ответственность свидетеля по российскому налоговому праву // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 23–27.

16. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах,

оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации): Приказ ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 01.06.2015).

17. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы граждан Лункина Вячеслава Владимировича и Лункина Виталия Владимировича на нарушение их конституционных прав частью второй статьи 11 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности», пунктом 4 части второй статьи 38, частью первой статьи 86 и статьей 89 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда РФ от 25 января 2012 г. № 167-О-О // Справочно-правовая система «Консультант Плюс».