

## ПРАВО СВИДЕТЕЛЯ НА КВАЛИФИЦИРОВАННУЮ ЮРИДИЧЕСКУЮ ПОМОЩЬ ПРИ ДАЧЕ ПОКАЗАНИЙ В НАЛОГОВОМ ОРГАНЕ

**Ловчикова Юлия Владимировна**

Магистрант Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (Москва), ORCID: 0000-0002-7745-4938, e-mail: ylovchikovau@mail.ru.

*Тема представительства в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, актуальна, поскольку налоговое право – одна из самых быстро развивающихся отраслей российского права. Институт представительства для данной отрасли не является исключением, ему посвящена гл. 4 ч. I НК РФ, однако исходя из судебной практики можно сделать вывод, что большинство свидетелей, вызываемых в налоговый орган для дачи показаний в соответствии со ст. 90 НК РФ, не прибегают к помощи представителя ввиду незнания своего права на квалифицированную юридическую помощь либо не имеют финансовой возможности, чтобы сделать это. Вторая причина особенно важна, поскольку она нарушает принципы равенства и справедливости в налоговом праве, порождая ситуации, когда определенная категория свидетелей попадает в иные по сравнению с другими свидетелями условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы данное неравенство. В процессе раскрытия темы автор исследует современное законодательство, посвященное содержанию права свидетеля на квалифицированную юридическую помощь, а также раскрывает практические вопросы, связанные с помощью юриста (адвоката) свидетелю на допросе. На основе изложенного материала предлагается оптимизация налогового законодательства с целью повышения правовой культуры граждан, а также четкого юридического оформления права свидетеля на квалифицированную юридическую помощь при даче показаний в налоговом органе.*

*Ключевые слова:* свидетель, допрос, налоговый орган, юридическая помощь, адвокат

*Для цитирования:* Ловчикова Ю. В. Право свидетеля на квалифицированную юридическую помощь при даче показаний в налоговом органе // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2024. № 4. С. 58–62. DOI: [https://doi.org/10.34076/22196838\\_2024\\_4\\_58](https://doi.org/10.34076/22196838_2024_4_58).

## THE RIGHT OF A WITNESS TO QUALIFIED LEGAL ASSISTANCE DURING INTERROGATION BY THE TAX AUTHORITY

**Lovchikova Yulia**

Master student, Higher School of Economics (Moscow), ORCID: 0000-0002-7745-4938, e-mail: ylovchikovau@mail.ru.

*The topic of representation in relations regulated by legislation on taxes and fees is relevant, since tax law is one of the fastest growing branches of Russian law. The institution of representation for this industry is no exception; Chapter 4 of Part I of the Tax Code of the Russian Federation is devoted to it, however based on judicial practice we can conclude that the majority of witnesses summoned to the tax authority to testify in accordance with Art. 90 of the Tax Code of the Russian Federation do not resort to the assistance of a representative due to ignorance of their right to qualified legal assistance or do not have the financial ability to do so. The second reason is especially important because it violates the principles of equality and fairness in tax law, giving rise to situations where a certain category of witnesses finds themselves in different conditions compared to other witnesses, although there are no significant*

*differences between them that would justify this inequality. In the process of revealing the topic, the author examines the current legislation regarding the content of a witness's right to qualified legal assistance, and also reveals practical issues related to the assistance of a lawyer (attorney) to a witness during interrogation. Based on the above material, it is proposed to optimize the tax legislation in order to improve the legal culture of citizens, as well as clear legal formalization of the witness's right to qualified legal assistance when giving evidence to the tax authority.*

*Key words: witness, interrogation, tax authority, legal assistance, lawyer*

*For citation: Lovchikova Yu. (2024) The right of a witness to qualified legal assistance during interrogation by the tax authority. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu juridicheskomu zhurnaluu»*, no. 4, pp. 58–62, DOI: [https://doi.org/10.34076/22196838\\_2024\\_4\\_58](https://doi.org/10.34076/22196838_2024_4_58).*

ФНС России в своем письме от 10 февраля 2023 г. № СД-4-2/1627@ поручила налоговым органам сократить на треть количество вызовов граждан на допросы. В ведомстве привели следующую статистику: доля повесток о вызове свидетеля составляет более 43 % от всех документов, направляемых налоговым органом на бумажном носителе. При этом явка свидетелей в среднем составляет 15 %, а в отдельных регионах – не более 7 %. Возникает закономерный вопрос: по какой причине свидетели не приходят на допрос в налоговый орган?

Можно выделить следующие причины. Во-первых, незначительная ответственность за неявку на допрос без уважительной причины: штраф в размере 1000 руб. (ст. 128 Налогового кодекса РФ). Во-вторых, отсутствие у свидетеля понимания цели, задачи и процедуры допроса в налоговом органе, а также своих прав при его проведении. В совокупности эти две причины приводят к высокой пассивности граждан в отношении явки на допрос. Однако «истоки» такой пассивности кроются не столько в поведении человека, сколько в отсутствии должного правового регулирования данного контрольного мероприятия.

Допрос свидетеля при осуществлении налогового контроля регулируется ст. 90 НК РФ. Несмотря на наличие данной статьи в российском налоговом законодательстве, ее содержание не является исчерпывающим, т. е. на сегодня допрос свидетеля характеризуется значительными недостатками в правовом регулировании<sup>1</sup>:

отсутствие правил вызова на допрос;

отсутствие нормативного закрепления продолжительности допроса и времени суток, в которое допрос недопустим;

отсутствие прямого указания на участие юриста (адвоката) в допросе и др.

В данной работе речь пойдет о праве свидетеля на квалифицированную юридическую помощь при даче показаний в налоговом органе.

Тема представительства в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, актуальна, поскольку налоговое право – одна из самых быстро развивающихся отраслей российского права. Институт представительства для данной отрасли не является исключением, ему посвящена гл. 4 ч. I НК РФ, однако многие ученые-правоведы, исходя из судебной практики, делают вывод, что большинство свидетелей не прибегают к помощи юриста (адвоката) ввиду незнания своего права на квалифицированную юридическую помощь либо не имеют финансовой возможности, чтобы сделать это<sup>2</sup>.

Вторая причина особенно важна, поскольку она нарушает принципы равенства и справедливости в налоговом праве, порождая ситуации, когда определенная категория свидетелей попадает в иные по сравнению с другими свидетелями условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы данное неравенство<sup>3</sup>. Так, если представить, что на допрос в налоговый орган вызывают двух сотрудников одной и той же компании, занимающих сходные должности (например,

<sup>1</sup> Попов Н. А. Некоторые проблемы регламентации допроса как дополнительного мероприятия налогового контроля // Вестник Сургутского государственного университета. 2016. Вып. 1(11). С. 49.

<sup>2</sup> Там же. С. 52.

<sup>3</sup> Ловчикова Ю. В. Конституционно-правовое значение принципов налогового права // Вопросы российской юстиции. 2023. № 26. С. 173.

два бухгалтера), но при этом один из них более обеспечен ввиду доходов супруга и может позволить себе нанять юриста (адвоката) для представления интересов при даче показаний в налоговом органе, то в подобной ситуации нарушаются принципы равенства и справедливости. При этом Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 324-ФЗ «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» не содержит норм, предусматривающих оказание бесплатной юридической помощи гражданам в подобных ситуациях.

Все изложенное показывает актуальность рассматриваемой темы и необходимость ее более детального изучения. Для этого необходимо обратиться к НК РФ.

В ст. 90 НК РФ прямо не предусмотрен четкий перечень лиц, которые могут присутствовать на допросе. Тем не менее юрист (адвокат) имеет право присутствовать на допросе исходя из следующего: при проведении допроса свидетеля должно строго соблюдаться гарантированное ч. 1 ст. 48 Конституции РФ право на получение квалифицированной юридической помощи (письмо ФНС России от 17 августа 2020 г. № ЕА-4-15/13203@). Отсутствие аналогичного положения в ст. 90 НК РФ приводит к тому, что свидетели, не имеющие юридических знаний, не знают и не понимают, что имеют право на квалифицированную юридическую помощь на допросе, что часто приводит к искажению мыслей допрашиваемого или подмене понятий в протоколе. Например, сотрудник ФНС в протоколе может записать не слово «сделка», а термин «договор»; для обычного человека это синонимы, но в праве это разные понятия. В результате подмены понятий налоговый орган может исказить действительность в свою пользу и выиграть дело.

Важно подчеркнуть, что исходя из анализа ст. 29 НК РФ юрист (адвокат) не отвечает за свидетеля на вопросы налогового органа в ходе допроса, а выступает гарантом соблюдения прав допрашиваемого (письмо Минфина РФ от 18 декабря 2020 г. № 03-02-08/111223). Возникает закономерный вопрос: как юрист (адвокат) может помочь свидетелю на допросе?

Во-первых, показания свидетеля заносятся в протокол (п. 1 ст. 90 НК РФ), который в соответствии с п. 3 ст. 99 НК РФ прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Получается, что присутствие юриста (адвоката) на допросе позволяет свидетелю минимизировать риск процессуальных нарушений со стороны налогового органа, а также при наличии подобных нарушений правомерно и обоснованно заявить об этом.

Во-вторых, юрист (адвокат) может помочь свидетелю подготовиться к допросу:

1) выработать тактику поведения (например, в ответ на вопросы о конкретных сделках можно отсылать к текстам договоров и первичных документов; не стоит отвечать на вопросы с недостаточной степенью детализации, если знаете на них ответ (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22 июля 2015 г. № А60-41771/2014); не помнить какие-то моменты – это нормально, не нужно бояться говорить об этом, но не стоит отказываться отвечать на вопросы, входящие в компетенцию допрашиваемого работника<sup>1</sup>);

2) предупредить о возможных провокационных вопросах со стороны налогового органа (например, «Ваши контрагенты утверждают, что Вы знали об отсутствии счетов-фактуры на данные товары. Правда ли это?»);

3) протестировать будущего свидетеля на уровень максимального психологического давления с целью пресечения подобного уровня давления непосредственно на допросе в налоговом органе. Здесь важно отметить, что юрист (адвокат) не может быть допрошен налоговым органом, так как в соответствии со ст. 90 НК РФ возможность допроса юриста (адвоката) налоговым органом в качестве свидетеля исключена, поэтому если в рамках «репетиции» допроса юрист (адвокат) получит какую-то информацию, то свидетелю не стоит беспокоиться об ее утечке. Такая информация не может быть получена налоговым органом в ходе допроса представителя;

4) сообщить налогоплательщику об ответственности за дачу заведомо ложных показаний (п. 5 ст. 90 НК РФ). Это также сообщает сотрудник налогового органа непо-

<sup>1</sup> Макогон Е. В. Допрос при налоговой проверке. Как подготовиться и что делать, если показания взяли под давлением // Юрист компании: сайт. URL: <https://e.law.ru/429830> (дата обращения: 15.05.2024).

средственно до допроса, однако юрист (адвокат) должен проконтролировать, чтобы это было сделано, а также пояснить свидетелю, какое наказание за это предусмотрено и что ни у кого нет цели запугать свидетеля.

В-третьих, при проведении допроса юрист (адвокат) видит, правильно ли свидетель понимает суть вопроса, задаваемого сотрудником налогового органа. Так, если в вопросе сотрудника ФНС содержится юридическая терминология, юрист (адвокат) вправе удостовериться, правильно ли ее понимает свидетель; если нет, то пояснить ее. Остановимся еще раз на примере с терминами «сделка» и «договор». В данной ситуации юрист (адвокат) должен пояснить свидетелю, что сделка – это действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей (ст. 153 Гражданского кодекса РФ), а договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей (ст. 420 ГК РФ), т. е. договор является юридическим фактом, порождающим обязательство, исполнение которого и будет сделкой. Поэтому, если в вопросе фигурирует слово «договор», не нужно упоминать про сделки, основанием возникновения которых был не договор.

Более того, задача юриста (адвоката) также состоит в том, чтобы следить за формулировками задаваемых вопросов, т. е. вопрос должен быть сформулирован четко и однозначно, исключая тем самым размытые формулировки и выдачу желаемой информации за действительную. Например, инспектор задает вопрос: «Я правильно понял, что Ваша бухгалтерская отчетность ведется так-то и так-то?» Задача адвоката – убедиться, что свидетель не ответит однозначно «Да» или «Нет». Это важно, поскольку рабочий процесс может быть известен только допрашиваемому лицу, поэтому свидетель должен самостоятельно расписать процесс своей работы, исключая навязывание мнения налогового органа.

Следует также отметить, что участие свидетеля в процедуре допроса с привлеченным им юристом (адвокатом) не всегда положительно воспринимается налоговым органом, особенно если свидетель не помнит что-то либо не может конкретно ответить на вопросы. Так, в постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 11 октября 2023 г. № 11АП-11120/2023 налоговый орган пытался добиться, чтобы суд не прикладывал к материалам дела в качестве доказательства протоколы допросов свидетелей ввиду проведения допросов в присутствии адвокатов и того, что свидетели были не способны ответить на конкретные вопросы о деятельности организации (при этом инспекция не указывала, на какие именно вопросы не смогли, по их мнению, ответить свидетели). В данной ситуации суд отклонил требование налогового органа, поскольку наличие адвоката и незнание отдельных вопросов функционирования организации не свидетельствуют о ложном характере показаний свидетеля.

Таким образом, сегодня существуют проблемы в понимании, регулировании и применении права свидетеля на квалифицированную юридическую помощь при даче показаний в налоговом органе. На мой взгляд, для решения данных проблем необходимо внести следующие изменения в российское законодательство:

1) дополнить ч. 1 ст. 20 Федерального закона «О бесплатной юридической помощи в Российской Федерации» пунктом 1.1 в следующей редакции: «граждане, которые получают доход выше величины прожиточного минимума, однако фактически не способны оплатить частные юридические услуги ввиду необходимости покупки дорогостоящих лекарств, съема жилого помещения и иных социально значимых обстоятельств, и которых вызывают в качестве свидетеля для дачи показаний в налоговый орган Российской Федерации». Это позволит расширить перечень лиц, имеющих право на бесплатную юридическую помощь, что позволит обеспечить реальное право на квалифицированную юридическую помощь свидетелю при даче показаний в налоговом органе;

2) дополнить ст. 90 НК РФ пунктом 1.1 в следующей редакции: «Физическое лицо, вызываемое в качестве свидетеля для дачи показаний налоговому органу, имеет право на квалифицированную юридическую помощь». Такое дополнение позволит напрямую в НК РФ закрепить обозначенное право свидетеля, избегая необходимости издания писем ФНС по данному вопросу и установления существования права свидетеля на квалифицированную юридическую помощь при даче показаний в налоговом органе из положений Конституции РФ.

## Список литературы

Ловчикова Ю. В. Конституционно-правовое значение принципов налогового права // Вопросы российской юстиции. 2023. № 26. С. 171–177.

Макогон Е. В. Допрос при налоговой проверке. Как подготовиться и что делать, если показания взяли под давлением // Юрист компании: сайт. URL: <https://e.law.ru/429830> (дата обращения: 15.05.2024).

Попов Н. А. Некоторые проблемы регламентации допроса как дополнительного мероприятия налогового контроля // Вестник Сургутского государственного университета. 2016. Вып. 1(11). С. 49–53.

## References

Lovchikova Yu. V. (2023) Konstitutsionno-pravovoe znachenie printsipov nalogovogo prava [Constitutional and legal significance of the principles of tax law]. In *Voprosy rossiiskoi yustitsii*, no. 26, pp. 171–177.

Makogon E. V. (2015) Dopros pri nalogovoi proverke. Kak podgotovit'sya i chto delat', esli pokazaniya vzyali pod davleniem [Interrogation during a tax audit. How to prepare and what to do if testimony was taken under pressure]. In *Company lawyer*, available at: <https://e.law.ru/429830> (accessed: 15.05.2024).

Popov N. A. (2016) Nekotorye problemy reglamentatsii doprosa kak dopolnitel'nogo meropriyatiya nalogovogo kontrolya [Some problems of regulating interrogation as an additional tax control measure]. In *Vestnik Surgutskogo gosudarstvennogo universiteta*, no. 1(11), pp. 49–53.