

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ НАУКИ
ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА РОССИЙСКОЙ АКАДЕМИИ НАУК

На правах рукописи

СМОЛИНА ОЛЬГА СЕРГЕЕВНА

**ДОКАЗЫВАНИЕ И ДОКАЗАТЕЛЬСТВА
ПРИ ОСПАРИВАНИИ НЕНОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ ПО
РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК В АРБИТРАЖНОМ СУДЕ**

Специальность 12.00.15 – Гражданский процесс; арбитражный процесс

Диссертация
на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Научный руководитель –
доктор юридических наук,
профессор,
заслуженный деятель науки РФ
Абова Т.Е.

Москва – 2015

Содержание

Введение.....	4
Глава 1. Доказывание при рассмотрении разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке	
§1. Сущность урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа при доказывании в досудебном порядке.....	12
§2. Состязательное начало и начало непосредственности при досудебном урегулировании разногласий налогоплательщика и налогового органа.....	20
§3. Доказывание при урегулировании разногласий по фактическим обстоятельствам в досудебном порядке.....	29
Глава 2. Доказательства и их особенности по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде	
§1. Понятие доказательства по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.....	35
§2. Письменные доказательства в традиционной и электронной формах по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде.....	46
§3. Письменные доказательства производного характера по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде.....	65
§4. Показания свидетелей по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде.....	73
§5. Объяснения налогоплательщика и налогового органа по делам об	

оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде.....83

Глава 3. Особенности судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

§1. Цель судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок88

§2. Роль суда в доказывании по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок..100

§3. Предмет доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.....109

§4. Источники предмета доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.....124

§5. Переговоры о спорных фактических обстоятельствах. Соглашение об оценке фактических обстоятельств133

Заключение.....150

Список использованной литературы158

Введение

В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (статьи 2 и 7 Конституции Российской Федерации). Как разъяснил Конституционный Суд Российской Федерации, данная конституционная обязанность распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства (данная позиция Конституционного суда Российской Федерации содержится, например, в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции»).

Позиции налогоплательщика и налогового органа по фактическим обстоятельствам и их правовой оценке чаще всего не совпадают, что приводит к возникновению разногласий в связи с налоговыми проверками. Налогоплательщикам гарантируется вытекающее из статьи 46 Конституции Российской Федерации право на судебное обжалование ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.

С 1 января 2009 года был введен обязательный досудебный порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок (пункт 5 статьи 101.2 НК РФ).

Тем не менее, за период с 2009 по 2012 год арбитражными судами рассмотрено значительное количество налоговых споров об оспаривании

ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц. Однако судебная практика арбитражных судов по данным делам все же неоднозначна.

Необходимо исследовать причины данного явления, и, прежде всего, процесс доказывания в досудебном и в судебном порядках рассмотрения указанных дел, а также влияние на процесс судебного доказывания переговорно-примирительных процедур и обязательного досудебного порядка обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.

Институт доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде ранее на монографическом уровне не исследовался. В процессуальной науке рассматривалось доказывание в арбитражном суде по иным категориям дел и отдельные аспекты института доказывания в арбитражном суде по налоговым спорам.

Исследовались общие вопросы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе (Д.Д. Толкачев), или более узкие. Например, исследовались вопросы доказывания по налоговым спорам в арбитражных судах на примере споров о получении налоговой выгоды (Д.В. Политов) и другие отдельные аспекты налоговых споров.

По этим причинам рассмотрение процесса доказывания об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, который охватывал бы в комплексе, как судебный, так и досудебный порядок рассмотрения соответствующих дел, раскрытие потенциала института доказывания применительно к этим делам, исходя из норм арбитражного процессуального и налогового законодательства Российской Федерации, представляется актуальным.

Актуальность проведенного исследования особенностей института доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в

арбитражном суде обусловлена также тем, что рассмотрение и разрешение арбитражными судами Российской Федерации указанных дел имеет не только правовое, но и социальное значение для нашей страны.

Целью диссертации является выявление и обоснование особенностей доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в досудебном и в судебном порядках рассмотрения соответствующих дел.

Для достижения обозначенной цели в диссертационной работе были поставлены следующие **задачи**:

- сформулировать понятие доказательства по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок;

- исследовать некоторые виды судебных доказательств, такие как письменные доказательства, объяснения налогоплательщика и налогового органа, показания свидетелей применительно к объекту исследования, что обусловлено спецификой дел об оспаривании ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок.

- раскрыть содержание досудебного порядка установления налоговым органом фактов, имеющих юридическое значение, отраженных в оспариваемом в арбитражном суде решении налогового органа;

- установить предмет доказывания и источники предмета доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде;

- рассмотреть возможность прямых переговоров налогоплательщика и налогового органа при рассмотрении дела в арбитражном судебном порядке с целью достижения соглашения по вопросу об оценке фактических обстоятельств.

Объектом диссертационного исследования являются отношения, возникающие в процессе доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по

результатам налоговых проверок, в досудебном и судебном порядках рассмотрения соответствующих дел.

Предмет исследования составляют положения действующего арбитражного процессуального и налогового законодательства, научные труды, практика Конституционного Суда Российской Федерации и арбитражных судов.

Методологическая основа исследования. В процессе работы над настоящей диссертацией использованы различные методы исследования, в том числе историко-правовой, системный, формально-логический, сравнительно-правовой, формально-юридический, а также общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция). Выводы диссертации опираются на результаты анализа и научного обобщения судебной практики.

Теоретическую основу диссертации составили труды советских ученых, исследовавших теорию доказательств в науке гражданского процессуального права, а также труды российских ученых, рассматривающих проблемы доказывания и доказательств в современный период, таких как: Т.Е. Абова, А.Т. Боннер, Н.Л. Бартунаева, О.В. Баулин, Е.Ю. Веденеев, М.А. Гурвич, Н.И. Клейн, А.Ф. Клейнман, А.Г. Коваленко, В.И. Коломыцев, С.В. Курылев, Т.А. Лилуашвили, И.Н. Лукьянова, В.В. Молчанов, Э.М. Мурадьян, Э.Н. Нагорная, Ю.К. Осипов, Д.В. Политов, И.М. Резниченко, И.В. Решетникова, В.К. Пучинский, Ю.К. Свиридов, М.В. Синякова, Л.П. Смышляев, Е.В. Ткаченко, Д.Д. Толкачев, М.К. Треушников, Д.М. Чечот, В.М. Шерстюк, Я.Л. Штутин, К.С. Юдельсон, В.Ф. Яковлев, В.В. Ярков и др., что позволило изучить институты доказательственного права в динамике.

Научная новизна работы состоит в обосновании подхода, согласно которому процесс доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок пронизывает как досудебный, так и судебный порядки рассмотрения соответствующих дел.

В работе сделан вывод о допустимости использования переговорно-примирительных процедур при рассмотрении арбитражным судом дел об

оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов по результатам налоговых проверок. Предложено использовать прямые переговоры о спорных фактических обстоятельствах, которые могут быть завершены заключением соглашения сторон налогоплательщика и налогового органа об оценке фактических обстоятельств дела. Такое соглашение способствует упрощению и ускорению судебного доказывания в результате снижения объема доказательственного материала, подлежащего оценке арбитражным судом.

В результате проведенного исследования сформулированы **положения, которые вынесены на защиту.**

1. В работе сделан вывод о наличии состязательного начала и начала непосредственности на стадии доказывания в досудебном порядке. Состязательное начало проявляется в равных процессуальных возможностях налогового органа и налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки (до вынесения решения налоговым органом), т.е. налогоплательщик и налоговый орган имеют равные возможности по представлению и доказыванию своих позиций по спорным фактическим обстоятельствам и по обосновывающим их доказательственным материалам.

Непосредственность выражается в частности, в обязанности провести рассмотрение материалов налоговой проверки одним и тем же должностным лицом с начала и до окончания рассмотрения материалов данной проверки. При выбытии должностного лица из процесса рассмотрения материалов налоговой проверки и замене его другим должностным лицом рассмотрение материалов проверки начинается с самого начала.

2. Предметом исследования судом по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, являются содержащиеся в решении налогового органа факты, свидетельствующие о налоговом нарушении, а также факты, изложенные налогоплательщиком в его возражениях против позиции налогового органа.

3. Под доказательством по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в работе понимаются облеченные в особую процессуальную форму сведения о фактах объективной действительности, о связях, существующих между фактами и о характере этой связи, на основании которых суд устанавливает обстоятельства, необходимые для рассмотрения и разрешения дела, как в досудебной стадии, так и в арбитражном суде.

4. Автор пришел к выводу о том, что для судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по актам налоговых проверок, необходимо установление причинно-следственной связи между искомым фактом (прямая связь) и доказательственным фактом, а также связь искомого факта с фактами, содержащими условия, необходимые для возникновения и существования искомого факта.

5. Автор использует в работе понятие «налоговая выгода» введенное в налоговую практику Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Для разрешения спора о наличии или отсутствии налоговой выгоды целесообразно включать в предмет доказывания факты, именуемые фактами-условиями, которые в процессуальной литературе рассматриваются как факты, не имеющие отношения к делу, но исследуемые судом в силу профилактической и воспитательной задач правосудия. Подобные факты, включенные в предмет доказывания, способствуют формированию обоснованных выводов суда по рассматриваемому спору.

6. Закон считает информацию, сообщенную в электронной форме документом, то есть письменным доказательством. На основе исследования электронных документов в качестве доказательств, в работе сделан вывод о том, что информация, впервые сообщаемая в электронном документе, является первоначальным доказательством. Привычного материального носителя

(бумага, дерево, камень и др.), который свойственен обычным письменным доказательствам, здесь нет. Распечатки на бумаге с этого документа являются его копиями. В том случае, когда информация, содержащаяся в обычном письменном документе, превращается в электронный документ (например, в документ в формате *pdf), то в этом случае первоначальным является обычное письменное доказательство, а документ в ином формате – производное доказательство. Такое деление должно способствовать правильной оценке доказательств судом.

7. В работе сделан вывод о том, что отнесение процессуальных фактов к предмету доказывания обусловлено возложением арбитражным процессуальным законодательством в ряде случаев на суд обязанности установить эти факты. В предмет доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов могут включаться лишь те процессуальные факты, которые подлежат обязательному установлению судом.

8. Достоверность того, что краткое изложение сути доказательственных материалов в акте налоговой проверки (производном доказательстве) соответствует их содержанию и фактам, имевшим место в действительности, обеспечивается составлением этого акта по месту нахождения налогового органа и его подписанием должностными лицами налогового органа, непосредственно проводившими налоговую проверку, то есть лицами, которые непосредственно воспринимали факты объективной действительности и собирали необходимые сведения об этих фактах.

9. В работе сделан вывод о том, что отсутствие в решении налогового органа, вынесенного по результатам проверки, указаний на установленные фактические обстоятельства, существенное расхождение между установленными в решении налогового органа фактическими обстоятельствами и фактами, содержащимися в материалах проверки, означает не установление налоговым органом имеющих значение для дела фактических обстоятельств, и может влечь в последующем признание судом недействительным решения налогового органа.

Практическая значимость диссертации. Основные результаты проведенного исследования могут быть использованы в преподавании курса арбитражного процесса, спецкурсов «Налоговые споры», «Доказательства и доказывание по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по актам налоговых проверок, в арбитражном суде».

Выводы и предложения, сделанные в диссертации, могут также использоваться в ходе совершенствования арбитражного процессуального законодательства нормотворческими органами и в судебной практике.

Апробация результатов исследования. Диссертация выполнена и обсуждена на заседании сектора гражданского права, гражданского и арбитражного процесса Федерального государственного бюджетного учреждения науки Института государства и права Российской академии наук. Положения и выводы, сформулированные в диссертации, нашли отражение в десяти опубликованных статьях и в монографии Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок»: монография /О.С. Смолина. - М.: Норма, 2015., и в трех научных статьях, опубликованных в журналах, рекомендованных Высшей Аттестационной Комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации, а также использовались автором в его практической деятельности.

Структура диссертационного исследования обусловлена его целью и задачами, и включает в себя: введение, три главы, тринадцать параграфов, заключение.

Глава 1. Доказывание при рассмотрении разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке

§1. Сущность досудебного урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа при доказывании в досудебном порядке

В настоящей главе представляется важным исследовать, прежде всего, вопрос, является ли досудебный порядок частью доказательственного процесса по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, его процессуальное значение.

Досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа установлен Налоговым кодексом Российской Федерации (Глава 19 части 1 НК РФ ст. 138 «Порядок обжалования») с 1 января 2014 года. С этой даты упомянутая статья 138 НК РФ действует в новой редакции, предусматривающей в абзаце 1 пункта 2, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом¹.

Разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом могут возникнуть сразу же после ознакомления налогоплательщика с актом налоговой проверки. И.В. Дементьевым справедливо указано на то, что «в силу фискального характера налогового правоотношения, его стороны преследуют

¹ С 01.01.2014 вступили в силу положения абзацев 1 и 2 пункта 2 статьи 138 НК РФ в редакции Федерального закона от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. - 08.07.2013г. № 27. Ст. 3445.

разные интересы: налогоплательщик – уменьшить свое налоговое бремя, налоговый орган – обеспечить получение доходов бюджетом в полном объеме»². По сути, предполагаемое актом проверки доначисление налогов и сборов означает денежное требование государства к налогоплательщику, предусмотренное Конституцией Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах.

Возникает вопрос, относится ли рассмотрение материалов проверки, предшествующее вынесению решения налоговым органом по результатам налоговой проверки, к досудебному порядку урегулирования разногласий.

При решении вопроса является ли рассмотрение материалов налоговой проверки частью досудебного порядка урегулирования разногласий, следует исходить из обязательности процедуры урегулирования разногласий и признать его стадией досудебного порядка урегулирования разногласий.

Процедура рассмотрения материалов камеральной или выездной налоговой проверки представляет собой порядок, посредством которого производится установление фактов, имеющих юридическое значение для дела и входящих в предмет доказывания. Этот порядок представляет собой систему процедурных правил, предусмотренных статьей 101 НК РФ, несоблюдение которых признается существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, вышестоящим органом или судом на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ.

Рассмотрение материалов проверки, предшествующее вынесению решения налоговым органом по результатам налоговой проверки является, по нашему мнению, началом урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом.

С этого момента начинается процесс доказывания по делу, который может продолжаться в случае не урегулирования разногласий

² Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // Журнал российского права. – 2011. - №1. – С.84.

налогоплательщика и налогового органа при обжаловании решения налогового органа по результатам проверки в вышестоящем налоговом органе. Материалы проверки способствуют формированию предмета доказывания в суде.

Представляется, что разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом до вынесения решения отличаются тем, что включают только разногласия по спорным фактическим обстоятельствам, так как сам по себе акт налоговой проверки еще не влечет правовых последствий, а значит, материальное право налогоплательщика еще не оспаривается и не нарушается.

Понятие «налоговый спор» широко используется в научной литературе и в практике. Когда именно возникает налоговый спор в процессуальной науке до сих пор четко не определено.

В литературе высказано мнение, что уже на стадии до вынесения решения по делу о налоговом правонарушении существует спор с налоговым органом, урегулировать который возможно путем представления возражений по акту налоговой проверки³. До сих пор также четко не определено, что представляет собой акт налоговой проверки и содержится ли в нем оценка деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налогового органа.

Н.Л. Бартунаева, например, считает, что налоговый спор возникает после оценки деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налогового органа. Сам налоговый спор она определяет как неразрешенный в административном порядке конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу объема налоговых прав и обязанностей в заявленный период по видам налогообложения, применения норм налогового права, а также установления фактических обстоятельств и подлежащий разрешению в порядке, предусмотренном процессуальным законом⁴.

³ Борисов А.Н. Споры с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов в новых условиях налогового администрирования. Практические рекомендации. – М.: Юстицинформ, 2011. – С. 11.

⁴ Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2007. – С.12, 14.

Представляется, что акт налоговой проверки является письменным доказательством по делу, которое подвергается исследованию и оценке наряду со всеми другими доказательствами при рассмотрении материалов налоговой проверки. Акт проверки сам по себе не является ненормативным правовым актом и не влечет правовых последствий для налогоплательщика в виде привлечения его к налоговой ответственности, доначисления налогов, начисления штрафов и соответствующих пени.

Оценка деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налогового органа излагается в мотивированном решении налогового органа, вынесенном по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Заслуживает поддержки мнение А.Г. Ростовской о том, что решение представляет собой основной акт, принимаемый по существу налоговой проверки, так как именно этот акт в соответствии с пунктом 8 статьи 100 НК РФ выполняет основную функцию ненормативных правовых актов, состоящую в установлении юридических фактов⁵.

Таким образом, до вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки разногласия по правовой оценке фактических обстоятельств не могут возникнуть, так как только в решении по результатам рассмотрения материалов проверки налоговым органом дается правовая оценка установленным фактам.

Досудебный порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, ориентирован на создание необходимых условий для последующего рассмотрения и разрешения дела в судебном порядке. На это еще десять лет назад обратил внимание В.Ф. Яковлев, отмечая, что поступление в суд тщательно проработанных предварительных материалов облегчает и ускоряет судебное рассмотрение дел⁶.

В России досудебный порядок обжалования решений налоговых органов,

⁵ См., например, Ростова А.Г. Ненормативные правовые акты как основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Владимир, 2008. – С. 9.

⁶ Итоги работы арбитражных судов в 2003 г. Основные задачи на 2004 г. // http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/index_ar.htm.

вынесенных по результатам налоговых проверок, в вышестоящий налоговый орган был введен с 1 января 2009 года⁷. В соответствии с пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после оспаривания этого решения в вышестоящем налоговом органе. Приведенная норма предусматривала специальный порядок для урегулирования разногласий, возникающих в связи с вынесением налоговым органом решений по результатам налоговых проверок до 1 января 2014 года. Этот специальный обязательный порядок обжалования согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.05.2011 № 18421/10, действовал и в отношении решений об отказе полностью или частично в возмещении заявленной налогоплательщиком суммы налога и о частичном возмещении суммы налога⁸.

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 138 НК РФ жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого являются вступившие в силу акты налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Особенность урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке по делам об оспаривании ненормативных правовых актов по результатам налоговых проверок состоит в том, что НК РФ помимо подачи жалобы в общем порядке предусмотрена

⁷ Введение обязательного досудебного порядка по рассматриваемой категории дел связано с вступлением в силу с 1 января 2009 года пункта 5 статьи 101.2 НК РФ, введенного Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. - 31.07.2006 г. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

⁸ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.05.2011 г. № 18421/10 // Вестник ВАС РФ. – 2011. № 8.

возможность подачи в вышестоящий налоговый орган апелляционной жалобы. Термин «апелляционная жалоба» содержится в НК РФ. Так, согласно абзацу 3 пункта 1 статьи 138 НК РФ апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которой является не вступившее в силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со статьей 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

Необходимо пояснить, что применительно к решению о привлечении (или об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения срок вступления решения в силу составляет один месяц со дня вручения решения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено (пункт 9 статьи 101 НК РФ). Для случаев отправки названных решений заказным письмом законодателем установлена дата вручения решения. Ею считается шестой день со дня отправки заказного письма. Решение налогового органа подлежит исполнению со дня его вступления в силу.

Из системного анализа положений пункта 1 статьи 101.2 и пункта 1 статьи 101.3 НК РФ следует, что в случае обжалования решения в апелляционном порядке оно вступает в силу в части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в не обжалованной части со дня принятия решения по апелляционной жалобе. Подача апелляционной жалобы приостанавливает исполнение обжалуемого решения, вынесенного по результатам налоговой проверки, до ее рассмотрения вышестоящим налоговым органом.

Преимущество апелляционной жалобы перед жалобой состоит в том, что, если налогоплательщик не подал апелляционную жалобу, и решение налогового органа по результатам проверки вступило в законную силу, то можно подать жалобу в общем порядке. Представляется, что сейчас налогоплательщик лучше защищен.

Целью урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебном и судебном порядках является подтверждение доказательствами фактов хозяйственной жизни налогоплательщика или отсутствие возможности доказать их существование, влекущих для налогоплательщика правовые последствия в сфере налогообложения и их правовое обоснование.

Досудебный порядок урегулирования разногласий по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, имеет особенности.

Как уже отмечалось, досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа состоит из двух стадий: стадии рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки и стадии рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на это решение вышестоящим налоговым органом.

При решении вопроса о том, состоит ли досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа из двух стадий было учтено то, что стадия рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки является обязательной и то, что, в конечном счете, несоблюдение досудебного порядка по исследуемым делам препятствует обращению налогоплательщика в суд. Ненормативные правовые акты налоговых органов, вынесенные по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ (пункт 2 статьи 138 НК РФ).

Налогоплательщик вправе не представлять свои возражения на акт налоговой проверки. В таком случае налоговый орган рассматривает материалы налоговой проверки без возражений налогоплательщика. Проверяется лишь факт надлежащего извещения налогоплательщика о рассмотрении материалов

проверки и ознакомления его с актом проверки и материалами проверки, содержащими факты, выявленные при проведении налоговой проверки. В том случае, если налогоплательщик представляет свои письменные возражения на акт проверки или заявляет их устно, могут проводиться переговоры между налогоплательщиком и налоговым органом по согласованию спорных фактических обстоятельств.

Предметом урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом являются только фактические обстоятельства. Обоснованные разногласия по фактическим обстоятельствам могут быть урегулированы непосредственно самими сторонами (путем представления возражений на акт проверки и проведения переговоров) еще до вынесения решения по результатам налоговой проверки путем достижения соглашения по ним, что прекращает спор по фактическим обстоятельствам вследствие действий сторон и создает гарантии принятия налоговым органом законного и обоснованного решения по результатам налоговой проверки.

Сущность досудебного порядка урегулирования разногласий по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, таким образом, состоит в обязательном выяснении разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом в связи с налоговой проверкой.

С процессуальной точки зрения при рассмотрении урегулирования разногласий в досудебном порядке имеет значение вопрос о возможности повторно подать жалобу по тем же или иным основаниям.

В настоящее время законом внесена определенность в соблюдение досудебного порядка в ситуациях, когда жалоба подана повторно по тем же основаниям, в том числе и на вступившее в силу решение налогового органа в случае, если решение налогового органа ранее обжаловалось в апелляционном порядке. Часть первая НК РФ дополнена статьей 139.3, подпунктом 4 пункта 1 которой предусмотрено, что вышестоящий налоговый орган оставляет без рассмотрения жалобу полностью или в части, если установит, что ранее подана

жалоба по тем же основаниям⁹.

Таким образом, в настоящее время недопустима повторная подача налогоплательщиком тождественной жалобы. Законом предусмотрена возможность обращения с жалобой второй раз только, если она заявлена по новым основаниям. Но по существу это не повторная жалоба, а новая жалоба, не тождественная первой.

§2. Состязательное начало и начало непосредственности при досудебном урегулировании разногласий налогоплательщика и налогового органа

При сравнении порядков рассмотрения дела административным органом и судом целесообразно установить существуют ли в досудебном урегулировании разногласий начала, схожие с принципами арбитражного процесса.

Прежде всего, это относится к вопросу о том, есть ли состязательное начало при рассмотрении материалов налоговой проверки, и необходимо ли, как считал Высший Арбитражный суд Российской Федерации¹⁰, введение начала непосредственности при урегулировании разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебной стадии доказывания, схожих с принципами состязательности и непосредственности в арбитражном процессе, поскольку это связано с защитой интересов налогоплательщика. Такой подход предлагался, например, Н.И. Клейн.¹¹

В процессе рассмотрения материалов налоговой проверки стороны

⁹ Статья 139.3 НК РФ введена в действие Федеральным законом от 02.07.2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. - 08.07.2013 г. № 27. Ст. 3445.

¹⁰ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. СПС Консультант плюс.

¹¹ См., например, Клейн Н.И. Защита публичного правопорядка и гражданских прав при нарушении антимонопольного законодательства // Закон. – 2008. № 2. – С. 31-36; См. об этом же Клейн Н.И. Рассмотрение дел о нарушениях антимонопольного законодательства арбитражными судами и антимонопольными органами // Проблемные вопросы гражданского и арбитражного процессов /Под ред. Л.Ф. Лесницкой, М.А. Рожковой. – М.: Статут, 2008. – С. 417-437.

(налогоплательщик и налоговый орган) с точки зрения материально-правовой не равны, одна из сторон – государственный орган. Но процессуально при рассмотрении налоговым органом результатов проверки они должны быть равны.

Представляется, что процесс рассмотрения материалов налоговой проверки имеет черты состязательности, которые влияют на формирование доказательственного материала по делу. У налогоплательщика и налогового органа как сторон разногласий имеется возможность представить свои доказательства существования спорных фактов руководителю (заместителю руководителя) налогового органа как должностному лицу, которое само не проводило налоговую проверку и не подписывало акт проверки, то есть, заранее до его рассмотрения не осведомленному о существовании дела.

Налоговый кодекс Российской Федерации не называет всех лиц, участвующих в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки (субъектов доказывания). На практике в этом процессе могут участвовать и налогоплательщик и должностные лица, проводившие налоговую проверку.

На обеспечение состязательного начала направлены нормы пункта 2 и 3 статьи 101 НК РФ, предусматривающие приглашение налогоплательщика в налоговый орган для рассмотрения материалов проверки, его право участвовать в данном процессе лично и (или) через своего представителя, а в особых случаях и возможность признания руководителем (заместителем руководителя) налогового органа необходимости участия налогоплательщика для рассмотрения этих материалов. Отсутствие письменных возражений не лишает налогоплательщика права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов проверки (пункт 4 статьи 101 НК РФ).

Дела, поступающие на рассмотрение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, можно подразделить на три группы:

1) дела, по которым решение может быть принято на основании имеющихся документов, если налогоплательщик не настаивает на своем участии в рассмотрении материалов налоговой проверки;

2) дела, по которым участие налогоплательщика в рассмотрении материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа признает обязательным;

3) особо сложные дела, по которым могут потребоваться не только присутствие сторон разногласий, но и дополнительные доказательства для проверки уже имеющихся доказательств по делу (например, дела по которым имеются разногласия об обоснованности налоговой выгоды полученной налогоплательщиком).

Проведение одного или нескольких слушаний дела возможно в течение отведенного десятидневного срока на рассмотрение материалов проверки (пункт 1 статьи 101 НК РФ).

Доступность процесса рассмотрения материалов налоговой проверки для обеих сторон (налогоплательщика и налогового органа) обеспечивает возможность непосредственного донесения ими до руководителя налогового органа своих позиций по спорным фактам хозяйственной жизни налогоплательщика.

Состязательность данного процесса характеризуется и тем, что налогоплательщик и налоговый орган имеют равные возможности по представлению своих позиций по спорным фактическим обстоятельствам и по обосновывающим их доказательственным материалам.

Налогоплательщик и налоговый орган как участники процесса рассмотрения материалов налоговой проверки имеют право на ознакомление с собранными другой стороной доказательственными материалами до начала их рассмотрения.

Так, согласно пункту 2 статьи 101 НК РФ в случае подачи лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, заявления об ознакомлении с материалами дела, налоговый орган обязан ознакомить такое лицо (его представителя) с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля не позднее двух дней до дня рассмотрения материалов налоговой проверки.

В целом раскрытие своей позиции налоговым органом до рассмотрения материалов проверки обеспечивается вручением налогоплательщику акта налоговой проверки, а также прилагаемых к нему документов (пункт 5 статьи 100 НК РФ). Таким образом, налогоплательщику представляются сведения о фактах в обобщенном виде, не требующие длительного (это зависит от объема акта налоговой проверки) восприятия.

Вручение налогоплательщику прилагаемых к акту налоговой проверки документов имеет самостоятельное правовое значение. Напомним, что ранее положения статьи 100 НК РФ предоставляли лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, лишь возможность ознакомиться с текстом акта проверки без доказательств, на которых основаны изложенные в акте выводы¹². В настоящее время налоговый орган обязан вручить налогоплательщику (а при его уклонении – направить) вместе с актом проверки и документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе ее проведения. При этом, как и в состязательном судебном процессе, к акту прилагаются не все собранные доказательства по делу, а лишь отсутствующие у налогоплательщика (пункт 3.1 статьи 100 НК РФ).

Налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. Налоговый кодекс Российской Федерации не предъявляет практически никаких требований к заявлению таких возражений, кроме срока их представления - в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки. При этом налогоплательщик вправе сразу приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы, подтверждающие обоснованность своих возражений (пункт 6

¹² С момента введения в действие положений пункта 3.1 статьи 100 НК РФ (02.09.2010 г.) налоговый орган обязан в силу прямого указания в Кодексе без обращения проверяемого налогоплательщика направлять с актом проверки документы, подтверждающие факт налогового правонарушения, или выписки из них (в случаях возникновения необходимости сохранения охраняемой законом тайны).

статьи 100 НК РФ).

Действие состязательности проявляется и в возможности налогового органа ответить на письменные возражения налогоплательщика в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Именно налогоплательщик и должностные лица налогового органа, проводившие налоговую проверку, проявляют инициативу в собирании сведений о фактах, имеющих юридическое значение. В свою очередь, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки, не имея права по своей инициативе собирать сведения о новых фактах, не получивших отражение в материалах, и, соответственно, в акте проверки, на основе исследования уже собранных сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, при необходимости с целью их проверки может принять решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Можно констатировать, что процесс установления фактов, подлежащих доказыванию, при рассмотрении материалов налоговой проверки должностным лицом, которое участвовало в ее проведении, характеризуется элементами состязательности: стороны разногласий имеют возможность лично представить свои позиции по спорным фактическим обстоятельствам и обосновывающие их доказательства, подлежащие своевременному раскрытию, опровергнуть доводы друг друга. Однако орган, принимающий решение, не имеет полномочий по сбору новых доказательств.

Руководитель налогового органа, принимающий решение по результатам проверки, может не принять результаты проверки и имеет право отправить на «доследование», то есть на совершение дополнительных действий теми, кто не доработал материалы проверки.

Таким образом, состязательное начало способствует совершению надлежащих действий по определению содержания, объема и направленности деятельности налогоплательщика и налогового органа по установлению

фактических обстоятельств, необходимых для принятия налоговым органом соответствующего решения.

Заявление налогоплательщиком письменных возражений, подтверждение их доказательствами – представляет собой право, а не обязанность налогоплательщика. Тем не менее, налоговый орган обязан представлять на рассмотрение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа все собранные им материалы при доказывании существования спорных фактов. По сути, здесь действует правило, аналогичное для доказывания по делам, возникающим из публичных правоотношений и рассматриваемым арбитражным судом: административный орган (в данном случае проводивший налоговую проверку) обязан доказать законность и обоснованность своих действий или выводов. В указанных случаях состязательный характер разбирательства не исключается, но действуют правила о перераспределении бремени доказывания.

Налоговый орган обязан доказывать законность своих действий и при возражениях налогоплательщика и при их отсутствии и в суде и до него.

Следовательно, рассмотрению материалов налоговой проверки как досудебному процессу рассмотрения обоснованных разногласий по фактам хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющим юридическое значение, присуще состязательное начало.

Налогоплательщик и налоговый орган имеют равные возможности по представлению своих позиций по фактам и обосновывающих их доказательственных материалов. Действие состязательности способствует вынесению законного и обоснованного решения по результатам налоговой проверки, а также оказывает существенное влияние на формирование доказательственной базы по делу, используемой при возникновении разногласий при доказывании в вышестоящем органе и в суде.

Таким образом, налоговый орган и налогоплательщик в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (в частности, главы 3, 14 ч. 1 НК РФ) при рассмотрении материалов налоговой проверки (до вынесения решения

налоговым органом) обладают равными возможностями по представлению доказательств наличия или отсутствия соответствующих фактов, что также подтверждает существование состязательного начала и на этой стадии доказывания в досудебном порядке.

Процессу рассмотрения вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы или жалобы налогоплательщика не свойственно состязательное начало, в той форме, в которой оно существует при рассмотрении материалов налоговой проверки руководителем налогового органа, так как рассмотрение дела происходит без участия налогоплательщика, что прямо закреплено в пункте 2 статьи 140 НК РФ. Устное состязание налогоплательщика и налогового органа не предполагается (подробнее в параграф 3 настоящей работы).

Спорные факты проверяются вышестоящим налоговым органом по представленным налоговым органом на первой стадии досудебного урегулирования разногласий (при рассмотрении материалов налоговой проверки) и имеющимся в деле письменным доказательствам, собранным в связи с проведением налоговой проверки. Налогоплательщик при обращении с апелляционной жалобой или жалобой должен указать на то, какими из уже имевшихся у налогового органа доказательственных материалов подтверждается его позиция.

Теперь о принципе непосредственности. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в Постановлении Президиума Российской Федерации от 29.09.2010 года по конкретному делу поставил вопрос о необходимости по существу начала непосредственности при урегулировании разногласий налогоплательщика и налогового органа в досудебной стадии доказывания.

Впервые правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации о необходимости такого начала была изложена в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.2010 года № 4903/10, где суд надзорной инстанции указывал на то, что исходя из системного толкования положений статьи 101 НК РФ материалы

налоговой проверки и возражения налогоплательщика на акт налоговой проверки должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа путем непосредственного исследования всех имеющихся доказательств при условии обеспечения лицу, в отношении которого проводилась проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки с последующим принятием решения по результатам рассмотрения материалов проверки тем же должностным лицом налогового органа¹³.

Впоследствии приведенная правовая позиция была поддержана Пленумом Высшего арбитражного суда Российской Федерации. Так, в пункте 42 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 разъяснено, что исходя из системного толкования положений статьи 101 и 101.4 НК РФ вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, в том числе возражения соответствующего лица, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения¹⁴.

Непосредственное начало выражается в исследовании и оценке всех доказательств совершения налогоплательщиком правонарушения (включая объяснения сторон) должностным лицом налогового органа, которое выносит решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Непосредственность исследования доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки достигается посредством установления в законе ряда гарантий. К таким гарантиям относятся, прежде всего, гарантии, закрепленные в пункте 3.1 статьи 100 НК РФ, пункте 2 статьи 101 НК РФ, направленные на обеспечение налоговым органом возможности ознакомления

¹³ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.2010 г. № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 12.

¹⁴ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. СПС Консультант плюс.

налогоплательщика со всеми имеющимися в материалах проверки документами и иными доказательствами; участия налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки и исследовании доказательств (лично либо через представителя); гарантии, предусматривающие обязанность руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, рассматривающего материалы проверки, разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности (подпункт 4 пункта 3 статьи 101 НК РФ), а также вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения (подпункт 5 пункта 3 статьи 101 НК РФ). Пунктом 4 статьи 101 НК РФ предусмотрено, что при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка. Отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки.

Кроме того, представляется, что решение о привлечении налогоплательщика к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) также должно быть вынесено только тем должностным лицом – руководителем или заместителем руководителя, которое принимало участие в рассмотрении материалов налоговой проверки.

Непосредственность рассмотрения материалов налоговой проверки должна выражаться также в том, что уполномоченное должностное лицо налогового органа – руководитель налогового органа (заместитель руководителя) - обязано лично и самостоятельно исследовать собранные доказательственные материалы, проверить их допустимость и достоверность, дать им оценку в решении, выносимом по результатам налоговой проверки.

В случае, например, длительного заболевания руководителя налогового органа (заместителя руководителя), начало непосредственности предполагает, что назначение нового лица, должно привести к рассмотрению дела с самого

начала, то есть к рассмотрению материалов налоговой проверки заново.

Таким образом, можно признать наличие начала непосредственности при урегулировании разногласий в ходе налоговой проверки.

§3. Доказывание при урегулировании разногласий по фактическим обстоятельствам в досудебном порядке

Доказывание при рассмотрении материалов проверки состоит в том, чтобы не только исследовать и оценить имеющиеся доказательства, подтверждающие фактические обстоятельства хозяйственной жизни налогоплательщика, которые имеют значение для решения вопроса о применении к нему мер юридической ответственности, но и собрать недостающие доказательства.

При рассмотрении материалов проверки налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту проверки и документы, подтверждающие обоснованность своих возражений на основании пункта 6 статьи 100 НК РФ.

В свою очередь, налоговый орган при рассмотрении материалов налоговой проверки в связи с возражениями налогоплательщика не только вправе, но и обязан проверять имеющийся доказательственный материал, путем осуществления дополнительных мероприятий налогового контроля. В числе дополнительных материалов истребование документов в порядке статьей 93, 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы, а также представленные налогоплательщиком документы, направленные на опровержение позиции налогового органа по рассматриваемым материалам.

Доказательства, полученные налоговым органом в результате дополнительных мероприятий налогового контроля и представленные с возражениями налогоплательщика, приобщаются к уже имеющимся доказательственным материалам, собранным при проведении налоговой

проверки.

На этой стадии существует также возможность восприятия доказательств в устной форме (объяснений налогоплательщика и налогового органа, показаний свидетелей, пояснений эксперта по заключению экспертизы). К материалам налоговой проверки приобщается доказательственный материал, полученный от налогоплательщика с устными возражениями на акт проверки (объяснения налогоплательщика). Переговоры между налогоплательщиком и налоговым органом способствуют установлению тех фактов, которые имели место в хозяйственной жизни налогоплательщика. При проведении переговоров в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки может уточняться и пополняться доказательственный материал по делу, могут сниматься противоречия, существующие между доказательствами.

На стадии рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на это решение вышестоящим налоговым органом спорные факты, имеющие юридическое значение, определяются исходя из оснований апелляционной жалобы или жалобы.

Решение налогового органа может быть порочно с фактической стороны, когда налоговый орган из фактов, установленных при рассмотрении налоговой проверки, делает неправильный вывод о фактических обстоятельствах в решении по результатам проверки.

Особенность установления фактических обстоятельств при доказывании на этой стадии состоит в том, что выводы налогового органа относительно фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, тесно связаны с применением норм налогового законодательства. Неверный вывод о фактах может привести к неправильному применению закона, что отразится на правовой оценке фактов налоговым органом в решение. Ошибки в установлении фактических обстоятельств могут являться следствием нарушения налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки процедурных правил, предусмотренных статьей 101 НК РФ.

В некоторых случаях разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом относительно фактов хозяйственной жизни, имеющих юридическое значение, состоят в выводах из тех же самых фактов. В такой ситуации ошибки в установлении фактов состоят в неправильном анализе фактов с юридической точки зрения. Например, ошибочный анализ фактов, хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, сведения о которых содержатся в документах, может повлечь, в конечном счете, ошибку в применении правовой нормы.

Представляется, что при доказывании имеет значение решение вопроса, в какой степени затронуты факты, представленные в разногласиях при обжаловании решения налогового органа, и в какой их правовая оценка.

Во всех случаях рассмотрения апелляционных жалоб или жалоб вышестоящий налоговый орган обязан проверить соблюдение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. Так, в пункте 5 статьи 140 НК РФ прямо закреплено, что вышестоящий орган, установив по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) нарушения существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, вправе отменить такое решение.

Несоблюдение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки признается существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, как вышестоящим органом, так и судом на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ. В частности, к существенным нарушениям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки относится не обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя и не обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Упомянутая норма оговаривает, что иные нарушения процедуры также могут являться основанием для отмены решения вышестоящим налоговым органом или судом при условии, что нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа

неправомерного решения. Например, непринятие налоговым органом исчерпывающих мер по извещению налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки¹⁵, не извещение налогоплательщика о рассмотрении материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля¹⁶, не ознакомление налогоплательщика с доказательственными материалами¹⁷.

В зависимости от конкретных обстоятельств дела вышестоящим органом и судом могут быть учтены и другие критерии, свидетельствующие об отнесении допущенных налоговым органом нарушений процедуры к нарушениям существенного характера.

Таким образом, процедурные факты, имеющие материально-правовое значение, проверяются вышестоящим налоговым органом при рассмотрении апелляционных жалоб или жалоб в досудебном порядке вне зависимости от оснований жалобы.

Что касается иных фактов, имеющих материально-правое значение, установленных налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки, то вышестоящим органом проверяются не все эти факты, а только спорные факты, имеющие материально-правовое значение.

Факты, имеющие юридическое значение, проверяются вышестоящим органом по уже имеющимся письменным доказательствам. Поэтому в апелляционной жалобе или в жалобе налогоплательщик должен указать на реальную возможность подтверждения имеющимися доказательственными материалами того, что вывод налогового органа о спорных фактических обстоятельствах не основан на имеющихся доказательствах.

Представление письменного доказательственного материала в

¹⁵ См., например, Постановление ФАС Московского округа от 18.02.2013 г. по делу № А40-50848/12-91-285; Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2013 г. по делу № А40-50813/12-91-284, Постановление ФАС Московского округа от 21.01.2013 г. по делу № А40-50811/12-99-283, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2012 г. по делу № А27-15325/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

¹⁶ Постановление ФАС Уральского округа от 15.10.2012 г. № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

¹⁷ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 г. по делу № А03-2466/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

вышестоящий налоговый орган является обязанностью налогового органа, вынесшего решение по результатам налоговой проверки, в силу положений пункта 1 статьи 139 НК РФ.

В свою очередь, оспаривание налогоплательщиком фактов, установленных в решении налогового органа, вынесенного по результатам проверки, путем подачи апелляционной жалобы или жалобы предполагает только указание своей позиции по вопросам факта без предоставления налогоплательщиком подтверждающих доказательств.

Вышестоящий налоговый орган, как правило, не рассматривает новые доказательства, в основном, потому что налоговый орган, проводивший проверку, не располагал этими доказательствами, а возможности налогоплательщика по их представлению вместе с апелляционной жалобой или жалобой ограничены законом.

Новые доказательства могут касаться нерешенных вопросов, связанных с установлением фактов, по которым налоговым органом не было вынесено решение по результатам проверки, потому что они не были поставлены налогоплательщиком ранее при рассмотрении материалов налоговой проверки, хотя и могли быть поставлены.

Однако в ряде случаев законом предусмотрена обязанность рассмотрения вышестоящим налоговым органом новых доказательств.

Так, согласно пункту 4 статьи 140 НК РФ документы, представленные вместе с жалобой на решение, вынесенное в порядке, предусмотренном статьей 101 или 101.4 НК РФ, или вместе с апелляционной жалобой, и дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения соответствующей жалобы до принятия по ней решения, рассматриваются вышестоящим налоговым органом, только, если заявитель обосновал причины невозможности своевременного представления таких документов налоговому органу в ходе проведения проверки.

Что касается вопроса о возможности переоценки спорных фактов, то вышестоящий налоговый орган может делать любые выводы относительно

фактов, установленных в решении по результатам налоговой проверки, которые подтверждаются доказательствами.

Вышестоящий налоговый орган не наделен правом заслушивать показания свидетелей, пояснения экспертов, а также получать объяснения налогоплательщика и налогового органа, принявшего решение по результатам проверки, в устной форме.

Таким образом, вышестоящий налоговый орган, как правило, не рассматривает новые доказательства, поскольку налоговый орган, проводивший проверку, не вправе их собирать после ее окончания, а возможности налогоплательщика по их представлению вместе с апелляционной жалобой или жалобой, ограничены законом.

Вышестоящий орган исследует лишь письменные доказательственные материалы, собранные в связи с налоговой проверкой, и, в том числе протоколы допроса. Апелляционная жалоба или жалоба рассматривается вышестоящим органом без участия налогоплательщика, что прямо закреплено в пункте 2 статьи 140 НК РФ.

Тем не менее, вышестоящий орган располагает протоколами, составленными во время проверки, в которых отражены выводы по результатам проверки, основанные на устных объяснениях налогоплательщика, показаниях свидетелей или устных пояснениях эксперта по заключению экспертизы.

Представляется целесообразным установить, что вышестоящий орган должен принимать меры к достижению заключения соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом об оценке спорных фактических обстоятельств при доказывании. Проект такого соглашения может направляться вышестоящим налоговым органом налогоплательщику по результатам оценки его доводов в апелляционной жалобе или жалобе. В пользу такого подхода можно сослаться на право налогового органа по рассматриваемой категории дел заключить процессуальное соглашение об оценке фактических обстоятельств на основании статьи 70 АПК РФ.

В результате доказывания при урегулировании разногласий

налогоплательщика и налогового органа в досудебном порядке формируется полученный налоговым органом доказательственный материал в ходе досудебного порядка урегулирования конфликта. Этот материал может быть использован судом, если будет возбуждено дело в суде.

Глава 2. Доказательства и их особенности по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде

§1. Понятие доказательства по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

В процессуальной науке существуют различные подходы к определению понятия и сущности судебных доказательств. Можно констатировать, что в результате многолетней дискуссии возобладал подход (А.Ф. Клейнман, М.А. Гурвич) усматривающий в судебном доказательстве диалектическое единство формы и содержания (содержанием судебного доказательства являются сведения о фактических обстоятельствах, а формой — одно из средств доказывания)¹⁸.

Существует и другой подход (Д.М. Чечот, А.К. Сергун) согласно которому сами средства доказывания наряду с фактическими данными играют

¹⁸ Клейнман А.Ф. Новейшие течения в советской науке гражданского процессуального права (Очерки по истории). – М.: Издательство Московского университета, 1967. – С. 56. Первоначально А.Ф. Клейнман считал доказательствами только внешние процессуальные средства установления фактов, имеющих юридическое значение для данного дела. См. Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. – М., Л.: Изд-во Акад. наук СССР, 1950. – С. 5-7. Такого же мнения придерживался и М.А. Гурвич. См. Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – С. 99. Впоследствии ученый уточнил данное им определение судебных доказательств указанием на то, что доказательствами, во-первых, являются все фактические данные, на основе которых суд устанавливает обстоятельства дела; во-вторых, служат и те процессуальные средства, которыми устанавливаются эти фактические данные. Выделяя процессуальные средства, М.А. Гурвич отмечает, что их круг, в отличие от фактов, определен и ограничен законом: суд может использовать не любые средства получения сведений о фактах, а только те, которые прямо предусмотрены в законе // Гурвич М.А. Судебные доказательства // Советский гражданский процесс. Учебник. Изд. 2-е, исправ. и доп. Под ред. М.А. Гурвича. – М.: «Высш. Школа», 1975. – С. 131-132.

роль судебных доказательств. Сторонниками указанного подхода подчеркивается двойственность содержания понятия судебного доказательства¹⁹.

В современный период существенный вклад в развитие обозначенного подхода о единстве содержания и формы доказательств внес М.К. Треушников. Ученый определяет судебные доказательства как «фактические данные (сведения), обладающие свойством относимости, способные прямо или косвенно подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела факты, выраженные в предусмотренной законом процессуальной форме (средствах доказывания), полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке»²⁰. В приведенном определении отражены свойства относимости и допустимости доказательств, а также подчеркивается, что фактические данные (сведения) имеют внешнюю форму и, следовательно, сведения неразрывно связаны с ней.

В.В. Молчанов справедливо указывает на то, что сведения о фактах воспроизводят факты реальной действительности, являются их отражением. Процессуальная форма доказательств выступает в качестве гарантии достоверности получаемых сведений²¹.

Доказательства в арбитражном процессе были подробно исследованы, например, И.Н. Лукьяновой, которая определяет доказательства как «сведения о фактах, имеющих значение для правильного разрешения дела, представленные в арбитражный суд в установленных АПК процессуальной форме и порядке лицами, участвующими в деле, либо иными лицами на основании определения арбитражного суда, в обоснование обстоятельств, на которые лица, участвующие в деле, ссылаются в подтверждение своих требований, в порядке, предусмотренном процессуальным

¹⁹ Чечот Д.М. Гл. XI. Судебные доказательства // Гражданский процесс. Изд. 2-ое, перераб. и доп. /Под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота. - М.: «ПРОСПЕКТ», 1999. - С. 178-180; Сергун А.К. Гл. 11. Судебные доказательства // Гражданский процесс: Учебник /Под ред. М.С. Шакарян. - М.: Юрид. лит., 1993. - С. 174-175.

²⁰ Треушников М.К. Судебные доказательства. - М.: Издательство «Городец», 1999. - С. 79-80.

²¹ Молчанов В.В. Собираение доказательств в гражданском процессе. - М.: Изд-во МГУ, 1991. - С. 13.

законодательством»²². В своем определении ученый обращает внимание на роль арбитражного суда в доказывании и подчеркивает значение состязательности в арбитражном суде.

Сложившееся в процессуальной теории представление о сущности доказательств нашло отражение в действующем АПК РФ 2002г., согласно которому доказательствами по делу являются полученные в предусмотренном АПК РФ и другими федеральными законами порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела (часть 1 статьи 64 АПК РФ).

Представляется, что по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде важно исследовать не только внешнюю процессуальную форму, но и внутреннюю форму доказательства.

Форма есть внутренняя и внешняя организация системы. Под формой понимается внешнее выражение содержания (пространственные и временные границы), а также внутренняя организация, способ связи элементов внутри системы. Диалектическую позицию в трактовке соотношения формы и содержания представляют следующие положения: 1) их неразрывность; 2) неоднозначность связи; 3) противоречивость единства; 4) оптимальность развития – при соответствии формы содержанию, содержания – форме²³.

Судебным доказательствам по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, присуще содержание, выражающее внутреннюю форму, внутренние свойства. Содержание судебных доказательств составляют сведения о фактах, связанные с объективно существовавшими фактами. Помимо внутренней формы судебных доказательств существует внешняя процессуальная форма

²² Лукьянова И.Н. Доказательства в арбитражном процессе: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. – С. 32.

²³ Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев [и др.]; под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2010. – С. 420.

доказательств. Само по себе наличие внутренней формы не определяет существо доказательства, т.е. не придает содержанию свойство судебного доказательства, но ее раскрытие дает ключ к пониманию существующих связей между элементами содержания судебных доказательств и характера этой связи. При всей своей взаимообусловленности они являются различными категориями. Сами понятия содержания и формы относительны, но вместе с тем существует их неразрывная связь.

Представляется, что по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в содержательный элемент доказательства необходимо включать помимо сведений о фактах, сведения о связях, существующих между фактами, и о характере этой связи. Необходимость исследования связей, существующих между фактами, и характера этой связи, вытекает из специфики дел рассматриваемой категории.

По одному из видов дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, судам необходимо исследовать и оценивать доказательства обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика.

В налоговом законодательстве Российской Федерации отсутствуют определения понятий «налоговая выгода», «необоснованная налоговая выгода», «реальность хозяйственных операций». В работе используется понятие «налоговая выгода» введенное в налоговую практику Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53)²⁴.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации разъяснил в пункте 1 своего Постановления № 53, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности,

²⁴ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. - 2006. № 12.

уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

В литературе высказывается мнение, что оценка обоснованности или необоснованности налоговой выгоды должна производиться применительно к каждому налоговому периоду. Размер налоговой выгоды определяется как разница между суммой налога, которую налогоплательщик (налоговый агент) должен был бы уплатить, если бы не предпринимал каких-либо действий (не допускал бездействие), направленных на уменьшение налоговой обязанности, и фактически уплаченной суммой налога²⁵.

И.А. Лебедев полагает, что уменьшение налогоплательщиками своих налоговых обязательств в результате операций, лишенных экономического смысла является международной проблемой. Он отмечает, что налоговое право США различает две основные категории налоговых схем, реализация которых ведет к одинаковым последствиям (снижение налоговых обязательств), в том числе проведение фиктивных сделок (a shamtransaction) и так называемые налоговые убежища (tax shelters). При применении «налоговых убежищ» налогоплательщик планирует проведение операций таким образом, что в соответствии с законом объект и база налогообложения не возникают или существенно снижаются²⁶.

В нашей стране особенность доказывания в арбитражном суде по рассматриваемым делам состоит в том, что из ранее упомянутого Постановления № 53 следует, что суду необходимо исследовать и оценить помимо доказательств, служащих основанием для получения налоговой выгоды налогоплательщиком, доказательства, свидетельствующие об условиях возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика. Например, доказательства реальности спорных хозяйственных операций совершенных

²⁵ Чулкова Л.А., Ковалевская Д.Е. Налоговая выгода: практика применения налоговыми органами и судами. – М.: Налоговый вестник, 2011. – С. 5.

²⁶ Лебедев И.А. Добросовестность по-американски // Ваш налоговый адвокат. – 2006. № 3. // СПС Консультант плюс.

налогоплательщиком и его контрагентами, в том числе наличия экономических и технических условий совершения спорных хозяйственных операций, как у налогоплательщика, так и его контрагентов.

При рассмотрении вопроса о внутренней форме судебных доказательств по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, заслуживает внимания исследование внутренних свойств, содержания и связей, существующих между фактами, проведенное С.В. Курылевым. По его мнению, сущность доказательства состоит в том, почему оно способно служить средством установления истины, в силу каких свойств оно способно убеждать суд. В качестве теоретической основы для такого понимания ученый использовал закон всеобщей связи и взаимозависимости явлений природы и общества. Он указывает на существующую возможность познания неизвестных явлений природы при помощи известных, а также знания связей, существующих между ними. Доказательства - известные явления, при помощи которых суд, основываясь на знании объективных связей явлений, познает неизвестные. Они служат средствами установления объективной истинности наличия или отсутствия искомых фактов. Под явлениями ученый понимает факты. Искомый факт рассматривается им как неизвестный суду факт. В том случае, если какой-либо искомый факт известен суду, то и доказательство его не нужно²⁷.

Как известно, между фактами существуют различные связи, которые могут иметь значение для придания сведениям о факте свойства судебного доказательства, т.к. все взаимообусловлено.

Представления о пространственных и временных отношениях являются логическим средством установления связей между фактами. В процессуальной науке выделяются различные типы связей: 1) временная связь; 2) пространственная связь; 3) связь факта с условиями, необходимыми для его возникновения и существования; 4) причинно-следственная связь. Определение

²⁷ Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. – С. 139.

и разграничение различных форм связей между фактами позволяет более точно установить по форме связи его вид в конкретной жизненной ситуации, имеющей значение для дела, так как любой факт может находиться одновременно в различных формах связей²⁸.

По делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, существенное значение имеет исследование причинно-следственной связи, характерной для доказательственных фактов. В исследуемых делах доказательственные факты преобладают над фактами, имеющими материально-правовое значение. Наличие причинно-следственной связи между искомым фактом и фактом косвенного характера создает предпосылку для придания сведениям, полученным с его помощью, значения судебного доказательства.

Причинная связь – это связь двух объектов, при которой один объект порождает изменение другого посредством передачи соответствующего количества вещества, энергии или информации. Характерными признаками (или критериями) причинной связи являются: 1) временная асимметрия (наличие временного интервала между причиной и следствием); 2) необратимость; 3) необходимый, однозначный характер связи причины и следствия; 4) порождающий, производящий характер. Главным критерием выступает наличие у этой связи порождающего характера. Только взятые в комплексе все четыре отмеченных признака выделяют причинно-следственную связь от других типов связи²⁹. Приведенное определение фиксирует отношение между двумя фактами, вырванными из всеобщего взаимодействия.

Как полагает Д.М. Чечот, единственным способом классификации доказательственных фактов является их разграничение по характеру связи с искомым фактом на прямые и косвенные доказательства. В том случае, если между теми фактами, которые суд уже установил, и теми, которые еще нужно установить, связи носят однозначный характер, мы имеем дело с прямым

²⁸ См., например, Курылев С.В. Там же С. 141.

²⁹ Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев [и др.]; под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2010. – С. 304.

доказательством. В других случаях характер связи многозначен, и поэтому доказательство является косвенным³⁰.

К.С. Юдельсон справедливо считает, что понятие процессуальных средств и способов охватывает не только виды доказательств, принципы их собирания, но и методы использования и оценки доказательств. Это значит, что обстоятельства, представляющие из себя доказательственные факты, также входят в состав понятия судебного доказательства³¹. Ученый рассматривает метод оценки доказательств как способ убеждения суда.

Связь факта с условиями его возникновения и существования отличается от причинно-следственной связи. Как справедливо признается в процессуальной науке, связь факта с условиями его возникновения выражает отношение факта к окружающим его фактам, формирующим ту среду, обстановку, без которой он существовать не может, так как благодаря ей этот факт возникает, существует и развивается. Различные условия служат основаниями возникновения различных фактов.

Для правильной оценки обоснованности возникновения налоговой выгоды у налогоплательщика суду недостаточно ограничиться простым установлением многозначности связи, необходимо исследовать и ее характер, разграничивая причинно-следственную связь фактов и связь фактов с условиями, необходимыми для их возникновения и существования.

Условие – философская категория, выражающая отношение предмета к окружающим его явлениям, без которых он существовать не может. В отличие от причины непосредственно порождающей то или иное явление или процесс, условие составляет ту среду, обстановку, в которой последние возникают, существуют и развиваются³².

В процессуальной науке условия наступления другого факта, рассматриваются как факты, не имеющие отношения к делу, но подлежащие

³⁰ Чечот Д.М. Гл. XI. Судебные доказательства // Гражданский процесс. Изд. 2-ое, перераб. и доп. /Под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота. - М.: «ПРОСПЕКТ», 1999. - С. 180-181.

³¹ Юдельсон К.С. Проблема доказывания в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1951. – С. 32.

³² Философский словарь /Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981.

исследованию судом в силу профилактической и воспитательной задач правосудия³³.

Связь явления с условиями в процессуальной науке исследовал С.В. Курылев, заключивший, что она представляет иной тип связи, чем связь явления с причинами, его породившими. Условия создают возможность, причина превращает возможность в действительность. Причина порождает следствие, при наличии одних условий – одно, при наличии других – другое. Условие же без причины ничего не порождает. Любое явление – это результат не только причины, но и ряда необходимых условий. Условия поэтому также связаны с результатами действия причин, но связаны иной связью, а не причинной³⁴.

Д.В. Политов в отношении перечисленных Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении № 53 обстоятельств, которые могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, делает вывод о том, что «данные обстоятельства следует квалифицировать в качестве доказательственных фактов, используемых арбитражным судом в процессе доказывания факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды»³⁵.

По нашему мнению, не все факты, перечисленные Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в названном Постановлении № 53, являются доказательственными фактами.

При доказывании связи фактов с условиями, необходимыми для их возникновения и причинно-следственной связи необходимо разграничивать факты, которые создают только возможность наступления (возникновения) необоснованной налоговой выгоды, например, перечисленные в пункте 5

³³ См., например, Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. - С. 52-53; Треушников М.К. Судебные доказательства. - М.: Издательство «Городец», 1999. - С. 17-18; Коваленко А.Г. Формирование предмета доказывания в гражданском судопроизводстве // Арбитражный и гражданский процесс. – 1999. № 2. – С. 24.

³⁴ Курылев С.В. Там же С. 141.

³⁵ Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. – С. 13.

названного Постановления № 53, с фактами, повлекшими действительное наступления результата в виде получения необоснованной налоговой выгоды, перечисленными в пунктах 3 и 4 Постановления № 53.

Так, согласно пункту 3 Постановления № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Пунктом 4 Постановления № 53 предусмотрено, что налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В пункте 5 Постановления № 53, например, указаны такие факты как отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета. Перечень фактов, приведенных в пункте 5 Постановления № 53, не является исчерпывающим. Такие факты предлагается именовать фактами-условиями.

Рассмотрим пример из судебно-арбитражной практики. В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2013 по делу № А27-7397/2012 суд пришел к выводу о том, что согласно представленным документам процесс приобретения угля у всех поставщиков не сопровождался физическим движением товара, поскольку уголь от всех спорных контрагентов (поставщиков) до налогоплательщика, который является перепродавцом экспортируемого и реализуемого на внутрисибирском рынке угля, не перемещался, а сразу поставлялся в адрес третьих лиц. Первичные документы

содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальность совершенных хозяйственных операций налогоплательщика с контрагентами (поставщиками). Судами правомерно установлено, что у организаций - контрагентов отсутствуют основные и транспортные средства, управленческий и технический персонал малочисленный, организации отсутствуют по юридическим адресам, налоговую и бухгалтерскую отчетность не представляют и т.д.³⁶

Особенность доказывания по рассматриваемой категории дел состоит в том, что для судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, необходимо установление причинно-следственной связи между искомым фактом (прямая связь) и доказательственным фактом, а также связь искомого факта с фактами, содержащими условия, необходимые для возникновения и существования искомого факта.

Как правило, по иным категориям дел не требуется устанавливать характер связи, существующей между фактами, так как факты, которые только создают возможность наступления какого-либо факта (факты-условия), не имеют значения для правильного рассмотрения и разрешения дела судом.

Под доказательством по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в работе понимаются облеченные в особую процессуальную форму сведения о фактах объективной действительности, о связях, существующих между фактами и о характере этой связи, на основании которых суд устанавливает обстоятельства, необходимые для рассмотрения и разрешения дела, как в досудебной стадии, так и в арбитражном суде.

³⁶ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2013 г. по делу № А27-7397/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

§2. Письменные доказательства в традиционной и электронной формах по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде

Письменные доказательства традиционно считаются основным видом доказательств, в том числе это характерно и для дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде.

Происходящие во всем мире изменения, вызванные внедрением и использованием медиатехнологий, в частности, телеинформационных и телекоммуникационных технологий влекут неизбежную замену традиционной письменной формы документов новой электронной формой.

Проблема доказательственного значения электронных документов в арбитражном суде носит межгосударственный характер. Сообщение данных с помощью электронных, оптических или аналогичных средств, включая электронный обмен данными, электронную почту, телеграмму, телекс или телефакс и др. широко применяется во внешнеторговой практике³⁷.

В нашей стране на возможность представления в арбитраж документов, подготовленных с помощью электронно-вычислительной техники (ЭВМ), в качестве доказательств по делу впервые указывается в Инструктивном письме Госарбитража СССР от 29.06.1979 № И-1-4³⁸. Документы, подготовленные с использованием ЭВМ, именовались «машинными», информация, содержащаяся

³⁷ Согласно статье 2 Типового закона ЮНСИТРАЛ «Об электронной торговле» (с Руководством по принятию 1996 г. с дополнительной статьей 5 бис, принятой в 1998 г.) «сообщение данных» означает информацию, подготовленную, отправленную, полученную или хранимую с помощью электронных, оптических или аналогичных средств, включая электронный обмен данными (ЭДИ), электронную почту, телеграмму, телекс или телефакс, но не ограничиваясь ими. Понятие «электронный обмен данными» (ЭДИ) означает электронную передачу с одного компьютера на другой информации с использованием согласованного стандарта структуризации информации //www.uncitral.org.

³⁸ Инструктивное письмо Госарбитража СССР от 29.06.1979 г. № И-1-4 «Об использовании в качестве доказательств по арбитражным делам документов, подготовленных с помощью электронно-вычислительной техники» // Систематизированный сборник инструктивных указаний Госарбитража при Совете Министров СССР.1983.

в них, признавалась доказательством³⁹. Еще в 80-е годы XX века советские процессуалисты предложили выделять два вида документов – машиночитаемые и человекочитаемые. К первому виду были отнесены те документы, на которых сведения фиксируются с помощью технических носителей: магнитной ленты, магнитного диска, перфоленты и т.д. Второй вид документов составили машинограммы, т.е. документы, созданные в результате обработки данных средствами вычислительной техники и представленные в читаемом печатном виде⁴⁰.

Э.М. Мурадян полагает, что «к особенностям машинного документа относится самый процесс его создания, в котором участие человека сведено к минимуму, ввод информации обеспечивается с помощью счетчиков, автоматических приборов и устройств, соединенных с ЭВМ каналами связи». Она указывает, что «в документах, обрабатываемых средствами вычислительной техники, в отличие от традиционных изменяются и некоторые реквизиты. Иным становится порядок засвидетельствования достоверности информации. Вместо традиционной подписи в формализованном виде, указываются лица, ответственные за введение данных в ЭВМ и за контрольные операции за соответствующими процессами контрольно-ревизионной службы»⁴¹.

В отличие от электронных документов, машинные документы были обезличены, например, перфокарты изготавливал вычислительный (информационно-вычислительный) центр, принадлежащий какой-либо организации.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации не дает

³⁹ См., например, Мурадян Э.М. Использование машинных документов в гражданском судопроизводстве // Советское государство и право. – 1976. № 2. – С. 112-116; Венгеров А.Б., Мурадян Э.М., Фалькович М.С. ЭВМ и договорные отношения в народном хозяйстве // Советское государство и право. – 1980. № 7. – С. 48-54; Мурадян Э.М., Фалькович М.С. Машинный документ как доказательство в арбитражном процессе // Хозяйство и право. – 1980. № 11. – С. 48-51; Мурадян Э.М. Научно-технические средства и судебные доказательства // Советское государство и право. – 1981. № 3. – С. 104-110.

⁴⁰ Осокин Н., Венгеров А., Мурадян Э. ЭВМ и судебные доказательства // Советская юстиция. – 1981. № 16. – С.18.

⁴¹ Мурадян Э.М. Использование машинных документов в гражданском судопроизводстве // Советское государство и право. – 1976. № 2. – С.112, 114.

определения понятия «письменные доказательства». В соответствии с частями 1 и 2 статьи 75 АПК РФ письменными доказательствами являются содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа. К письменным доказательствам относятся также протоколы судебных заседаний, протоколы совершения отдельных процессуальных действий и приложения к ним. Приведенный перечень документов не является исчерпывающим.

Закон считает информацию, сообщенную в электронной форме документом, то есть письменным доказательством. Частью 3 статьи 75 АПК РФ предусмотрено, что документы, полученные посредством факсимильной, электронной или иной связи, в том числе с использованием информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», а также документы, подписанные электронной подписью или иным аналогом собственноручной подписи, допускаются в качестве письменных доказательств в случаях и в порядке, которые установлены Кодексом, другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами или договором либо определены в пределах своих полномочий Верховным Судом Российской Федерации.

В Англии согласно процессуальному кодексу 1998 г. – Правилам гражданского судопроизводства (Civil Procedure Rules) - к документам также относятся электронные документы различных форматов. Согласно Правилу 31.4 понятие «документ» охватывает все возможности, в пределах которых информация записана⁴². Как указывает Н. Эндрюс, «определение «документа» в части 31 ПГС, тем не менее, не распространяется на информацию, содержащуюся в человеческой памяти. Также оно не охватывает не являющиеся документами «предметы», в частности тело истца, физические

⁴² http://www.dca.gov.uk/civil/procrules_fin/menus/rules.htm.

движимые и недвижимые вещи»⁴³.

В.К. Пучинский указывает, что авторы многих теоретических работ по доказательственному праву Англии, избегают давать хотя бы самое примитивное определение понятия письменных доказательств. Обычно этот термин (*documentary evidence*) употребляется как нечто вполне очевидное. Но гораздо чаще в качестве синонима используется термин «документы» (*documents*), а его содержание может быть различным в зависимости от контекста либо намерений того, кто его применил. Однако, по его мнению, наибольшее значение для гражданского судопроизводства Англии имеют письменные доказательства, или документы в непосредственном смысле этого слова, т.е. письменные акты⁴⁴.

В нашей стране в процессуальной науке не получило широкого распространения понимание письменных доказательств как информации, содержащейся в человеческой памяти (В.И. Коломыцев)⁴⁵. Такая информация (мысль человека) не может быть признана письменным доказательством, так как она не может быть проверена. Как справедливо указывает Э.М. Мурадян, «непроверяемая информация лишена доказательственной ценности»⁴⁶.

Можно констатировать, что наиболее распространено понимание письменных доказательств как предметов. Сведения о фактах объективной действительности отражаются не только в памяти человека, но и в виде следов на различных материальных носителях – предметах. Например, М.А. Гурвич считает, что письменными доказательствами, или документами, являются

⁴³ Эндрюс Н. Система гражданского процесса Англии: судебное разбирательство, медиация и арбитраж /Нил Эндрюс; пер. с англ.; под ред. Р.М. Ходькина; Кэмбриджский ун-т. – М.: Инфотропик Медиа, 2012.- С.129-130.

⁴⁴ Пучинский В.К. Гражданский процесс зарубежных стран/Под ред. В.В. Безбаха. М.: Зерцало, 2008. – С. 238;

⁴⁵ В.И. Коломыцев считает, что определение письменных доказательств как предметов не отражает их юридической природы и сущности. Ученый определяет письменное доказательство как закрепленную человеком на предмете условными знаками мысль, содержание которой составляют сведения, находящиеся в определенной связи с искомыми по делу фактами. Поэтому в качестве существенного признака письменного доказательства, исходя из взаимной связи и обусловленности явлений объективного мира, он выделяет наличие определенной связи сведений, закрепленной на предмете условными знаками, с искомыми или доказательственными фактами. // Коломыцев В.И. Письменные доказательства по гражданским делам. – М.: Юрид. лит., 1978. – С.10.

⁴⁶ Мурадян Э.М. Научно-технические средства и судебные доказательства // Советское государство и право. – 1981. № 3. – С. 105.

всякие предметы, в которых выражены мысли (идеи) в письменной форме⁴⁷.

По мнению Ю.К. Осипова, «письменными доказательствами являются предметы, на которых посредством знаков выражены мысли, содержание сведения о фактах, имеющих значение для разрешения дела. Письменные доказательства – это, прежде всего предметы независимо от того, из какого материала они изготовлены (бумага, дерево, металл и проч.). Но сами по себе эти предметы еще не являются письменными доказательствами. Они становятся доказательствами, когда на них нанесены буквы, цифры, иероглифы, телеграфные, стенографические, топографические и тому подобные знаки, выражающие мысли, содержащие сведения о юридических или доказательственных фактах»⁴⁸.

В современный период новые материальные носители – предметы и новые способы передачи информации, например, информационно-телекоммуникационная сеть «Интернет» влияют на традиционное понимание письменных доказательств.

Например, Е.В. Ткаченко, указывает на специфику письменных доказательств как средств доказывания в условиях электронного документооборота⁴⁹.

Так, М.В. Митрофанова, отмечает, что «документы, созданные при помощи технических средств никак не вписываются в существующее ныне понятие письменных доказательств», в связи с чем необходимо изменить формулировку ст. 75 АПК РФ «Письменные доказательства» на «Документальные доказательства» с целью включения в указанную статью всех известных видов документов. По ее мнению, «в ст. 75 АПК РФ необходимо закрепить классификацию документальных доказательств: бумажные, созданные без помощи технических средств; электронные, созданные на

⁴⁷ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина. - М.: тип. «Красная звезда», 1950. - С. 127.

⁴⁸ Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – С. 198-199.

⁴⁹ Ткаченко Е.В. Письменные доказательства по делам, возникающих из административных и иных публичных правоотношений в арбитражном процессе: Автореф. дис ...канд. юрид. наук. Саратов, 2004. – С.7.

электронном носителе, но с возможностью их опосредованного восприятия без технических средств; иные документы и материалы, восприятие содержания которых невозможно без использования технических средств». Она предлагает «письменные доказательства переименовать в «документальные доказательства», определяя их в качестве предметов, в которых сведения о фактах, имеющие значение для дела, отражены при помощи определенных знаков, доступных для восприятия человеком как непосредственно, так и опосредованно с возможностью использования различных технических средств»⁵⁰.

А.Т. Боннер справедливо полагает не совсем верным то, что современное процессуальное законодательство (ст. 71 ГПК РФ, ст. 75 АПК РФ) исходит из того, что электронный документ является письменным доказательством. Ученый предлагает употреблять термин – «человекочитаемый», или «письменный эквивалент электронного документа», указывая, что «традиционные документы могут быть использованы только людьми, электронный – только машинами». В связи с чем, по его мнению, после преобразования в человекочитаемую традиционную форму такой документ перестает быть электронным⁵¹.

И.Г. Медведев считает, что «отсутствие стабильной, чувственно воспринимаемой материальной основы у электронной информации, фактически выводит ее за рамки понятий письменного доказательства, так и документа в принципе». Он справедливо указывает, что «юридически данная проблема легко решается путем создания в законе фикции, предполагающих рассмотрение электронных материалов именно в рамках названных категорий. Так поступает законодатель в большинстве стран мира»⁵².

В нашей стране также закон считает информацию, сообщенную в

⁵⁰ Митрофанова М.А. Электронные доказательства и принцип непосредственности в арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук, Саратов, 2013. – С. 10, 14.

⁵¹ Боннер А.Т. Традиционные и нетрадиционные средства доказывания в гражданском и арбитражном процессе: монография. – М.: Проспект, 2014. - С. 479-481.

⁵² Медведев И.Г. Письменные доказательства в гражданском процессе России и Франции: Дис. ... канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2003. – С. 177.

электронной форме документом, то есть письменным доказательством.

В соответствии с пунктом 11.1 статьи 2 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» электронным документом признается документированная информация, представленная в электронной форме, то есть в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах⁵³.

Представляется, что информация, сохраненная в электронной форме, может иметь доказательственное значение при определенных условиях. Можно отметить некоторые специфические особенности информации, полученной посредством электронной или иной связи, в том числе с использованием информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»:

1. Доказательственное значение может иметь не только информация, составляющая содержание документа, но и так называемая служебная информация.

По мнению Н.А. Иванова, рассматривая файл электронного документа как доказательство, следует учитывать, что его доказательственная ценность состоит не только в содержащейся в нем документной информации, но и в иной информации, которая носит название служебной информации файла или служебной части файла. Так, в частности, в ней фиксируется информация о типе программного обеспечения или о наименовании технического средства, с помощью которого был создан файл, дата последнего вывода на печать, сведения о возможных изменениях текстового файла⁵⁴.

Представляется, что обстоятельства, связанные с установлением предметов материального мира, с помощью которых был создан, передан и получен электронный документ и их свойств, подлежат доказыванию по делу только при наличии у суда сомнений в его достоверности, например, данных о

⁵³ СЗ РФ. – 31.07.2006г. № 31 (1 ч.). Ст. 3448.

⁵⁴ Иванов Н.А. Электронные документы как доказательства в арбитражном и гражданском процессе // Администратор суда. - 2009. № 2. // СПС Консультант плюс.

том, что содержание документа было изменено после его подписания. Тогда искомые обстоятельства будут восприниматься из свойств предметов материального мира – технических средств.

2. Информация, содержащаяся на материальном носителе (диске и т.п.), может быть использована в качестве доказательства по делу только в случаях, когда они преобразованы в форму, пригодную для обычного восприятия и хранения в деле.

Для того чтобы информацию в электронной форме можно было непосредственно исследовать, ее необходимо преобразовать с помощью технических средств, используемых для хранения ее в электронной форме, в человекочитаемую или изобразительную форму, то есть в информацию в материальной форме⁵⁵.

3. Информация, полученная посредством электронной или иной связи, в том числе с использованием информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», связана не только с ее материальным носителем – предметом, посредством которого она становится осязаемой, но и с ее источниками.

Источник доказательства – это то, откуда исходят сведения об обстоятельствах дела. Кроме того, при определении понятия источника судебного доказательства следует учесть его практическое значение: арбитражный суд должен иметь возможность непосредственно исследовать способности источника воспринимать, сохранять и воспроизводить сведения об обстоятельствах дела⁵⁶.

Источником письменного доказательства будет выступать лицо, его составившее, источник вещественного доказательства – предмет материального мира, создающий, хранящий, передающий и демонстрирующий сведения, имеющие значение для дела.

Доказательственное значение имеет способ передачи данных. Правовая возможность использования различных способов передачи данных допускается

⁵⁵ Синякова М.В. Письменные доказательства в гражданском и арбитражном процессах. Автореф. дис....канд. юрид. наук. М., 2008. – С.10.

⁵⁶ Лукьянова И.Н. Доказательства в арбитражном процессе: Дис....канд. юрид. наук. М., 2003. – С. 38.

частью 3 статьи 75 АПК РФ.

Информация создается, находится, передается в пространстве и во времени посредством информационно-телекоммуникационных сетей. Согласно пункту 4 статьи 2 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» информационно-телекоммуникационная сеть определяется как технологическая система, предназначенная для передачи по линиям связи информации, доступ к которой осуществляется с использованием средств вычислительной техники⁵⁷.

Информационно-телекоммуникационная сеть «Интернет» рассматривается как способ получения письменного доказательства в электронной форме, поскольку часть 3 статьи 75 АПК уточняет положения частей 1, 2 статьи 75 АПК РФ указывая на иные способы получения письменных доказательств.

А.Т. Боннер полагает, что информация, почерпнутая из Интернета, должна признаваться в качестве допустимого доказательства, и что касается существования этой информации, то она должна оцениваться судами с точки зрения относимости, достаточности и достоверности. Разумеется, при этом должны учитываться специфические особенности информации в Интернете⁵⁸.

Существенное значение электронных документов при доказывании подтверждается еще и тем особым вниманием, которое уделено им в пункте 6.1 Концепции единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, где подчеркивается, что особо следует остановиться на оценке достоверности электронных доказательств, которых в процессе будет все больше и больше⁵⁹.

Как правило, основными письменными доказательствами по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных

⁵⁷ СЗ РФ. – 31.07.2006г. № 31 (1 ч.). Ст. 3448.

⁵⁸ Боннер А.Т. Доказательственное значение информации, полученной из Интернета // Закон. - 2007. № 12. // СПС Консультант плюс.

⁵⁹ Одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014г. № 124(1). Документ опубликован не был. // СПС Консультант плюс.

по результатам налоговых проверок, являются налоговые декларации (расчеты), первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и др.

Письменные доказательства по делам рассматриваемой категории имеют некоторые особенности. Во-первых, налоговый орган до возбуждения дела в суде обязан собрать сведения о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, содержащиеся в документах. Во-вторых, существенное значение в содержании документов бухгалтерской и налоговой отчетности имеет именно расчетная составляющая документов. И.В. Хачев указывает, что «в налоговых спорах всегда присутствует расчетная составляющая, поэтому как налогоплательщику (налоговому агенту), так и налоговому органу следует представить в суд соответствующие расчеты. Также при рассмотрении дела необходимы документы первичного бухгалтерского учета, данные синтетического учета по спорной проблеме»⁶⁰.

Особенность доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, состоит в том, налогоплательщик и налоговый орган, представляют в суд большое количество электронных документов, подписанных электронной подписью. Названная особенность обусловлена тем, что законодательством о налогах и сборах Российской Федерации допускается возможность представления налогоплательщиком электронных документов, подписанных электронной подписью.

Доказательственное значение документов, подписанных электронной подписью и документов, подписанных иными аналогами подписи, например, факсимиле, существенно различается. Факсимиле, представляют собой техническую имитацию собственноручной подписи, выполненную с помощью средств фотографии и печати на документах в традиционной бумажной форме.

⁶⁰ Хачев И.В. Гл. 2 Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц Разд. III. Дела, возникающие из административных правоотношений // Особенности рассмотрения дел в арбитражном процессе: Практическое пособие /Отв. ред. А.А. Арифуплин и И.В. Решетникова. – М.: Норма, 2006. – С. 422.

Факсимильное воспроизведение подписи на документах носит вторичный, производный характер от собственноручной подписи.

По иным категориям дел, рассматриваемым арбитражными судами Российской Федерации, лица, участвующие в деле, по-прежнему преимущественно представляют письменные доказательства в традиционной письменной форме на бумажном носителе.

Документы налогоплательщика, проверяемые в связи с налоговой проверкой налоговым органом, могут существовать только в электронной форме. В подпункте 1 пункта 1 статьи 31 НК РФ закреплено право налогового органа требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы по формам и (или) форматам в электронной форме, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Согласно пунктам 1, 5 статьи 9 Федерального закона от 22.11.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ)⁶¹ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, который составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Пунктом 6 статьи 10 названного Закона № 402-ФЗ предусмотрено, что регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Пунктом 1 статьи 80 НК РФ предусмотрено, что налоговая декларация, расчет авансового платежа, расчет сбора представляют собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи.

Пунктом 2 статьи 93 НК РФ предусмотрено, в случае если истребуемые

⁶¹ СЗ РФ. – 12.12.2011 г. № 50. Ст. 7344.

при проведении налоговой проверки у налогоплательщика документы составлены в электронной форме налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Таким образом, которые, как правило, являются основными письменными доказательствами по делам рассматриваемой категории, могут существовать только в электронной форме. Законом предусмотрена возможность представления электронных документов в налоговый орган в электронной форме без распечатки на бумаге. В таком случае в акте налоговой проверки и в решении по ее результатам налоговый орган отражает, что документы, полученные им в связи с налоговой проверкой, поступили в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

При доказывании по делу в суде налогоплательщик и налоговый орган представляют электронные документы в виде распечаток на бумаге с электронных документов.

Всякий документ, существующий в традиционной или в электронной форме, может копироваться на различные материальные носители. Привычного материального носителя (бумага, дерево, камень и др.), который свойственен письменным доказательствам в традиционной форме, у электронного документа нет. Внешнее выражение в материальной форме, как отражение с помощью какого-либо материального носителя-предмета информации имеет значение для обеспечения возможности восприятия содержания электронного документа судом. Информация, впервые сообщаемая в электронном документе, является первоначальным доказательством. Распечатки на бумаге с этого документа являются его копиями.

Также и традиционная письменная форма документа может быть дополнена или заменена электронным форматом с использованием электронной почты, электронных документов, электронных подписей и т.д., дополнена видео-форматом документа, представляемого суду с помощью

документ-камеры в режиме реального времени (видеоконференции). В том случае, когда информация, содержащаяся в обычном письменном документе, превращается в электронный документ (например, в документ в формате *pdf), то в этом случае первоначальным является обычное письменное доказательство, а документ в ином формате – производное доказательство. Такое деление должно способствовать правильной оценке доказательств судом.

Изменение внешней формы электронного документа не влечет изменения его сущности как письменного доказательства. Воспринимаемая судом материальная форма может быть присуща документу изначально либо получена в результате преобразования его первоначальной формы с помощью технических средств. Сведения о фактах, необходимые суду для установления обстоятельств дела, воспринимаются из содержания документа, а не из свойств материального носителя - предмета, на которые он нанесен, вне зависимости от формы и способа нанесения знаков (рукописная, печатная, электронная и др.).

Доказыванию подлежат обстоятельства, свидетельствующие о том, что документ исходит от лица, подписавшего его. Суд при подготовке дела к судебному разбирательству может предложить лицу, подписавшему электронный документ в целях подтверждения указанных обстоятельств явиться в предварительное судебное заседание, судебное заседание либо представить в суд оригинал такого документа или иные документы в срок, установленный судом.

Помимо исследования и оценки сведений, составляющих содержание самого электронного документа, подписанного электронной подписью, в случае сомнений у суда в его достоверности существует необходимость получения и исследования:

- сведений о способе изготовления документа, типе программного обеспечения, наименовании технических средств, с помощью которых был создан документ;

- сведений о предметах материального мира, с помощью которых был создан, передан и получен электронный документ (например, отправленное

электронное почтовое сообщение, может быть сохранено на компьютере отправителя, сервере почтовой службы, компьютере интернет-провайдера отправителя и др.);

- сведений о внесении изменений в электронный документ, в том числе о том, что в подписанный электронный документ после момента его подписания изменения не вносились;

- сведения о лице, подписавшем электронный документ и принадлежности электронного документа автору.

При доказывании важно установить существует ли письменное доказательство первоначально только в электронной форме или речь идет лишь о способе воспроизведения письменного доказательства, то есть когда информация в электронной форме воспроизводит (дублирует, дополняет) уже существующую информацию в письменной форме (например, на бумажном носителе).

Рассмотрим возможность параллельного существования и взаимодополнения различных форм письменных доказательств:

1. Документ, полученный посредством электронной или иной связи, служит дополнением документа в традиционной форме.

Различные формы письменных доказательств служат лишь способом воспроизведения информации, составляющей содержание документа, и имеющей доказательственное значение.

В таком случае они соотносятся как подлинник (оригинал) документа и его копии. Особенности письменных доказательств отражаются на характеристике их достоверности, так как они могут быть представлены как в подлиннике, так и в копии. При проверке подлинника на достоверность действуют одни правила, для копии документа - другие.

Согласно части 8 статьи 75 АПК РФ письменные доказательства представляются в арбитражный суд в подлиннике или в форме надлежащим образом заверенной копии. Если к рассматриваемому делу имеет отношение только часть документа, представляется заверенная выписка из него.

Подлинные документы представляются в арбитражный суд в случае, если обстоятельства дела согласно федеральному закону или иному нормативному правовому акту подлежат подтверждению только такими документами, а также по требованию арбитражного суда (часть 9 статьи 75 АПК РФ).

Подлинный документ означает первый экземпляр, подписанный лицом, выдавшим документ, в отличие от копии — повторения документа в целом или в части (выписка), которая может быть простой или удостоверенной (заверенной)⁶².

Таким образом, по смыслу статьи 75 АПК РФ под подлинными документами подразумеваются оригиналы документов, следовательно, копия документа также должна быть представлена суду с оригинала документа.

Важно отметить, что копия должна быть надлежащим образом заверена. При нарушении этого правила копия документа не может быть принята судом в качестве доказательства по делу.

Подлинные документы - оригиналы противопоставляются «фальсифицированным» документам.

Фальсификация (лат. falsifikare - подделывать) в первом его значении - подделывание чего-либо; искажение, подмена чего-либо подлинного ложным, мнимым⁶³.

По мнению В.М. Шерстюка, фальсификация письменных доказательств может производиться в различных формах: посредством внесения в документ недостоверных сведений, изменения содержания документа или составления его (фабрикация)⁶⁴.

В литературе отмечается, что наиболее распространены такие формы фальсификации, как допечатка текста, замена внутренних листов в документах, внесение в документы искаженных данных. Наибольшее же количество (около 32%) случаев рассмотрения арбитражным судом вопросов фальсификации

⁶² Гурвич М.А. Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина.- М.: тип. «Красная звезда», 1950. - С. 130.

⁶³ Словарь иностранных слов.- 15-е изд., испр. – М.: Рус.яз., 1988. – С. 519.

⁶⁴ Комментарий В. М. Шерстюка к ст. 161 АПК РФ// Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) /Под ред. В. Ф. Яковлева, М.К. Юкова. М., 2005. - С. 520.

доказательств связано с заявлениями о подделке подписей на документах⁶⁵.

Подлинность документа устанавливается, как правило, путем его обозрения; если требуется - путем доказывания.

В силу части 1 статьи 161 АПК РФ суд проверяет обоснованность заявления о фальсификации доказательства, если лицо, представившее это доказательство, заявило возражения относительно его исключения из числа доказательств по делу. В этом случае арбитражный суд принимает предусмотренные федеральным законом меры для проверки достоверности заявления о фальсификации доказательства, в том числе назначает экспертизу, истребует другие доказательства или принимает иные меры.

В тех случаях, когда документ подлинный противопоставляется подложному или поддельному документу, подлинностью считается то обстоятельство, что документ действительно исходит от лица, которое подписало документ или указано в тексте документа, что текст его верен. Отсутствие одного из указанных условий разрушает подлинность документа и делает его либо подложным (в том случае, если документ происходит от иного лица, не от того, которое может казаться его автором, судя по подписи или содержанию), либо поддельным (в том случае, если искажен, первоначальный текст или вид документа)⁶⁶.

Так, например, в материалы дела могут быть представлены копии документов подписанные электронной подписью или факсимильным воспроизведением подписи с последующим представлением первых экземпляров (оригиналов) таких документов с выполненными на них подписями собственноручно. Наличие оригиналов документов служит гарантией их достоверности.

В Постановлении ФАС Московского округа от 04.03.2011 № КА-А40/17007-10;2 по делу № А40-51805/09-20-309 суд указал, что налоговый

⁶⁵ Перязева Н. Фальсификация доказательств в арбитражном суде // Законность. 2005. № 8. // СПС Консультант плюс.

⁶⁶ Гурвич М.А. Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина. - М.: тип. «Красная звезда», 1950. - С. 130.

орган, ссылаясь на необоснованное применение налоговых вычетов по НДС, полагал, что представление в налоговый орган факсимильных копий счетов-фактур вместо оригиналов противоречит п. 5 ст. 169, п. 1, п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ. Судами установлено, что оригиналы спорных счетов-фактур у Общества имеются, представлены в ходе судебного заседания. В соответствии со статьей 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг) сумм налога к вычету. Суды пришли к правильному выводу о том, что факт непредставления налогоплательщиком оригиналов счетов-фактур к проверке не является основанием для отказа в предоставлении налогового вычета, поскольку не свидетельствует об отсутствии данных документов у Общества. Кроме того, представление оригиналов счетов-фактур в ходе судебного разбирательства, а не в ходе налоговой проверки, не опровергает право налогоплательщика на налоговые вычеты при условии соответствия имеющихся счетов-фактур требованиям законодательства⁶⁷.

Таким образом, при представлении в суд в качестве письменного доказательства электрофотографических копий документов, выполненных на факсимильном аппарате, основным реквизитом в данном случае является строка, которая должна быть расположена в верхней части принятого документа, позволяющая идентифицировать передающий аппарат и содержащиеся реквизиты: наименование передающей организации, дата и время передачи, номер телефона и номер страниц. При таких обстоятельствах, суд может предложить лицу, представившему в качестве письменного доказательства электрофотографическую копию документа, выполненную на факсимильном аппарате предъявить суду подлинник спорного документа.

Возможна ситуация, когда существует только электронный документ, а «оригинала» документа в традиционной форме с выполненной на нем собственноручной подписью не существует. К такому документу может быть

⁶⁷ Постановление ФАС Московского округа от 04.03.2011 г. № КА-А40/17007-10;2 по делу № А40-51805/09-20-309 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

применен термин «подлинный документ».

Информация, содержащаяся в электронном документе, признается подлинной, если ее целостность сохранена в том виде, в каком она была подготовлена в окончательной форме электронного документа. При оценке целостности информации суд должен принимать во внимание цели подготовки электронного документа и соответствие таким целям технических средств, с помощью которых был подготовлен электронный документ⁶⁸.

Из анализа судебно-арбитражной практики следует, что доказыванию подлежат обстоятельства, свидетельствующие о том, что электронный документооборот между налогоплательщиком и его контрагентами предусмотрен соглашением сторон, деловыми обычаями, между сторонами фактически сложился порядок передачи документов по электронной почте, адрес электронной почты был обозначен сторонами для осуществления рабочей переписки или иных документов, невозможности идентификации электронного письма либо его искажения.

В Постановлении ФАС Московского округа от 30.12.2009 № КА-А40/14587-09 по делу № А40-30589/09-75-132 суд посчитал, что представленные счета, выставленные в адрес Компании, являются достаточными в соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ документами, подтверждающими факт несения представительством расходов, приняв при этом во внимание, что в США обмен электронными сообщениями и наличие счетов в качестве единственного доказательства понесенных расходов является сложившейся и обычной практикой⁶⁹.

Иная позиция изложена, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 17.09.2009 № КГ-А40/9370-09-П по делу № А40-37247/08-61-363 (Определением ВАС РФ от 11.01.2010 № ВАС-17232/09 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора судебных актов по данному делу). Предъявляя иск, общество ссылалось на то, что выполнило и

⁶⁸ Лукьянова И.Н. Доказательства в арбитражном процессе. Дис...канд. юрид. наук. М., 2003. - С.7.

⁶⁹ Постановление ФАС Московского округа от 30.12.2009 г. № КА-А40/14587-09 по делу № А40-30589/09-75-132 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

оказало предусмотренные дополнительным соглашением работы и услуги, направив результаты выполненных работ по электронной почте, указанной в анкете. Суд кассационной инстанции указал, что отказывая в иске, суды обеих инстанций правомерно исходили из того, что дополнительным соглашением предусмотрена приемка работ актом сдачи-приемки работ, которые сторонами не подписывались. Отказ от подписания акта мотивирован невыполнением истцом работ по дополнительному соглашению. Доказательства того, что между сторонами было достигнуто соглашение об использовании электронной переписки как средства передачи результата работ по договору, в деле отсутствуют⁷⁰.

Таким образом, помимо представления самого документа, полученного посредством электронной или иной связи, могут быть представлены документы, полученные посредством факса, электронной почты, например, это может быть закреплено в соглашении сторон с указанием перечня документов и целей их использования.

Следует сказать и о тенденции расширения использования косвенных доказательств по делам об обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды с целью опровержения прямых письменных доказательств.

По одному из видов дел рассматриваемой категории, прямые письменные доказательства, свидетельствующие об обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, в большинстве случаев, опровержены.

Налоговый орган опровергает сведения, содержащиеся в прямых письменных доказательствах, свидетельствующих об обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Напомним, что из пункта 1 Постановления № 53 следует, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым

⁷⁰ Постановление ФАС Московского округа от 17.09.2009 г. № КГ-А40/9370-09-П по делу № А40-37247/08-61-363; Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.01.2010 г. № ВАС-17232/09 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы⁷¹. В связи с этим интерес представляет вывод Ю.К. Осипова о том, что косвенные доказательства в совокупности с прямыми доказательствами могут, как подкреплять их, так и, наоборот, ослаблять. Они особенно значимы, если имеющиеся прямые доказательства чем-либо опорочены. В подобных случаях косвенные доказательства помогают суду правильно оценить сомнительные прямые доказательства⁷².

Можно констатировать, что по рассматриваемой категории дел используется совокупность косвенных доказательств, в результате чего ослабляется значимость прямых письменных доказательств, представленных налогоплательщиком, подтверждающих обоснованность получения им налоговой выгоды. Для доказывания по этому виду дел рассматриваемой категории характерна тенденция все большего расширения использования косвенных доказательств по делу с целью опровержения прямых письменных доказательств.

§ 3. Письменные доказательства производного характера по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде

По делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, интерес представляет исследование существующих проблем доказывания путем представления налоговым органом и налогоплательщиком письменных доказательств производного характера.

Как известно, в основе классификации доказательств на первоначальные

⁷¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. - 2006. - № 12.

⁷² Осипов Ю.К. Гл. XIV. Судебное доказывание и доказательства (в соавторстве с Ярковым В.В.) // Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – С.185.

и производные лежит теория отражения. Отражение – свойство материальных систем в процессе взаимодействия воспроизводить посредством своих особенностей особенности других систем. Основой и признаком отражения является взаимодействие материальных систем и возникающие в ходе его адекватные внешним воздействиям изменения (отпечаток, след). Отражение связано с передачей вещества и энергии. Но главное состоит в воспроизведении одним явлением структурных особенностей другого (отображаемого) объекта⁷³.

Ю.К. Осипов рассматривает процесс отражения как способ образования доказательств. Он полагает, что первоначальными называются доказательства, полученные из первоисточника. Производными называют доказательства, полученные из «вторых рук», например, сведения, полученные из копии документа⁷⁴. И.Н. Лукьянова считает, что первоначальными являются доказательства, представляющие собой первичное отражение обстоятельств, имеющих значение для разрешения дела, а производными – доказательства, которые представляют собой вторичное отражение⁷⁵.

По мнению М.К. Треушникова, первоначальными являются доказательства, сформированные в процессе непосредственного воздействия искомого факта (события, действия, явления) на источник доказательства, из которого впоследствии при рассмотрении дела будет получена информация о данном факте, например, это подлинники доказательств, являющихся письменными доказательствами. Производные доказательства воспроизводят сведения, полученные из других источников, например, копии документов⁷⁶.

М.А. Гурвич полагает, что подлинный документ означает первый экземпляр, подписанный лицом, выдавшим документ, в отличие от копии – повторения документа в целом или в части (выписка), которая может быть

⁷³ Философский словарь /Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. - С. 276.

⁷⁴ Осипов Ю.К. Гл. XIV. Судебное доказывание и доказательства (в соавторстве с Ярковым В.В.) // Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – С.183.

⁷⁵ Лукьянова И.Н. Доказательства в арбитражном процессе. Дис...канд. юрид. наук. М., 2003. - С. 42.

⁷⁶ Арбитражный процесс: Учебник для студентов юридических вузов и факультетов /Под ред. М.К. Треушникова. - 3-е изд., испр. и доп. - М.: ОАО «ИД «Городец», 2007. – С. 219.

простой или удостоверенной (заверенной)⁷⁷.

Копия (лат. copia – множество) – точное воспроизведение какого-либо документа⁷⁸.

Следовательно, что для определения копии документа как письменного доказательства производного характера необходимо установить, что способ его образования представляет собой вторичное отражение подлинного документа, при котором воспроизводится форма и содержание подлинника документа.

Приведенный подход не учитывает, что использование медиатехнологий в современный период, в частности телеинформационных и телекоммуникационных технологий, приводит к тому, что в качестве письменных доказательств в арбитражном суде все больше используются электронные документы, которые обеспечивают быструю передачу информации до нескольких секунд и на огромные расстояния.

Электронные документы по сравнению письменными доказательствами на бумажном носителе обладают отличительным признаком – передача информации сопровождается изменением внешней формы письменного доказательства, сущность же его остается неизменной.

Электронный документ, признается подлинным, если он воспроизводится с тем содержанием, которое было создано и подписано автором. При этом могут быть использованы различные способы воспроизведения (отражения) информации, составляющей содержание электронного документа, без изменения его содержания. С их помощью электронный документ преобразовывается в форму, пригодную для обычного восприятия человеком и хранения в деле. Материальный носитель информации - диск и т.п. сам по себе не имеет доказательственного значения и может быть использован любой.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что информация, содержащаяся в электронном документе, воспроизведенная получателем с помощью компьютера или с помощью иного устройства, носит

⁷⁷ Гурвич М.А. Судебные доказательства // Советский гражданский процесс. Учебник. Изд. 2-е, исправ. и доп. Под ред. М.А. Гурвича. – М.: «Высш. Школа», 1975. – С. 130.

⁷⁸ Словарь иностранных слов. - 15-е изд., испр. – М.: Рус.яз., 1988. – С. 253.

первоначальный характер.

Таким образом, способ воспроизведения информации имеющей доказательственное значение, полученной посредством информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» рассматривается лишь как способ доставки ее суду и лицам, участвующим в деле.

Интерес представляет и процесс отражения информации, содержащейся в электронном документе. Как уже отмечалось, передача информации сопровождается изменением внешней формы письменного доказательства, при этом отражение информации может происходить многократно. Результаты этого многократного отражения могут стать предметом самостоятельного исследования суда при наличии у него сомнений в достоверности электронного документа.

Таким образом, применительно к электронным документам необходимо уточнить, что изменение способа воспроизведения информации и наличие возможности информации многократно отражаться не влечет изменения информации, составляющей содержание электронного документа (подлинника). Следовательно, такой документ не является доказательством производного характера.

По мнению В.К. Пучинского, в соответствии с принципом непосредственности арбитражный суд обязан принять все меры к тому, чтобы получить информацию об интересующих его фактах из первых рук, т.е. из первоначальных доказательств. В тоже время он указывает на то, что арбитражное процессуальное законодательство не содержит ограничений в использовании производных доказательств⁷⁹.

Ю.К. Осипов также указывает, что в силу принципа непосредственности суд обязан стремиться главным образом к использованию первоначальных доказательств, т.к. при передаче сведений о фактах от одного лица к другому, при снятии копий с документов и т.д. увеличивается возможность искажения

⁷⁹ Комментарий Пучинского В.К. к статье 10 АПК РФ // Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. /Под ред. В.Ф. Яковлева, М.К. Юкова. - М.: ОАО «ИД «Городец», - 2005. – С.45.

фактических данных. Однако это не значит, что первоначальные доказательства сами по себе имеют какие-то преимущества перед производными и последние вообще не должны использоваться судом⁸⁰. Тем более что в практике не исключены возможности внесения изменений в содержание подлинника документа, после снятия с него копии, формирования выписки из него и т.д.

В этой связи следует отметить, что в современный период в Великобритании было отвергнуто так называемое «правило о необходимости представлять наилучшее доказательство» (best evidence rules). Лицо более не обязано представлять оригинал документа. Оно может представить копию. Однако оно должно дать удовлетворительное объяснение своей неспособности представить оригинал⁸¹.

Также интересен опыт США, где доказательственным правом допускается использование так называемых обобщенных доказательств. Как отмечает Д. Ларо, документальные доказательства, особенно в налоговых процессах США, могут быть настолько объемными, что суду неудобно их рассматривать. В таких случаях в качестве исключения из правила, в соответствии с которым необходимо представлять все относящиеся к делу оригиналы документов, нормы доказательственного права разрешают представлять обобщенные письменные или свидетельские показания, а также таблицы и расчеты. При этом обобщенные доказательства должны основываться на документах, которые могут быть приняты в качестве доказательств и которые были представлены противоположной стороне до суда⁸².

Первоначальные письменные доказательства по налоговым спорам, например, первичные бухгалтерские документы, непосредственно отражают

⁸⁰ Осипов Ю.К. Гл. XIV. Судебное доказывание и доказательства (в соавторстве с Ярковым В.В.) // Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – С.184.

⁸¹ Эндрюс Н. Система гражданского процесса Англии: судебное разбирательство, медиация и арбитраж /Нил Эндрюс; пер. с англ.; под ред. Р.М. Ходыкина; Кэмбриджский ун-т. – М.: Инфотропик Медиа, 2012.- С. 202.

⁸² Ларо Д. Требования к доказательствам в налоговых спорах и практике Налогового суда США // Современные тенденции развития концепции обоснованности налоговой выгоды // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 72.

следы какого-то факта, произошедшего в хозяйственной жизни налогоплательщика. В некоторых исключительных случаях часть документа, которая содержит сведения о фактах, переносится в новое письменное доказательство производного характера. Особенностью получаемого в результате производного письменного доказательства является содержание в нем сведений о фактах в обобщенном виде. Его ценность для правильного рассмотрения и разрешения дела состоит в том, что в нем содержатся сведения о фактах в концентрированном и систематизированном виде, например, по эпизодам дела или группам различных фактов, подлежащих установлению по делу. Обстоятельства дела изложены в хронологической последовательности или иной форме, облегчающей их восприятие.

Из анализа судебно-арбитражной практики следует, что по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, суду представляют такие производные письменные доказательства как акт налоговой проверки, различные акты сверок между налоговым органом и налогоплательщиком, акты сверок между налогоплательщиком и его контрагентами, совместные таблицы и расчеты, содержащие информацию в обобщенном виде⁸³. Более того, в отдельных случаях суд кассационной инстанции признает исследование нижестоящими судами таких доказательств обязательным для правильного рассмотрения и разрешения дела. Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 29.07.2013 по делу № А40-139402/12-140-1004 суд кассационной инстанции посчитал, что судебные акты подлежат отмене, дело - передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции в связи с тем, что противоположные выводы налоговых органов и налогоплательщика основаны на одной выписке банка из расчетного счета. При новом разрешении спора было признано необходимым обязать стороны составить акт сверки взаимных расчетов для

⁸³ См., например, Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2013 г. по делу № А40-93041/11-90-401, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.05.2013 г. по делу № А18-570/2012, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2013 г. по делу № А15-1905/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

подтверждения своего вывода о размере налоговой базы⁸⁴.

Акт налоговой проверки по рассматриваемой категории дел представляется в каждое дело, рассматриваемое судом. Напомним, что в ходе проведения налоговой проверки формируется объемный материал, требующий у суда длительного восприятия. Акт налоговой проверки содержит краткое изложение сути документов, собранных налоговым органом в ходе ее проведения. Существенное значение имеет и то, что при составлении акта налоговой проверки используются первоначальные письменные доказательства: документы, представленные самим проверяемым лицом в ходе налоговой проверки (подпункт 6 пункта 3 статьи 100 НК РФ), документы, собранные налоговым органом с помощью мероприятий налогового контроля, перечень которых обязательно указывается в акте проверки (подпункт 11 пункта 3 статьи 100 НК РФ), а также документы, вынесенные налоговым органом, по процедурным вопросам. Из анализа положений пункта 3 статьи 100 НК РФ следует, что в акте проверки указываются в обобщенном виде и процедурные факты, имеющие значение для дела. Это обусловлено тем, что НК РФ регламентирует принятие актов, имеющих самостоятельное процедурное значение в деятельности должностных лиц налоговых органов в связи с налоговой проверкой, например, принятие решений о проведении выездной налоговой проверки (часть 1 статьи 89 НК РФ), о продлении срока такой проверки (часть 6 статьи 89 НК РФ), о приостановлении и возобновлении проведения выездной налоговой проверки (часть 9 статьи 89 НК РФ) и т.д.

Е. Космынина указывает на то, что описательная часть акта проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки или указание на отсутствие таковых и связанных с этим обстоятельств, имеющих значение для принятия обоснованного решения по

⁸⁴ Постановление ФАС Московского округа от 29.07.2013 г. по делу № А40-139402/12-140-1004 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

результатам проверки⁸⁵. На то, что акт проверки является обобщением письменных материалов, собранных налоговым органом в ходе налоговой проверки, указывает подпункт 12 пункта 3 статьи 100 НК РФ.

Таким образом, в результате обобщения изменяется форма документов, собранных в ходе налоговой проверки, т.к. часть документа, которая содержит сведения о фактах, с указанием всех реквизитов документа переносится в новое письменное доказательство производного характера. Акт налоговой проверки как документ, полученный посредством других доказательств, является производным доказательством.

При передаче сведений о фактах, имеющих значение для правильного рассмотрения и разрешения дела, посредством производного доказательства существует вероятность искажения таких сведений. В этой связи Резниченко И. справедливо обращает внимание на то, что имеет значение характер воспроизведения доказательства, т.е. получает производное доказательство форму того же средства доказывания, что и первоначальное, или нет. Каждое из средств доказывания с познавательной точки зрения имеет свои особенности: оно может воспроизвести одни стороны отражаемого предмета или явления и не отразить других. Например, производное письменное доказательство содержит все реквизиты первоначального; свидетель чаще всего не запомнит полный текст воспринятого им документа⁸⁶.

Также необходимо учесть и то, что письменные доказательства производного характера, содержащие информацию в обобщенном виде, по рассматриваемой категории дел в большинстве случаев согласовываются и подписываются сторонами их составившими.

Таким образом, расширение использования производных доказательств по делам рассматриваемой категории будет способствовать повышению эффективности процесса доказывания по делу, т.к. позволит разгрузить суды от многочасового исследования первичных бухгалтерских документов.

⁸⁵ Космынина Е. Камеральная налоговая проверка // Налоговый вестник. – 2012. № 4. – С. 62.

⁸⁶ Резниченко И. Оценка производных доказательств по гражданским делам // Советская юстиция. – 1970. - № 21. – С.8-9.

В завершение рассмотрения письменных доказательств при разбирательстве дел об оспаривании решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, целесообразно отметить следующее.

Особенностью доказывания по рассматриваемой категории дел является тенденция к дематериализации письменных доказательств, расширение использования документов, существующих только в электронной форме (налоговых деклараций (расчетов), первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и др.).

Можно сказать и о тенденции, свидетельствующей о расширении использования косвенных доказательств по делам рассматриваемой категории, так как по данным делам доказательственные факты преобладают над фактами, имеющими материально-правовое значение. По одному из видов дел рассматриваемой категории при помощи косвенных доказательств опровергаются прямые письменные доказательства, свидетельствующие об обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

§4. Показания свидетелей по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде

Показания свидетелей по спорным вопросам факта имеют существенное значение при доказывании по делам рассматриваемой категории.

В арбитражном суде свидетелем является лицо, располагающее сведениями о фактических обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения дела (часть 1 статьи 56 АПК РФ). Свидетель обязан сообщить арбитражному суду сведения по существу рассматриваемого дела, которые известны ему лично, и ответить на дополнительные вопросы арбитражного суда и лиц, участвующих в деле (часть 3 статьи 56 АПК РФ).

В показаниях свидетелей выделяют сведения о фактах и иные сведения (доводы, мотивы, соображения по поводу оценки имеющихся в деле

документов, иных материалов и т.д.). Доказательствами служат показания свидетелей в части, содержащей сведения о фактах, имеющих значение для правильного разрешения дела, полученные судом, в порядке, предусмотренном АПК РФ.

По мнению М.А. Гурвича, свидетелем является постороннее в отношении субъектов процесса физическое лицо, вызванное судом для сообщения об известных ему фактах, относящихся к рассматриваемому судом делу. Ученый полагает, что предметом свидетельских показаний являются факты, ставшие ему известными, т.е. воспринятые им, но не их оценка или квалификация, в частности, не юридическая квалификация, не значение фактов или выводы из них⁸⁷.

И.В. Решетникова в качестве отличия объяснений сторон от свидетельских показаний называет заинтересованность первых в исходе дела и юридическую незаинтересованность свидетелей, не являющихся субъектами спорных материально-правовых отношений⁸⁸.

Ю.К. Свиридов пришел к выводу о том, что свидетельскими показаниями являются сообщения о фактах, которые были лично восприняты свидетелем или стали ему известны от других лиц, в том числе сведения, полученные с помощью специальных знаний. А также, что свидетель не может быть одновременно экспертом. Ученый также обращает внимание на то, что свидетель юридически незаинтересованное лицо. Однако, по его мнению, одного этого признака недостаточно, чтобы отличить свидетеля от других участников процесса. Эксперты также не имеют заинтересованности в исходе дела, но в отличие от них свидетель становится носителем сведений о фактах в результате стечения обстоятельств⁸⁹.

Представляется дискуссионной позиция ученого в отношении того, что

⁸⁷ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников / Под ред. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – С.121-122.

⁸⁸ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.: Издательство НОРМА (Изд. группа НОРМА-ИНФРА М), 2000. – С. 164.

⁸⁹ Свиридов Ю.К. Доказывание по делам, возникающим из публичных правоотношений в гражданском и арбитражном процессах России (сравнительный анализ): Дис. ... канд. юрид. наук СПб., 2009. – С. 94, 105.

отличительный признак свидетеля от других участников процесса состоит в том, что свидетель становится носителем сведений о фактах в результате стечения обстоятельств.

По рассматриваемой категории дел свидетель не становится носителем информации в результате стечения обстоятельств. Свидетель сообщает суду сведения об известных ему спорных фактах в связи с проведенной налоговой проверкой. Налоговое законодательство использует понятие «хозяйственная деятельность», охватывающее всю совокупность фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, подлежащих обязательному документальному отражению. Особенность доказательственной информации в показаниях свидетелей по делам рассматриваемой категории состоит в том, что ее содержательную сторону составляют спорные факты хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющие юридическое значение, отраженные в документах. Свидетель становится обладателем сведений об этих фактах в результате сознательного участия в хозяйственной жизни налогоплательщика и его контрагентов. В тоже время следует согласиться с тем, что свидетель юридически незаинтересованное лицо. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 04.02.2014 № Ф05-9730/2013 по делу № А40-26600/13 суд кассационной инстанции указал, что реальность хозяйственных отношений налогоплательщика со спорным контрагентом - ООО «Энергопроф» подтверждена показаниями свидетеля С. (главный инженер-проектировщик Общества), который подтвердил заключение между налогоплательщиком и контрагентом договора и поставку им оборудования. Приобретенные у ООО «Энергопроф» товары были в дальнейшем реализованы налогоплательщиком. Таким образом, налогоплательщиком подтверждено фактическое получение товара и дальнейшая его реализация. При этом судами учтены основания выбора спорных контрагентов с представлением документов, затребованных до заключения договоров⁹⁰.

⁹⁰ Постановление ФАС Московского округа от 04.02.2014 г. № Ф05-9730/2013 по делу № А40-26600/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

Имеет существенное значение то, что законодательством предусмотрено обязательное отражение фактов хозяйственной жизни в документах бухгалтерской отчетности, также как и составление документов налоговой отчетности - налоговых деклараций и расчетов (статья 80 НК РФ), которые могут существовать как в традиционной письменной форме, так и в электронной форме.

Показания свидетелей используются в доказывании в случае оспаривания налоговым органом достоверности документов бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика и его контрагентов в связи с деятельностью проверяемого налогоплательщика. Свидетель сообщает суду сведения о спорных фактах по существу документов бухгалтерской и налоговой отчетности.

Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 13.02.2014 № Ф05-115/2014 по делу № А40-63365/13 суд кассационной инстанции указал, что фактически позиция налогового органа по делу сводится к тому, что налоговая декларация подписана неуполномоченным лицом по доверенности, выданной генеральным директором Ш., который таковым фактически не являлся, что следует из показаний учредителя ООО «Верона» С. и акта экспертного исследования подписи С. на решении № 2 от 27.11.2012г. о назначении на должность генерального директора Ш. Между тем, судом первой инстанции была вызвана и допрошена в качестве свидетеля С, которая подтвердила, что является учредителем ООО «Верона» и подписывала документы от имени данной организации, в том числе решение № 2 от 27.11.2012г. о назначении Ш. на должность генерального директора и главного бухгалтера Общества. С учетом конкретных обстоятельств дела, показаний С., указанной в ЕГРЮЛ в качестве единственного учредителя ООО «Верона», суды пришли к выводу о том, что доводы налогового органа о подписании налоговой декларации неуполномоченным лицом не соответствуют действительности⁹¹.

⁹¹ Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 г. № Ф05-115/2014 по делу № А40-63365/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

Согласно части 3 статьи 71 АПК РФ доказательство признается арбитражным судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности.

Э.Н. Нагорная указывает, что в ситуации, когда поставлена под сомнение правдивость сведений, содержащихся в письменных доказательствах необходимо прибегать к показаниям свидетелей. Более того, этим показаниям может быть придано решающее значение по сравнению с письменными доказательствами, в случае, если стороной будет заявлено о фальсификации доказательств⁹².

Таким образом, ученый считает, что для оспаривания письменных доказательств по налоговым спорам использование какого-то одного из этих способов признается недостаточным.

На этот счет существует иная точка зрения, согласно которой при доказывании достаточно использовать какой-либо из существующих способов оспаривания письменных доказательств. Ю.К. Осипов полагает, что «заинтересованные в том лица могут оспаривать письменные доказательства путем: а) заявления об их недействительности; б) опровержения содержащихся в них сведений по существу; в) посредством заявления спора о подлоге (подделке) документа». По мнению ученого, «оспаривание действительности документа состоит в доказывании ненадлежащего его оформления. Такие документы недействительны, и сведения, содержащиеся в них, не могут служить основанием для признания существующими фактов, в подтверждение которых они представлены. Основанием для признания документа недействительным может служить выдача его некомпетентным органом или лицом, отсутствие подписи, оттиска печати, удостоверительной надписи нотариуса и некоторые другие недостатки в оформлении документа. Оспаривание документа по существу состоит в доказывании несоответствия его

⁹² Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде /Э.Н. Нагорная. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2012. – С.485;

содержания действительности. Спор о подлоге может быть заявлен, когда есть основания полагать, что документ, представленный суду, является подложным (составлен не тем лицом, от которого он исходит ...) или поддельным (с помощью подчисток, приписок, исправлений и иных подобных действий изменен первоначальный текст документа ...)»⁹³.

Заявление о фальсификации доказательств предполагает, по мнению В.М. Шерстюка, фальсификацию посредством внесения в документ недостоверных сведений, изменения содержания документа или составления его (фабрикация)⁹⁴.

Представляется, что опровержение письменных доказательств по существу при помощи доказательств, в том числе показаний свидетелей следует рассматривать как самостоятельный способ оспаривания письменных доказательств. По делам рассматриваемой категории имеет значение то, что спорные факты к моменту судебного разбирательства установлены налоговым органом в досудебном порядке в связи с налоговой проверкой. Налоговый орган представляет суду протоколы допроса свидетелей, составленные в соответствии со статьей 90 НК РФ и являющиеся неотъемлемой частью материалов налоговой проверки. Например, в Постановлении ФАС Московского округа от 22.01.2014 № Ф05-8283/2013 по делу № А40-9000/13 суд указал, что в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля в отношении организаций, которым ООО «Монолит» перечислялись денежные средства, полученные от налогоплательщика в рамках «спорных» взаимоотношений, получены протоколы допросов свидетеля А., согласно ЕГРЮЛ числящимся генеральным директором ООО «МонтажРеставПроект», и Ч., согласно ЕГРЮЛ числящимся учредителем и генеральным директором ООО «Столица». Согласно протоколу допроса свидетеля от 18.10.2012 № 13-04/279 свидетель А. показал следующее: с сентября 2009 по настоящее время

⁹³ Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – с. 200.

⁹⁴ Комментарий В. М. Шерстюка к ст. 161 АПК РФ // Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) /Под ред. В. Ф. Яковлева, М.К. Юкова. М., 2005. - С. 520.

является генеральным директором ООО «МонтажРеставПроект»; фактически осуществлял деятельность организации до апреля 2010 года. ООО «Монолит» являлся заказчиком ООО «МонтажРеставПроект» в начале 2010, какие выполнялись работы, не помнит. На каких объектах выполнялись работы, и кто выполнял ремонтно-реставрационные работы, не помнит. Сотрудников ООО «Монолит» назвать не может, генерального директора не помнит. Из сотрудников ООО «МонтажРеставПроект» А. был один. Оборудования у ООО «МонтажРеставПроект» не было. Про объект «Собор Феодоровской иконы Божией Матери» не слышал. Согласно протоколу допроса свидетеля от 23.03.2012 № 21 Ч. показал, что в 2008 – 2009 гг. работал в Союз Строй в Подмоскowie. В 2007 Ч. терял паспорт, о чем свидетельствует подача им заявления в органы внутренних дел об утере документа. Таким образом, суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что указанные обстоятельства свидетельствуют о невозможности выполнения субподрядных работ третьими лицами для ООО «Монолит» ввиду отсутствия необходимого оборудования и технического персонала⁹⁵. Из приведенного примера видно, что суд ограничился оглашением протоколов допроса свидетелей, полученных налоговым органом в порядке статьи 90 НК РФ, без вызова их в судебное заседание и «стороны» не настаивали на том, чтобы эти свидетели были допрошены в суде.

Согласно части 2 статьи 88 НК РФ арбитражный суд может вызвать в качестве свидетеля лицо, участвовавшее в составлении документа, исследуемого судом как письменное доказательство, либо в создании или изменении предмета, исследуемого судом как вещественное доказательство (часть 2 статьи 88 АПК РФ). Например, в Постановлении АС Западно-Сибирского округа от 10.10.2014 по делу № А27-12773/2013 отмечается, что налоговый орган заявлял в суде первой и апелляционной инстанций ходатайства о проведении почерковедческой экспертизы в связи с визуальным

⁹⁵ Постановление ФАС Московского округа от 22.01.2014 г. № Ф05-8283/2013 по делу № А40-9000/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

несоответствием подлинников и копий документов, подписанных директором ООО «Сибпромсервис» Б. и судами было обоснованно отказано в их удовлетворении. Вместе с тем директор ООО «Сибпромсервис» Б. был допрошен как свидетель, при предъявлении ему судом подлинников счетов-фактур и товарных накладных подтвердил подлинность своих подписей, в отношении визуального несоответствия подлинников и копий он дал показания о том, что подписывал несколько экземпляров спорных документов, а также подтвердил свою причастность к созданию и деятельности ООО «Сибпромсервис», реальность совершения сделки с контрагентом ООО «Электромашина», порядок совершения сделки, ориентировочную цену, указал на должностных лиц ООО «Электромашина», с кем имел контакты, порядок расчетов с ООО «Электромашина»⁹⁶.

Поскольку цель доказывания в арбитражном суде по делам данной категории состоит в проверке судом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, установленных в мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки, на соответствие их объективной действительности, суд не может расширять круг свидетелей теми лицами, которые могут сообщить суду сведения о фактах, содержащихся в документах, ранее не исследованных налоговым органом в досудебном порядке и не отраженных в оспариваемом решении налогового органа. Свидетели привлекаются в процесс в целях проверки судом полученных по делу доказательств.

Следует отметить, что в некоторых случаях свидетель в судебном заседании категорически отказывается от показаний, данных ранее налоговому органу в порядке статьи 90 НК РФ, и подтверждает факты подписания им спорных документов⁹⁷. Представляется, что в такой ситуации непосредственный допрос свидетелей в судебном заседании позволяет

⁹⁶ Постановление АС Западно-Сибирского округа от 10.10.2014 г. по делу № А27-12773/2013 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

⁹⁷ См., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.11.2013 г. по делу № А27-843/2013// СПС Консультант плюс: судебная практика; Постановление ФАС Московского округа от 06.07.2009 г. № КА-А40/2935-09 по делу № А40-50063/08-127-188 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

мотивировать свидетеля к даче правдивых показаний. Этому способствует вызов лица, располагающего сведениями о фактах, имеющих значение для дела, непосредственно в арбитражный суд и предупреждение его об уголовной ответственности (частью 4 статьи 56 АПК РФ).

Кроме того, непосредственный допрос свидетелей в судебном заседании позволяет:

- судье сформировать собственное мнение;
- пополнить доказательственную базу по делу. Например, в ходе допроса свидетели могут подтвердить или опровергнуть факты подписания ими документов, соответствие действительности содержащихся в документах сведений;
- выявить необходимость привлечения в процесс дополнительных доказательств для проверки имеющихся доказательств, например, судом может быть установлена необходимость проведения почерковедческой экспертизы подписи свидетеля на документах;
- сохранить имеющуюся доказательственную базу по делу, в том числе устранить упущения и пробелы в допросе лица, ранее произведенном налоговым органом в соответствии со статьей 90 НК РФ, т.к. суд получает показания с соблюдением требований АПК РФ;
- устранить имеющиеся противоречия по делу, т.к. весь имеющийся доказательственный материал подвергается судом оценке в совокупности.

Следует сказать о существующих проблемах оценки полученных показаний свидетелей по данным делам в решениях арбитражного суда. Полученные судом сведения о фактах, имеющих значение для дела, должны быть тщательно проанализированы судом, в том числе с точки зрения их достоверности. Все соображения суда относительно достоверности показаний свидетелей должны быть отражены в решении, так как без этого нельзя сделать вывод о его обоснованности и возможности оставления в силе в случае обжалования. Суды нередко чисто абстрактно отмечают в решении, что факты подтверждены показаниями свидетелей. Свидетели допрашиваются

поверхностно. Из их показаний не представляется возможным уточнить, о каких фактах они давали показания. Формальная ссылка на свидетелей в подтверждение определенных фактов далеко не всегда означает, что их показаниями эти факты действительно подтверждаются.

В случае если в показаниях свидетелей имеются противоречия, суд должен разобраться в них, а затем отразить в решении анализ этих показаний и привести мотивы, по которым он признал одни показания правильными, а другие - не соответствующими истине.

Бывают случаи, когда суд отдает предпочтение показаниям одного свидетеля, безмотивно отвергнув показания другого. При наличии противоречий между показаниями разных свидетелей либо между показаниями свидетеля и другими доказательствами суд обязан принять меры к выяснению противоречий, а не отвергать те или другие показания без ссылки на какие-либо мотивы. Такая ситуация отражена, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 11.02.2010 № КА-А40/295-10-2 по делу № А40-20637/09-109-73, когда судом кассационной инстанции было выяснено, что налоговый орган и суд допросил свидетеля П., полагая, что П. и И. являются одним и тем же лицом, т.к. в 2006г. И. вышла замуж, а также на том, что П. зарегистрирована по адресу, совпадающему с адресом И., указанным в справке налогового органа от 26.06.2006г. Суд кассационной инстанции посчитал, что в деле отсутствуют документы, подтверждающие, что до регистрации брака свидетель П. имела фамилию И. Справка налогового органа, на которую ссылаются суды первой и апелляционной инстанций, не подписана. При таких обстоятельствах вывод суда о том, что П. и И. являются одним и тем же лицом, не основан на доказательствах. Суд кассационной инстанции указал, что в ходе нового рассмотрения суду следует на основании части 2 статьи 66 АПК РФ предложить налоговому органу представить выписку из ЕГРЮЛ, содержащую паспортные данные и адрес учредителя ООО «Кэрри-К» И., а также доказательства того, что свидетель П. ранее имела фамилию И. Это необходимо для идентификации учредителя и решения вопроса о том, являются ли

объяснения свидетеля П. относимым доказательством⁹⁸.

Таким образом, в совокупности с другими доказательствами по делу показания свидетелей обеспечивают основу для формирования судьейского убеждения и вынесения законного и обоснованного решения суда.

§5. Объяснения налогоплательщика и налогового органа по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, в арбитражном суде

Объяснения налогоплательщика и налогового органа по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, представленные в порядке статьи 81 АПК РФ, допускаются в силу части 2 статьи 64 АПК РФ в качестве доказательств в арбитражном суде.

Частью 1 статьи 81 АПК РФ установлено, что лицо, участвующее в деле, представляет арбитражному суду свои объяснения об известных ему обстоятельствах, имеющих значение для дела.

В.К. Пучинский считает, что объяснения - ключевой термин, который составляет основу всех норм ст. 81 АПК РФ, а потому его раскрытие имеет немалое практическое значение. На протяжении процесса от заинтересованных лиц поступают самые разнообразные разъяснения, доводы, возражения по вопросам доказывания фактов, права. Именно в таком широком плане ст. 41 АПК РФ говорит о полномочии этих лиц «давать объяснения арбитражному суду». Очевидно, что статусом доказательств обладают только объяснения, отвечающие требованиям ст. 64 АПК РФ, т.е. содержащие информацию об исследуемых судом действиях и событиях⁹⁹.

Подробное исследование объяснения сторон проведено С.В. Курылевым,

⁹⁸ Постановление ФАС Московского округа от 11.02.2010г. № КА-А40/295-10-2 по делу № А40-20637/09-109-73 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

⁹⁹ Комментарий В.К. Пучинского к статье 81 АПК РФ // Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) /Под ред. В.Ф. Яковлева, М.К. Юкова. - М.: Городец, 2005. - С. 289-290.

который полагает, что факты, имеющие юридическое значение, оставляют следы не только на вещах, в документах, в психике воспринимающих данные факты свидетелей, но, естественно, и в психике сторон. Стороны, как и иные лица (свидетели), могут передавать суду содержание имеющегося у них следа – образа воспринятых фактов. Показания сторон о фактах, всегда связанные с самими этими фактами, обладают способностью воздействовать на убеждение судей, обладают определенной убеждающей силой¹⁰⁰.

В процессуальной науке принято считать, что объяснения сторон от показаний свидетелей отличаются, во-первых, тем, что они имеют в арбитражном процессе самостоятельный интерес, во-вторых, источником информации должна быть именно сторона по делу.

А.Т. Боннер указывает еще и на то, что «стороны по сравнению со свидетелями значительно более полно информированы об обстоятельствах дела». Ученый полагает, что даже если условия для восприятия определенных обстоятельств у будущей стороны и потенциального свидетеля были аналогичными (например, свидетель присутствовал при заключении сделки), сторона обладает большим объемом информации. Будучи заинтересованной в исходе дела сторона более полно воспринимает информацию, долго удерживает ее в памяти¹⁰¹. По исследуемой категории дел с изложенным можно согласиться по отношению только к налогоплательщику, необходимо учитывать, что налоговый орган становится носителем информации в связи с налоговой проверкой.

По мнению, И.Р. Медведева, объяснения сторон в узком смысле можно понимать как сообщение участвующего в деле лица или его представителя о фактах, имеющих значение для рассмотрения и разрешения дела. В широком смысле объяснения сторон кажется верным обозначать как сообщение этими же субъектами любых сведений, имеющих, по их мнению, значение для

¹⁰⁰ Курьлев С.В. Объяснения сторон как доказательство в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1956 - С. 68-69.

¹⁰¹ Боннер А.Т. Традиционные и нетрадиционные средства доказывания в гражданском и арбитражном процессе: монография. – М.: Проспект, 2014. – С. 39.

рассмотрения и разрешения дела (сведений о фактах и иной информации)¹⁰².

Доказательством в процессуальной науке признается лишь та часть объяснений, которая содержит сведения о фактах, имеющих значение для дела.

М.А. Гурвич указывает, что «доказывание не следует смешивать с приведением так называемых «доводов», т.е. тех соображений, которыми аргументируется отношение (или отсутствие отношений) тех или иных фактов к рассматриваемому делу и юридическое (правообразующее или, напротив, правоотрицающее) значение этих фактов»¹⁰³.

Доводы, содержащиеся в объяснениях, доказательственного значения не имеют. Реализуя право на представление объяснений по делу, лицо участвует в процессе исследования доказательств судом, т.к. высказывает суждение об исследуемом доказательстве по поводу его содержания и доказываемых им фактах и, основываясь на нем, вправе, например, заявить ходатайство о вызове лица в качестве свидетеля, составившего документ либо располагающего о нем какими-либо сведениями, ходатайство об истребовании иных документов, которые могут содержать сведения об исследуемом факте, ходатайство о вызове эксперта для дачи пояснений суду по поводу данного им экспертного заключения и др.

В процессуальной науке традиционно принято считать, что одна из особенностей данного вида доказательств, состоит в том, что объяснения даются лицами, заинтересованными в исходе дела. Заинтересованность налогоплательщика и налогового органа в исходе дела может означать необъективное изложение фактов. Вместе с тем представляется, что наличие заинтересованности само по себе не дает основания не допускать объяснения в качестве судебных доказательств.

В соответствии с частью 4 статьи 162 АПК РФ лицо, участвующее в деле, вправе дать арбитражному суду пояснения о представленных им

¹⁰² Медведев И.Р. Объяснения сторон и третьих лиц как доказательство в гражданском процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. – С. 16.

¹⁰³ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. доц. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – С. 99.

доказательствах, и доказательствах, истребованных судом по его ходатайству.

Объяснения сторон в части, в которой сообщаются сведения о фактах, имеющих значение для дела, необходимы для разъяснения документов бухгалтерской и налоговой отчетности, связи одного документа с другими и помогают суду правильно оценить письменные доказательства, а также определить место и роль отдельных фактов в системе фактов по делу. Как справедливо считает М.А. Гурвич, «суд должен отобрать из представленных в процессе фактов и представленных доказательств те факты и доказательства, которые имеют отношение к исследуемому вопросу, не загромождая и не усложняя процесс фактами и доказательствами, не имеющими отношения к делу»¹⁰⁴.

Объяснения используются для уяснения сути представленных налогоплательщиком и налоговым органом письменных доказательств по делу. Как правило, дела данной категории многоэпизодные с расчетной составляющей, для них характерно наличие большого объема письменных доказательств. В объяснениях излагаются сведения о фактах, которые налогоплательщик или налоговый орган воспринимали непосредственно в связи с налоговой проверкой. При помощи объяснений налогового органа и налогоплательщика внимание суда акцентируется на существенных именно для этого лица, участвующего в деле, сведениях о фактах, которые суд может воспринять из письменного доказательства, то есть тех фактах, в правильном установлении которых лицо заинтересовано.

Таким образом, сведения о фактах, имеющие значение для дела, не только доводятся до сведения суда и лиц, участвующих в деле, посредством представления письменных доказательств, но и дополнительно разъясняются в объяснениях лиц, участвующих в деле.

Объяснения налогоплательщика и налогового органа служат пополнению доказательственного материала по делу, например, когда в акте налоговой

¹⁰⁴ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников. Под ред. В.Н. Бельдюгина. ВЮЗИ, М.: тип. «Красная звезда», 1950. - С. 110.

проверки или в решении налогового органа имеются неточности, неясности и другие несущественные недостатки.

Рассмотрим ситуацию, когда в акте проверки и в решении налогового органа по результатам налоговой проверки не описаны обстоятельства установленного налогового правонарушения, а налоговый орган в объяснениях восполняет этот недостаток. Так, в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.10.2011 по делу № А33-5332/2010 суд кассационной инстанции указал, что в акте проверки и в оспариваемом решении налоговым органом не описаны обстоятельства установленного правонарушения, отсутствуют ссылки на первичные документы, подтверждающие его совершение, решение не содержит мотивы доначисления налогоплательщику НДС в сумме 23 613 071,09 руб. и пени в сумме 1 098 004,47 руб. Согласно пояснениям налогового органа неуплата налога в сумме 23 613 071,15 руб. возникла по причине расхождения сведений, содержащихся в книгах покупок и книгах продаж, с данными, отраженными в декларациях по НДС за апрель - декабрь 2006 года, что повлекло неправильное определение налоговой базы и неполную уплату НДС за апрель - декабрь 2006 года. Суд пришел к выводу о том, что ссылка на данные налогового учета и налоговой отчетности, на основании которых налоговый орган пришел к выводу о занижении налогоплательщиком налога, в акте проверки и оспариваемом решении отсутствует. Резолютивная часть решения налогового органа не соответствует его мотивировочной части, в которой налоговый орган в связи с расхождением сведений налоговых деклараций со сведениями книг покупок и продаж установил неполную уплату НДС в размере 5 983 671 руб. Кроме того, выявленные выездной налоговой проверкой суммы занижения НДС к уплате и к возмещению совпадают и составляют 29 596 742,09 руб. Суд пришел к выводу о том, что по данному эпизоду налоговый орган не доказал наличие обязанности налогоплательщика уплатить 29 596 742, 09 руб. НДС¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.10.2011г. по делу № А33-5332/2010 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

Таким образом, одних лишь объяснений налогового органа, представленных в порядке статьи 81 АПК РФ, недостаточно для подтверждения обстоятельств дела, конкретизирующих событие вмененного налогоплательщику налогового правонарушения.

Следует сказать и о том, что объяснения сторон могут выступать в качестве производного доказательства по делу. Речь идет о ситуации, когда объяснения представляются относительно утраченного документа. Суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа или иного письменного доказательства, если утрачен или не передан в суд оригинал документа, а копии этого документа, представленные лицами, участвующими в деле, не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание первоисточника с помощью других доказательств (часть 6 статьи 71 АПК РФ). Если представленные сторонами копии документа тождественны, а оригинал этого документа утрачен или не передан в суд, то с учетом объяснений, представленных в порядке статьи 81 АПК РФ и других доказательств, суд может сделать вывод о наличии тех фактов, которые этими копиями подтверждаются.

Таким образом, объяснения налогоплательщика и налогового органа и могут выступать в качестве как первоначального, так и производного доказательства по делу.

Глава 3. Особенности судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

§1. Цель судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

Представляется, что в наличии несвойственной другим категориям дел

цели доказывания проявляется особенность судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок.

Обозначенная в заголовке проблема определения цели доказывания по делам исследуемой категории, взаимосвязана с остро дискуссионной в процессуальной науке проблемой достижения истины судом в условиях состязательности.

Истина – философская категория, обозначающая адекватное отражение объективной реальности познающим субъектом, воспроизводящее познаваемый предмет так, как он существует вне и независимо от сознания. «Адекватность» (или «верность» отражения) означает, что сам результат познания есть отображение, причинно-обусловленное отображаемым. Истина имеет субъективную и объективную сторону. Субъективность ее означает, что она находится в человеке, в его сознании и степень ее раскрытия зависит от уровня развития самого человека. Истина объективна же в том отношении, что в ней фиксируется содержание, относящееся к объективным предметам, существующим независимо от сознания. Истина – это соответствие субъектных представлений – объекту (реальности)¹⁰⁶.

В современный период один за другим ученые отмечают невозможность достижения судом объективной истины по делу, то есть полного и точного установления фактических обстоятельств дела, в том виде, в котором они имели место в действительности.

И.В. Решетникова по поводу определения цели доказывания как установления истины по делу указывает, что «такой подход, безусловно, соответствовал принципу объективной истины, действующему до января 1996г. Помимо упомянутого принципа в подобном определении цели доказывания явно просматривается активная роль суда, так как от него при вынесении решения по делу требовалось установить истину. Другие субъекты доказывания

¹⁰⁶ Краткий философский словарь /А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев [и др.]; под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2010. – С. 146-147.

стремились к этому далеко не всегда; для них было (и остается) важнее отстоять свою правовую позицию с помощью указанных в законе средств». Ученый предлагает под целью доказывания понимать разрешение дела или совершение процессуального действия «на основе установления обстоятельств, имеющих значение для дела или для совершения процессуального действия»¹⁰⁷.

А.А. Мохов, подчеркивая, что речь идет о «судебной истине» также переносит акцент с необходимости установления истины по делу на разрешение дела по существу. Ученый пришел к выводу о том, что следует говорить о судебной истине «как единственно возможном выводе, который получает суд». Судебная истина, по его мнению, «это та же объективная истина (единственно правильный в данных условиях вывод), получаемая исходя из тех данных, которые с одной стороны, предоставлены сторонами (в том числе и при содействии суда), с другой – являются достаточными для разрешения дела по существу». Он считает, что «суд должен стремиться установить фактические обстоятельства дела (стремиться с высокой степенью вероятности приблизиться к пониманию существа исследуемого явления) и принимать для этого предусмотренные процессуальным законом меры»¹⁰⁸.

Г.А. Жилин полагает, что «при общей направленности судебного познания на поиск объективной истины достичь этой цели удастся не всегда, иногда суд при соблюдении предусмотренного законом порядка судопроизводства вынужден ограничиться установлением лишь формальной истины, которая в реальности может соответствовать объективной истине, а может и не соответствовать». Ученый пришел к выводу о том, что современное процессуальное законодательство не обязывает суд установить объективную

¹⁰⁷ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.: Издательство НОРМА (Изд. группа НОРМА-ИНФРА М), 2000. – С. 97, 100.

¹⁰⁸ Мохов А.А. Установление обстоятельств гражданских дел в свете действующего гражданского процессуального законодательства и судебной реформы // Арбитражный и гражданский процесс. – 2001. № 8. – С.17-18.

истину и правильнее употреблять «широко используемый в процессуальной науке термин судебная истина»¹⁰⁹.

По мнению А.Г. Коваленко, «процесс судебного доказывания – специфический процесс приближения к истине, в котором осуществляются последовательные переходы от одного факта (достоверное знание) к другому (вероятностному) с помощью детерминированных процессуальной формой аргументов (доказательств), являющихся той или иной формой отражения этих фактов. Заключительным этапом является установление определенной степени логического и (или) фактического соответствия (адекватности) утверждения о факте и самого факта (иначе – объективности отражения факта либо его тождества с приводимым аргументом)»¹¹⁰.

Проведенный анализ высказанных в научной литературе мнений свидетельствует о том, что в современный период получил широкое распространение подход, согласно которому цель процесса доказывания ограничивается направленностью на достижение истины и перестала определяться как установление объективной истины.

Согласно другому подходу к разработке содержания понятия цели доказывания в современный период большое значение имеют научные результаты, полученные исследователями теоретических основ проблемы доказывания в советском гражданском процессе. В этот период в процессуальной науке традиционно признавалось, что существующие условия судебной деятельности обеспечивают суду возможность установить действительные факты и вынести решение суда в полном соответствии с объективной истиной.

А.Ф. Клейнман считает, что «суд не связан рамками заявлений сторон о фактах. Он вправе по своей инициативе ставить на свое обсуждение факты, о которых не заявляли стороны, но которые имеют существенное значение для

¹⁰⁹ Жилин Г.А. Правосудие по гражданским делам: актуальные вопросы: монография. – М.: Проспект, 2010. – С. 467-470.

¹¹⁰ Коваленко А.Г. Институт доказывания в гражданском и арбитражном судопроизводстве. – 2-е изд., перераб. И доп. М.: Норма, 2004. – 70-71;

дела». Он считает, что суд не должен рассматривать только те факты, на которые стороны сделали ссылку, тем самым ограничивая круг судебного исследования¹¹¹. Ученый полагает, что цель судебного доказывания состоит в том, чтобы установить действительную истину¹¹².

Исследуя вопрос о цели доказывания, М.А. Гурвич также полагает, что «в основе доказывания лежат сведения о существовании или несуществовании имеющих отношение к делу фактов». Ученый пришел к выводу о том, что цель доказывания состоит в убеждении суда в истинности рассматриваемых им фактов¹¹³.

В современный период этот подход последовательно отстаивает А.Т. Боннер, считая, что наиболее правильным следует признать взгляд, в соответствии с которым истина, устанавливаемая в суде (если исключить случаи судебных ошибок), является объективной истиной. В современный период изменились методы достижения истины в процессе: ранее доминировало следственное начало, теперь же единственным путем к установлению действительных обстоятельств дела должна стать состязательность сторон в представлении и исследовании доказательств под руководством суда. Суд, действуя в рамках состязательного процесса, в сотрудничестве с лицами, участвующими в деле, должен создать условия для всестороннего и полного собирания и исследования доказательств и установления действительных обстоятельств дела. Ученый обращает внимание на существенный фактор, находящийся в тесной связи с проблемой достижения судом истины по делу в условиях состязательности, который состоит в том, что факты могут устанавливаться не только в судебном, но и в административном

¹¹¹ Клейнман А.В. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. Академия наук СССР, Ин-т прав. – Москва; Ленинград: Изд-во Академии наук СССР, 1950. – С. 4.

¹¹² Клейнман А.В. Доказательства в советском гражданском процессе // Клейнман А.Ф., Газиянц Л.И., Рябова Е.В. Советский гражданский процесс. Учебник для средних юридических школ. Отв. ред. А.Ф. Клейнман. – М.: Юридическая литература, 1963. – С. 60.

¹¹³ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – С. 99.

порядке¹¹⁴. В процессуальной литературе этот фактор практически не исследован.

Э.М. Мурадян также считает, что «истина – принцип и цель судебного процесса. Акт правосудия, противоречащий принципу истины, квалифицируется как необоснованный, а значит и незаконный, подлежащий отмене в соответствии с действующими процедурами». Ученый справедливо полагает, что «проблема судебной истины – это проблема судебных доказательств, а также доказательственных презумпций. Здесь же возникает вопрос о фикциях и процессуальных фикциях». Она считает, что «социальная ценность состязательности – в устремленности к истине и достижении на этой основе правового результата»¹¹⁵.

Представляется, что исследование досудебного порядка установления юридических фактов налоговым органом и присущего ему как процессу состязательного начала, связанного с обеспечением процесса доказательственным материалом, имеет существенное значение для настоящего исследования как фактор, влияющий на установление действительных фактических обстоятельств по делу судом в условиях действия принципа состязательности в арбитражном процессе по делам рассматриваемой категории. Его наличие обусловлено спецификой норм материального права, предусматривающих обязательный досудебный порядок установления юридических фактов налоговым органом.

При проведении налоговой проверки и до момента ее окончания налоговый орган собирает сведения о фактах. Должностные лица налогового органа, уполномоченные на проведение налоговой проверки, познают при проведении налоговой проверки объективную действительность – факты хозяйственной жизни налогоплательщика, то есть те конкретные жизненные обстоятельства, с которыми нормы права связывают порождение, изменение

¹¹⁴ Боннер А.Т. Проблемы установления истины в гражданском процессе: монография. - СПб.: Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. // СПС Консультант плюс.

¹¹⁵ Мурадян Э.М. Истина как проблема судебного права. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – С. 102-103; Арбитражный процесс: учебно-практическое пособие / Э.М. Мурадян. – М. 2004. – С.59.

или прекращение правовых отношений. Обращают на себя внимание «следственные» начала в деятельности налоговых органов при собирании сведений о фактах, имеющих юридическое значение, что не характерно для деятельности арбитражных судов. Налоговый орган не только вправе, но и обязан собирать сведения о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика и его контрагентов (в связи с деятельностью проверяемого налогоплательщика) с помощью только специально предусмотренных НК РФ способов получения сведений о фактах – мероприятий налогового контроля. Конкретный перечень допустимых мероприятий налогового контроля при проведении налоговой проверки в отношении налогоплательщиков зависит от ее вида. Так, при проведении любой налоговой проверки допускается вызывать налогоплательщиков на основании письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений (подпункт 4 пункта 1 статьи 31, статьи 88 НК РФ), истребовать необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьями 93 и 93.1 НК РФ (при проведении камеральной проверки с некоторыми ограничениями), вызывать свидетелей (статья 90 НК РФ), а также привлекать экспертов (статья 95 НК РФ)¹¹⁶. При проведении выездной проверки помимо названных мероприятий налогового контроля допускается привлекать специалистов (статья 96 НК РФ), проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подпункт 6 пункта 1 статьи 31 НК РФ), проводить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (статья 92 НК РФ), производить выемку документов и предметов (статья 94 НК РФ). Сведения о фактах содержатся в полученных налоговым органом в связи с налоговой проверкой материалах проверки.

Представляется, что процедуру рассмотрения материалов налоговой проверки следует рассматривать как досудебный порядок, посредством

¹¹⁶ Например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 18.04.2013 г. по делу № А36-3466/2012 суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что законодательством прямо предусматривается возможность привлечения экспертов при осуществлении налогового контроля в любой его форме, в том числе и при проведении камеральной налоговой проверки // СПС Консультант плюс: судебная практика.

которого производится установление фактов, имеющих юридическое значение для дела. Этот порядок представляет собой систему процедурных правил, предусмотренных статьей 101 НК РФ, несоблюдение которых признается существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, вышестоящим органом или судом на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ.

Факты существуют объективно и представляют собой определенную систему, в которой все ее элементы связаны между собой. В связи с этим налоговому органу при рассмотрении материалов налоговой проверки важно установить не только какой-либо конкретный факт, а их совокупность. Целью деятельности налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки является установление объективной истины. С.С. Алексеев отмечает, что объективная истина в юридическом деле носит ограниченный по предмету и содержанию характер. В отличие от теоретического познания здесь вовсе не требуется выявить все свойства, связи и опосредования фактов, установить объективные закономерности явлений, их сущность. Устанавливаемая истина имеет строго определенные, очерченные законом рамки и не является безграничной и всеобъемлющей¹¹⁷.

Можно констатировать, что процессу установления фактов, имеющих юридическое значение, при рассмотрении материалов налоговой проверки, свойственно состязательное начало: стороны разногласий имеют возможность представить свои позиции по фактам и обосновывающие их доказательства, подлежащие своевременному раскрытию, опровергнуть доводы друг друга, а орган, принимающий решение, не имеет «следственных» полномочий по сбору новых доказательств.

Таким образом, состязательное начало при доказывании в досудебном порядке определяет содержание, объем и направленность действий налогоплательщика и налогового органа по установлению необходимых для

¹¹⁷ Алексеев С.С. Теория права. – М.: Издательство БЕК, 1995. – С. 324 – 325.

принятия налоговым органом решения фактических обстоятельств в соответствии с объективной истиной.

Поскольку процессу рассмотрения материалов налоговой проверки присуще состязательное начало, которое еще не является принципом, при судебном доказывании необходима активная роль суда при доказывании.

Напомним, что урегулирование разногласий по фактическим обстоятельствам между налогоплательщиком и налоговым органом в досудебном порядке является обязательным.

Налоговый орган обязан представлять на рассмотрение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа все собранные доказательственные материалы при доказывании существования спорных фактов в объективной действительности. По сути, здесь проявляется правило, характерное и для доказывания по делам, возникающим из публичных правоотношений рассматриваемым арбитражным судом – административный орган (проводивший налоговую проверку) обязан доказать законность и обоснованность своих действий или выводов. В указанных случаях состязательный характер разбирательства не исключается, но действуют специальные правила распределения бремени доказывания.

Следует отметить, что при проведении налоговой проверки, как и после вынесения решения по ее результатам, между налоговым органом и налогоплательщиком существуют властно-подчиненные отношения, что не характерно для самого процесса рассмотрения материалов налоговой проверки. В момент вынесения решения о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выступает как властный субъект, а налогоплательщик как субъект, зависимый от властного волеизъявления налогового органа. Однако между налогоплательщиком и субъектом налоговой проверки исключительно на этапе рассмотрения материалов проверки такие отношения отсутствуют. Это (как и вышерассмотренные черты состязательности) обосновывает

возможность достижения объективной истины по делу и обеспечивает баланс частных и публичных интересов налогоплательщика и налогового органа.

Представляется, что состязательность в арбитражном процессе призвана обеспечить реализацию принципа объективной истины, что не исключает самостоятельное значение каждого из указанных принципов.

Принцип состязательности закреплен в части 3 статьи 123 Конституции РФ, статьи 9 АПК РФ. Как указывалось выше, по мнению многих ученых, возможности, которыми располагает суд в условиях состязательности, оказываются недостаточными для установления истины. Непосредственное участие суда в формировании фактического материала и подтверждении его доказательствами ограничено положениями части 3 статьи 9 АПК РФ, согласно которым арбитражный суд, сохраняя независимость, объективность и беспристрастность, осуществляет руководство процессом, разъясняет лицам, участвующим в деле, их права и обязанности, предупреждает о последствиях совершения или несовершения ими процессуальных действий, оказывает содействие в реализации их прав, создает условия для всестороннего и полного исследования доказательств, установления фактических обстоятельств и правильного применения законов и иных нормативных правовых актов при рассмотрении дела.

Состязательность в арбитражном процессе связывается, прежде всего, с обеспечением процесса доказательственным материалом, способным установить спорные факты. В литературе признается, что осуществление «состязания» в процессе возможно только при наличии равных возможностей сторон, в том числе по представлению доказательственного материала.

Налоговый орган в условиях состязательности обязан представить на рассмотрение суда всю совокупность спорных фактов, положенных в основание решения по результатам проверки и содержащихся в материалах проверки, а не только те факты, которые отражают его позицию по делу и которые, по его мнению, должен исследовать суд.

Поступление доказательственных материалов в полном объеме в

судебное дело обеспечивается процессуальными нормами, согласно которым в случае непредставления налоговым органом доказательств по делу, арбитражный суд проявляет активность - истребует доказательства от налогового органа по своей инициативе (часть 5 статьи 66, часть 6 статьи 200 АПК РФ). Указание в нормах АПК РФ на активное участие суда, контролирующего предоставление доказательств сторонами является указанием на обязательные условия, при которых осуществляется состязание налогоплательщика и налогового органа в арбитражном суде и не свидетельствует об обязанности суда собирать доказательства по делам рассматриваемой категории.

Распределяя бремя доказывания, АПК РФ возлагает на налоговый орган обязанность по доказыванию совокупности установленных им в решении по результатам проверки существовавших в действительности фактов (часть 1 статьи 65, часть 5 статьи 200 АПК РФ), сведения о которых содержатся в материалах проверки. В состав материалов налоговой проверки входят материалы проверки, полученные налоговым органом при ее проведении, акт налоговой проверки и материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

Возможна ситуация, когда при обжаловании решения в вышестоящий налоговый орган налогоплательщик представляет доказательства, которые не входят в состав материалов налоговой проверки. В связи с изменениями, внесенными в НК РФ в 2013 году, касающимися принятия доказательств вышестоящим налоговым органом в досудебном порядке, дополнительные документы, представленные в ходе рассмотрения соответствующей жалобы, рассматриваются вышестоящим налоговым органом, только если заявитель обосновал причины невозможности своевременного представления таких документов налоговому органу в ходе проведения проверки (пункт 4 статьи 140 НК РФ). Названные доказательства, в случае их принятия, обязан исследовать и оценить вышестоящий налоговый орган, на нем же лежит обязанность предоставить их суду (при оспаривании в судебном порядке решения

вышестоящего налогового органа, вынесенного по результатам рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на первоначальное решение).

Представляется, что в связи с новым подходом Высшего арбитражного суда Российской Федерации, сформулированным в 2013 году по вопросу о возможности приобщения к делу доказательств, ранее не исследованных налоговым органом в связи с налоговой проверкой и в досудебном порядке, суд не обязан безмотивно принимать такие доказательства¹¹⁸.

Таким образом, возможность представления доказательств налогоплательщиком и налоговым органом в зависимости от своего усмотрения, связываемая с принципом состязательности в арбитражном процессе, сбалансирована распределением бремени доказывания между ними и контролирующей ролью суда за деятельностью состязующихся налогоплательщика и налогового органа.

Досудебный и судебный порядок последовательно сменяют друг друга и связаны между собой, поэтому судом познаются фрагменты действительности, результаты познания которой отражены в мотивированном решении налогового органа, вынесенном по результатам проверки. Под фрагментами объективной действительности понимается совокупность установленных налоговым органом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение. С.С. Алексеев пришел к выводу о том, что принцип объективной истины представляет собой выраженное в праве требование, согласно которому решение правоприменительного органа должно полно и точно соответствовать объективной действительности¹¹⁹.

По мнению Т.Е. Абовой, в тех случаях, когда речь идет о несудебных формах установления фактов и обстоятельств, имеющих юридическое значение, предполагающих порядок деятельности органов и лиц по реализации

¹¹⁸ В пункте 78 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 30.07.2013 г. № 57 разъясняется, что судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора // СПС Консультант плюс.

¹¹⁹ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II. - М.: Юрид. лит., 1982. - С. 321.

ненарушенных прав, интересов, признанию за фактами и обстоятельствами юридического значения и т.п. (от возбуждения дела до принятия решения), устанавливаемый судом факт уже существует. В судебном порядке снимается лишь сомнение в этом, неопределенность в правовом статусе¹²⁰. Такой подход согласуется и с целью судебного производства по делам, возникающим из публичных правоотношений, заключающейся в судебном контроле законности ненормативных правовых актов государственных органов. Наличие специфичной цели судебного производства рассматривается Н.И. Клейн в качестве одного из критериев обособления правового регулирования по делам, возникающим из публичных отношений¹²¹.

Исходя из вышеизложенного цель судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, состоит в проверке судом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, установленных в мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки, на соответствие их объективной действительности.

Таким образом, в наличии несвойственной другим категориям дел цели доказывания проявляется особенность судебного доказывания по делам рассматриваемой категории.

§2. Роль суда в доказывании по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

В нашей стране арбитражный суд в рамках состязательного процесса по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, должен не только создать

¹²⁰ Абова Т.Е. Арбитражный процесс в СССР (понятие, основные принципы). - Академия наук СССР. Ин-т государства и права /Отв. ред. А.А. Мельников. - М.: Наука, 1985. - С. 24.

¹²¹ См. подробнее: Клейн Н.И. Сравнительный анализ норма ГПК РФ и АПК РФ о производстве по делам, возникающим из административных и иных публичных отношений // Вестник гражданского процесса. - 2013. № 3. - С 10.

условия для всестороннего и полного собирания и исследования доказательств, установления обстоятельств при рассмотрении дела согласно части 3 статьи 9 АПК РФ, но и наделен АПК РФ особыми полномочиями судебного контроля по таким делам в силу части 5 статьи 66, части 6 статьи 200 АПК РФ.

Г.А. Жилин указывает, что при рассмотрении и разрешении дел, возникающих из публично-правовых отношений, суд не связан основаниями и доводами заявленных требований, в целях правильного разрешения дела он может истребовать доказательства по собственной инициативе, принимать меры принуждения к представителям органов публичной власти для активизации их действий по доказыванию фактических обстоятельств¹²². На суд возлагается бремя определения совокупности необходимых доказательств, достаточных для вынесения законного и обоснованного решения¹²³.

Активность суда при доказывании по делам из публичных правоотношений подчеркивается в пункте 6.1 Концепции единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, где отмечается, что основные аспекты доказывания будут обладать общими чертами как в гражданском, арбитражном, так и административном процессе (понятие, виды доказательств, процедура их исследования и т.д.). Вместе с тем неизбежны определенные отличия, к примеру, выделяется подход к распределению обязанности по доказыванию, к активности суда по истребованию доказательств по делам из публичных правоотношений¹²⁴.

Для сравнения можно обратиться к положениям недавно принятого Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (КАС РФ)¹²⁵. В пункте 3 статьи 62 КАС РФ установлено, что обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела,

¹²² Жилин Г.А. Правосудие по гражданским делам: актуальные вопросы: монография. – М.: Проспект, 2010. – С.268.

¹²³ Рубеко Г.Л. Колисниченко Е.А. Необходимые доказательства как средства судебного доказывания в арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. – 2011. № 12. – С. 35.

¹²⁴ Одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014 г. № 124(1). Документ опубликован не был. // СПС Консультант плюс.

¹²⁵ СЗ РФ. - 09.03.2015 г. № 10. Ст. 1391.

определяются судом в соответствии с нормами материального права, подлежащими применению к спорным публичным правоотношениям, исходя из требований и возражений лиц, участвующих в деле. В данном пункте перечисляются категории административных дел, в которых суд не связан основаниями и доводами заявленных требований и, в том числе названы дела об оспаривании решений, действий (бездействия), соответственно принятых или совершенных органами государственной власти. Пункт 1 статьи 63 КАС РФ предусматривает, что в целях правильного разрешения административных дел суд вправе истребовать доказательства по ходатайству лиц, участвующих в деле, или по своей инициативе. Копии документов, полученных судом, направляются им лицам, участвующим в деле, если у них эти документы отсутствуют. Исходя из положений статьи 38 КАС РФ, государственный орган по административным делам выступает стороной по спору - административным ответчиком, другая сторона именуется - административный истец.

Согласно приведенным положениям КАС РФ суд по административным делам вправе истребовать доказательства по своей инициативе.

Особые полномочия арбитражного суда при рассмотрении дел, возникающих из налоговых правоотношений, позволили некоторым авторам прийти к выводу о том, что суд по таким делам является субъектом доказывания (Э.Н. Нагорная, Н.Л. Бартунаева, Д.В. Политов)¹²⁶. Суть подхода состоит в том, что суд вправе истребовать доказательства, не ограничиваясь кругом установленных налоговым органом обстоятельств. Для чего, например, Д.В. Политов полагает, что «в статье 82 АПК РФ «Назначение экспертизы» следует закрепить не ограниченное какими-либо условиями право суда на назначение экспертизы»¹²⁷.

¹²⁶ Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. – М.: Юстицинформ, 2012. - С. 176; Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. - С. 20; Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. – С.11.

¹²⁷ Политов Д.В. Там же С. 11.

Обозначенный подход означает обязанность суда собрать и исследовать доказательственный материал, который не исследовался налоговым органом (при рассмотрении материалов налоговой проверки) и вышестоящим налоговым органом (при рассмотрении апелляционной жалобы или жалобы) в досудебном порядке и, следовательно, установить действительные обстоятельства хозяйственной жизни налогоплательщика независимо от результатов налоговой проверки.

Предоставление налогоплательщиком в судебное дело доказательств, свидетельствующих о фактах, которые не были установлены налоговым органом и не были отражены в оспариваемом решении по результатам налоговой проверки нарушает баланс публичных интересов (налогового органа и суда), так как вынуждает суд исследовать такие фактические обстоятельства («доследование» дела судом). В поддержку этого можно привести правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, изложенную в пункте 3.2 Постановления Конституционного суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П, согласно которой публично-правовая природа налоговых правонарушений и претерпевание негативных последствий их совершения предполагает, что по таким делам требуется обнаружение, выявление налоговых правонарушений, собирание доказательств. Подобного рода функции, как относящиеся к досудебным стадиям производства, по смыслу статей 10, 118, 123, 126 и 127 Конституции РФ, не может выполнять суд¹²⁸.

Следует согласиться с О.В. Баулиным, что необходимость для суда совершить какие-либо действия по установлению юридически значимых обстоятельств обусловлена ролью суда как органа правосудия¹²⁹.

Особенность доказывания по рассматриваемой категории дел состоит в том, что правомочия суда при доказывании по делу АПК РФ определяет иначе,

¹²⁸ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. - 25.07.2005 г. № 30 (ч. II), ст. 3200.

¹²⁹ Баулин О.В. Бремя доказывания при разбирательстве гражданских дел: Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2005. – С. 130.

чем в исковом производстве. Частью 4 статьи 200 АПК РФ предусмотрено, что при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов органов, осуществляющих публичные полномочия, арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений. Для этого в силу норм части 5 статьи 66 и части 6 статьи 200 АПК РФ суд наделен специальными полномочиями по истребованию доказательств по своей инициативе в случае их непредставления налоговым органом. На особый характер этих полномочий суда, справедливо обращает внимание Н.И. Клейн. Она считает, что наделение суда специальными полномочиями обусловлено спецификой дел, возникающих из публичных отношений¹³⁰.

Представляется, что названные полномочия суда обеспечивают баланс частных и публичных интересов, выравнивая возможности сторон в условиях состязательного процесса и достижение судом цели доказывания по данной категории дел, состоящей в проверке судом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, установленных в мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки на соответствие их объективной действительности.

Суд исследует установленные налоговым органом в досудебном порядке факты и собранные налоговым органом в связи с налоговой проверкой доказательственные материалы, в том числе акт налоговой проверки. К их числу относятся и доказательства, предоставленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по фактическим обстоятельствам при доказывании по делу при урегулировании разногласий с налоговым органом в досудебном порядке.

Недостающие доказательства суд обязан запросить по своей инициативе, в частности:

- доказательства, собранные налоговым органом в связи с налоговой проверкой, но не представленные налоговым органом в суд;

¹³⁰ Клейн Н.И. Сравнительный анализ норма ГПК РФ и АПК РФ о производстве по делам, возникающим из административных и иных публичных отношений // Вестник гражданского процесса. – 2013. № 3. – С. 10-11.

- доказательства, которые имелись у налогоплательщика и были представлены им налоговому органу, но были им отвергнуты при рассмотрении налоговой проверки, как несущественные для дела;

- доказательства, которые были представлены налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган при обжаловании в досудебном порядке решения, вынесенного по результатам налоговой проверки, но были не приняты вышестоящим налоговым органом.

Помимо перечисленных доказательств суды нередко исследуют и оценивают доказательства, которые на стадии доказывания при урегулировании между налогоплательщиком и налоговым органом в досудебном порядке налогоплательщиком не представлялись, а, следовательно, налоговый орган мог быть лишен возможности установить какой-либо факт, имеющий значение для дела. В ситуации, когда суд «доследует» дело, им могут быть установлены новые факты, не изученные налоговым органом при доказывании при урегулировании разногласий в досудебном порядке.

Приведенная ситуация связана с тем, что долгое время в практике судов существовал подход, согласно которому суды принимали от налогоплательщиков доказательства, которые последние, не выполняя обязанность по их представлению в налоговые органы, предпочитали собирать непосредственно к судебному процессу¹³¹.

Данный подход в судебной практике сформировался в условиях применения судами пункта 29 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Согласно данному в нем указанию суды были обязаны принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком

¹³¹ Кузовков В.В. Представление доказательств непосредственно в суд – право налогоплательщика или злоупотребление правом? // Налоговед. – 2012. № 1. – С. 18; Иванов А.В. Некоторые особенности доказывания правовой позиции в налоговом споре // Финансовое право. – 2010. № 12. // СПС Консультант плюс.

налоговому органу в сроки, определенные пунктом 5 статьи 100 НК РФ¹³².

Данную позицию поддержал и Конституционный Суд Российской Федерации в своем Определении от 12.07.2006 № 267-О, указав, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде, во всяком случае, не может быть лишен права представлять документы, а суд обязан их исследовать¹³³.

В дальнейшем приведенный подход Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, когда суд обязан принимать доказательства, не исследованные налоговым органом в досудебном порядке, претерпел изменения. Так, в пункте 78 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 30.07.2013 № 57 было разъяснено, что судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора¹³⁴.

Представляется необходимым предусмотреть в арбитражном процессуальном законодательстве условия представления дополнительных доказательств в суд по исследуемым делам. В настоящее время суды не исследуют причины непредставления налогоплательщиком в налоговый орган и в вышестоящий налоговый орган дополнительных доказательств, устанавливающих новые фактические обстоятельства. Следует учесть уважительность обстоятельств, препятствующих представлению доказательств, обстоятельства при которых налогоплательщику стало известно о

¹³² Вестник ВАС РФ. – 2001. - № 7. Прим.: утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 83 названного Постановления) // СПС Консультант плюс.

¹³³ Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. - 23.10.2006 г. № 43. Ст. 4529.

¹³⁴ Документ опубликован не был. // СПС Консультант плюс.

дополнительных доказательствах после принятия налоговым органом оспариваемого решения по результатам проверки.

Возможна ситуация, когда суду приходится исследовать и оценивать факты, которые не являются новыми для налогоплательщика и налогового органа. Эти факты из-за ошибки налогового органа не были расценены им как факты, имеющие значение для дела.

Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 14.01.2013 по делу № А81-1421/2012 суд указал, что налоговым органом сделан необоснованный вывод о совершении обществом налогового правонарушения (пункт 1 статьи 122 НК РФ) в связи с неуплатой налога в результате неправильного определения в налоговой декларации сумм платежей, так как налоговый орган исходил при установлении правонарушения из размера платежей и размера налога, указанных обществом в первоначально поданной налоговой декларации, без учета изменений, внесенных в уточненной налоговой декларации.

Налоговый орган в своем решении указал, что при подаче уточненной налоговой декларации налогоплательщиком не соблюдены условия освобождения от налоговой ответственности, предусмотренные пунктами 3 и 4 статьи 81 НК РФ. Суд первой инстанции пришел к выводу об отсутствии в данном случае оснований для применения положений пункта 9.1 статьи 88 НК РФ, поскольку, по мнению суда, в момент представления налогоплательщиком уточненной декларации за рассматриваемый период камеральная налоговая проверка первичной налоговой декларации была уже окончена.

Суд апелляционной инстанции данный вывод признал ошибочным и, отменяя принятое по делу решение суда и удовлетворяя заявленные требования в полном объеме, пришел к выводу об отсутствии оснований для привлечения общества к налоговой ответственности за неуплату налога. Он исходил из того, что уточненная налоговая декларация подана налогоплательщиком до вынесения обжалуемого решения, а налоговый орган в данном случае должен был прекратить камеральную проверку по ранее поданной налоговой

декларации и начать новую проверку на основании пункта 9.1 статьи 88 НК РФ. Кассационная инстанция поддержала данные выводы апелляционного суда¹³⁵.

Таким образом, в приведенном примере спорные факты были известны сторонам, но при вынесении решения по результатам налоговой проверки налоговый орган посчитал, что представление уточненной налоговой декларации не является фактом, имеющим юридическое значение, и не учел его при вынесении решения. Следовательно, налоговый орган неправильно определил круг фактов, имеющих юридическое значение, и суд апелляционной инстанции обоснованно посчитал факты, имеющие значение для дела, неустановленными налоговым органом в его решении по результатам проверки и признал недействительным данное решение налогового органа.

Предоставленное арбитражному суду законом право по собственной инициативе истребовать доказательства применительно к решениям налоговых органов по результатам проверки, может быть использовано только для оценки правильности установления фактов, содержащихся в решении налогового органа. Предметом исследования судом по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, являются содержащиеся в решении налогового органа факты, свидетельствующие о налоговом нарушении, а также факты, изложенные налогоплательщиком в его возражениях против позиции налогового органа.

В завершение параграфа можно констатировать, что достижение истины судом по рассматриваемой категории дел обеспечивается выравниванием возможностей налогоплательщика и налогового органа при доказывании в арбитражном суде, при этом особая роль отводится суду. Предоставленные арбитражному суду специальные полномочия по истребованию доказательств от налогового органа по собственной инициативе, свидетельствуют о контролирующей роли суда в процессе доказывания. Реализуя их, суд, во-

¹³⁵ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.01.2013 г. по делу № А81-1421/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

первых, осуществляет возложенную на него функцию оценки правомерности установления налоговым органом юридических фактов, во-вторых, выравнивает возможности налогоплательщика и налогового органа в условиях состязательного процесса и, тем самым, обеспечивает полноту поступления доказательственного материала в рассматриваемое им дело.

§3. Предмет доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

Действующее процессуальное законодательство не только не определяет понятие «предмет доказывания», но даже не использует его в процессуальных нормах. Из положений части 2 статьи 65 и части 1 статьи 64 АПК РФ можно заключить, что предметом доказывания являются все обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела. Эти обстоятельства определяются в соответствии с подлежащими применению нормами материального права, которые, в свою очередь, определяются, исходя из обстоятельств, указанных в требованиях и возражениях лиц, участвующих в деле, а также из иных обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела, на которые лица, участвующие в деле не ссылались. Такое законодательное регулирование не позволяет говорить о достаточно четко установленных границах предмета судебного доказывания.

Чаще всего данное понятие раскрывается в юридической литературе через категорию юридические факты. Так, Я.Л. Шутин понимает под предметом доказывания «обстоятельства, составляющие основание требований и возражений сторон», а под «обстоятельствами» - юридические факты¹³⁶. М.А. Гурвич именует предметом доказывания «юридические факты, в которых

¹³⁶ Шутин Я.Л. Предмет доказывания в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1963. – С. 6.

требуется убедить суд»¹³⁷. Также считает и А.Ф. Клейнман. Ученый полагает, что предметом доказывания являются юридические факты, имеющие значение для разрешения дела: «эти факты связаны с основанием иска, с основанием возражения ответчика и явятся основанием будущего решения (мотивами решения) суда»¹³⁸.

При этом возникает вопрос о составе фактов, входящих в предмет доказывания по делу.

Анализ высказанных в юридической литературе позиций позволяет прийти к выводу о том, что в российской процессуальной науке сложилось два подхода к вопросу о составе фактов, относящихся к предмету судебного доказывания.

В узком смысле в предмет доказывания учеными-процессуалистами включаются лишь те факты, которые имеют материально-правовое значение для существа дела (С.В. Курылев, Т.А. Лилуашвили, Л.А. Ванеева, Л.П. Смышляев, М.К. Треушников).

Так, Т.А. Лилуашвили полагает, что в предмет доказывания входят факты, которые имеют материально-правовой характер, факты, без выяснения которых нельзя правильно разрешить дело по существу, т.е. те факты, установление истинности которых является непосредственной целью доказывания». Доказательственные и другие факты, которые подлежат исследованию и установлению в процессе, по ее мнению, в предмет доказывания не входят, т.к. они в отличие от искомых (главных) фактов, не обосновывают искомые требования. Различен порядок определения круга доказательственных фактов и главных, искомых юридических фактов. Доказательственные факты являются средством для достижения цели, установления истинности искомых фактов. Пределы исследования не

¹³⁷ Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников / Под ред. доц. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – С. 101.

¹³⁸ Клейнман А.Ф. Доказательства в советском гражданском процессе // Клейнман А.Ф., Газиянц Л.И., Рябова Е.В. Советский гражданский процесс. Учебник для средних юридических школ / Отв. ред. А.Ф. Клейнман. – М.: Юридическая литература, 1963. – С. 61.

исчерпываются фактами предмета доказывания, т.е. искомыми фактами¹³⁹.

С.В. Курылев высказывал мнение, что понятие «пределы исследования» шире понятия «предмет доказывания», поскольку в первом случае кроме фактов, имеющих юридическое значение для рассматриваемого дела (входящих в состав второго понятия), суду приходится устанавливать факты, которые носят служебный характер. К ним он относил факты исключительно процессуального значения: доказательственные факты, факты основания для решения других процессуальных вопросов, а также в отдельных случаях (например, в силу профилактической и воспитательной задач правосудия) факты-условия¹⁴⁰. Поддерживая данную позицию, М.К. Треушников указывает, что «предмет доказывания есть особый процессуальный институт, в который входят лишь те факты, которые имеют материально-правовое значение, факты, без выяснения которых нельзя правильно разрешить дело по существу». Все иные рассматриваемые судом факты (именуемые С.В. Курылевым фактами процессуального значения) ученый относит только к объектам познания суда¹⁴¹.

Таким образом, представителями данного подхода выделяются главные (искомые) и служебные (вспомогательные) факты. Служебный характер факта означает, что его ошибочное оставление без исследования судом не приведет к неправильному разрешению дела, а поэтому не может служить основанием для отмены судебного решения. Наоборот, невключение в предмет доказывания главного (искомого) факта означает неисследованность обстоятельств дела и служит обязательным основанием для отмены решения суда.

В широком смысле в предмет доказывания включаются все факты, имеющие значение для рассмотрения и разрешения дела (А.Г. Коваленко, И.В. Решетникова, Ф.Н. Фаткуллин).

А.Г. Коваленко, также как и М.К. Треушников, условно разделяет

¹³⁹ Лилуашвили Т.А. Предмет доказывания и распределение бремени доказывания между сторонами в советском гражданском процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1961. – С.5-6.

¹⁴⁰ Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. - С. 28, 52-53.

¹⁴¹ Треушников М.К. Доказательства и доказывание в советском гражданском процессе. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1982. - С. 35; Он же. Судебные доказательства. М.: Издательство «Городец», 1999. - С. 19-20.

подлежащие выяснению судом факты на искомые (или юридические факты материально-правового характера); доказательственные; имеющие процессуальное значение; и те, установление которых необходимо суду для выполнения воспитательных и предупредительных задач правосудия. Вместе с тем, автор включает все перечисленные факты в предмет доказывания, не выделяя из них «служебные»¹⁴².

Ф.Н. Фаткуллин считает, что в предмет доказывания входят все обстоятельства и факты, познание и удостоверение которых требуется для достижения объективной истины по делу. Любое обстоятельство (факт), подлежащее познанию, входит в предмет доказывания по делу, и, наоборот, всякое обстоятельство (факт), относящееся к предмету процессуального доказывания, должно быть познано и удостоверено судом в предусмотренном законом порядке¹⁴³. Таким образом, отнесение фактов к предмету доказывания, по мнению ученого, не определяется тем, являются ли они главными (искомыми) или служебными (вспомогательными) фактами.

И.В. Решетникова полагает, что предмет доказывания - это совокупность обстоятельств материально-правового и процессуального характера, устанавливаемых для правильного разрешения дела. Исходя из этого, рассматривая факты, включенные в предмет доказывания, она выделяет: 1) основные материально-правовые факты; 2) вспомогательные факты (доказательственные факты, факты, установление которых необходимо для вынесения частного определения); 3) процессуальные факты, значимые для разрешения дела; 4) проверочные факты¹⁴⁴.

Е.Ю. Веденеев считает, что «факты, входящие в предмет доказывания должны удовлетворять следующим условиям: 1) Факт должен быть необходимым для рассмотрения спора. К таким фактам относятся два вида

¹⁴² Коваленко А.Г. Формирование предмета доказывания в гражданском судопроизводстве // Арбитражный и гражданский процесс. – 1999. № 2. – С. 24.

¹⁴³ Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань: Издательство Казанского университета, 1976. - С. 48.

¹⁴⁴ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.: Издательство НОРМА (Изд. группа НОРМА-ИНФРА М), 2000. – С. 133-134.

фактов: 1) факты, имеющие значение для разрешения спора по существу заявленных исковых требований (возражений) (материально-правовые факты); 2) факты, имеющие процессуальное значение»¹⁴⁵.

Представляется, что достижение цели доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, требует включения в предмет доказывания по ним не только фактов, имеющих материально-правовое значение.

Факты, имеющие материально-правовое значение обязательно входят в предмет доказывания по делу. Само по себе установление налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки фактов нарушения налогового законодательства, зафиксированное в решении по результатам проверки, без соблюдения процедуры проведения проверки и рассмотрения ее материалов не может повлечь для налогоплательщика правовых последствий, предусмотренных НК РФ. Поэтому среди фактов, имеющих материально-правовое значение для рассмотрения дел об оспаривании решений налоговых органов по результатам налоговых проверок, следует особо выделить процедурные факты. Это обусловлено тем, что существенные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки служат самостоятельным основанием для отмены решения налогового органа по результатам налоговой проверки вышестоящим налоговым органом или судом (пункт 14 статьи 101 НК РФ).

Существенное значение для правильного рассмотрения и разрешения дел данной категории имеет установление судом следующих процедурных фактов:

1) процедурные факты-основания для проведения налоговой проверки. Для проведения камеральной проверки юридическим фактом-основанием будет подача налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (статья 88 НК РФ). Фактом-основанием проведения выездной налоговой проверки является

¹⁴⁵ Веденеев Е.Ю. Доказывание в арбитражном процессе Российской Федерации: проблемы теории и практики (на примере доказывания в спорах по имущественному страхованию): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. – С. 60.

вынесение решения о проведении выездной налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (ст. 89 НК РФ).

2) процедурные факты, свидетельствующие о предмете налоговой проверки: периоде проверки и перечне налогов и сборов, по которым проводится налоговая проверка.

3) процедурные факты, свидетельствующие о сроках проведения налоговой проверки: дате ее начала и окончания, приостановления и возобновления.

Суд может установить вышеперечисленные процедурные факты из акта налоговой проверки, где они излагаются в обобщенном виде, а также из ряда актов, принимаемых налоговым органом в связи с налоговой проверкой: решения о проведении выездной налоговой проверки (часть 1 статьи 89 НК РФ), решения о продлении срока выездной (повторной выездной) налоговой проверки (часть 6 статьи 89 НК РФ), решения о приостановлении или возобновлении проведения выездной налоговой проверки (часть 9 статьи 89 НК РФ), справки о проведенной выездной проверке (часть 15 статьи 89 НК РФ), которая свидетельствует об окончании проверки и др.

4) процедурные факты, свидетельствующие о допущенных налоговым органом существенных нарушениях процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, также могут послужить основанием для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа по результатам налоговой проверки.

Несоблюдение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки признается существенным нарушением и влечет отмену решения налогового органа, как вышестоящим органом, так и судом на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ. В частности, к существенным нарушениям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки относится необеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя и необеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Упомянутая норма оговаривает, что иные нарушения процедуры также могут являться основанием для отмены решения вышестоящим налоговым органом или судом при условии, что нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Э.Н. Нагорная считает, что судебной-арбитражной практикой выработаны критерии, позволяющие отнести нарушения процедуры к существенным, влекущим безусловную отмену решения налогового органа¹⁴⁶.

К выводам о том, что налоговым органом не принимались исчерпывающие меры по извещению налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки, пришли суды в Постановлении ФАС Московского округа от 18.02.2013 по делу № А40-50848/12-91-285, Постановлении ФАС Московского округа от 15.02.2013 по делу № А40-50813/12-91-284, Постановлении ФАС Московского округа от 21.01.2013 по делу № А40-50811/12-99-283, Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2012 по делу № А27-15325/2011 и других округах, что позволяет считать данную судебную практику устоявшейся¹⁴⁷.

Из приведенного примера следует, что налогоплательщику не было обеспечено право на представление своих возражений и доказательств их обосновывающих возражения.

Кроме того, можно указать и на другие критерии, встречающиеся в судебной практике, например, незнакомление налогоплательщика с доказательственными материалами. Так, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 по делу № А03-2466/2012 суд кассационной инстанции разъяснил, что истребование информации в порядке статьи 93.1 НК РФ не освобождает налоговый орган от обязанности ознакомить с полученной информацией налогоплательщика. Лишая возможности воспользоваться процессуальными правами при проведении камеральной налоговой проверки,

¹⁴⁶ Нагорная Э.Н. О существенных нарушениях процедуры налоговой проверки // Журнал российского права. - 2010. № 11. - С. 94-96.

¹⁴⁷ СПС Консультант плюс: судебная практика.

налоговый орган нарушил право налогоплательщика на своевременное ознакомление со всеми материалами, полученными в рамках налоговой проверки. При таких обстоятельствах, вывод суда о существенных нарушениях налоговым органом процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (в части полученной информации) был признан правильным¹⁴⁸.

Например, в Постановлении ФАС Уральского округа от 15.10.2012 № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011 судом кассационной инстанции установлено, рассмотрение материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, на основании которых вынесено оспариваемое решение налогового органа, осуществлено ранее времени, о котором был извещен налогоплательщик, а результаты проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля не отражены налоговым органом в процессуальном документе. При этом из содержания акта проверки и решения следует, что в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля были получены документы и информация, не известные заявителю, причем такая информация прямым образом повлияла на первоначальные выводы налогового органа, зафиксированные в акте налоговой проверки и касающихся размеров и оснований доначисления налогов, пени и штрафов. Данные нарушения лишили налогоплательщика возможности участвовать в мероприятии налогового контроля, давать пояснения и представлять возражения¹⁴⁹.

Этот перечень процедурных фактов, имеющих материально-правовое значение, свидетельствующих о нарушении процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, не является исчерпывающим и зависит от конкретных обстоятельств дела.

Также в предмет доказывания по рассматриваемой категории дел включаются доказательственные факты. В науке существует подход, согласно которому доказательственные факты воспринимаются лишь как мыслительная

¹⁴⁸ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 г. по делу № А03-2466/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

¹⁴⁹ Постановление ФАС Уральского округа от 15.10.2012 г. № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

форма. А.Ф. Клейнман обращает внимание на то, что правильно характеризовать доказательственные факты как доказательства в логическом смысле по отношению к юридическим фактам предмета доказывания¹⁵⁰. В связи с этим, например, С.В. Курылев рассматривает доказательственные факты как факты, имеющие только процессуальное значение, наряду с фактами-основаниями для решения других процессуальных вопросов¹⁵¹.

М.А. Гурвич полагает, что доказательственные факты сами не являются искомыми юридическими фактами по делу, но дают основание для выводов о них. Своеобразие доказательственных фактов заключается в том, что они, с одной стороны, как и все факты, на основании которых суд делает какие-нибудь выводы, должны быть доказаны; с другой стороны, они сами являются доказательствами по делу¹⁵². Тем самым ученый обращает внимание на двойственную роль доказательственных фактов, которые могут выступать одновременно и как факты, и как доказательства благодаря наличию причинно-следственной связи с искомыми фактами.

По мнению Ю.К. Осипова, доказательственные факты характеризуются, во-первых, тем, что как юридические факты нуждаются в подтверждении доказательствами; во-вторых, после того, как с помощью доказательств установлена их достоверность, они сами используются в качестве доказательств, подтверждающих существование интересующих суд фактов. Он рассматривает доказательственные факты как связующее звено между средствами доказывания и юридическими фактами, являющимися предметом доказывания. При этом обращает внимание на то, что между ними может быть не один, а несколько последовательно связанных между собой доказательственных фактов, с помощью которых суд приходит к выводу о

¹⁵⁰ Клейнман А.Ф. Новейшие течения в советской науке гражданского процессуального права (Очерки по истории). – М.: Издательство Московского университета, 1967. – С. 53-54.

¹⁵¹ Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. – С. 52-53.

¹⁵² Гурвич М.А. Судебные доказательства // Советский гражданский процесс. Учебник. Изд. 2-е, исправ. и доп. Под ред. М.А. Гурвича. – М.: «Высш. Школа», 1975. – С. 132.

существовании (или не существовании) доказываемого юридического факта¹⁵³.

В связи с этим интерес представляет вывод Ф.Н. Фаткуллина о том, что отнесение того или иного факта к предмету доказывания определяется не тем, составляет ли он «последнюю ступень» в процессе доказывания или не составляет. Интересы достижения истины требуют включения в предмет доказывания каждого факта (в том числе и доказательственного), без достоверного установления которого нельзя правильно разрешить дело¹⁵⁴.

И.В. Решетникова пришла к выводу о том, что при решении вопроса о включении доказательственных фактов в предмет доказывания важно, значим ли этот факт для разрешения возникшего спора или нет. Если значим, то он входит в предмет доказывания¹⁵⁵.

Анализируя налоговые споры, Н. Л. Бартунаева высказала мнение о том, что «доказательственные факты входят в состав предмета доказывания по налоговым спорам»¹⁵⁶.

В отличие от фактов, имеющих материально-правовое значение, доказательственные факты не всегда отражены в нормах материального права. Содержание в налоговом законодательстве оценочных понятий, в частности понятия «необоснованная налоговая выгода», неопределенность отдельных норм права усложняет задачу определения предмета доказывания по делам рассматриваемой категории.

Представляется правильным рассматривать доказательственные факты одновременно и как факты, которые должны быть доказаны. Эти факты включаются в предмет доказывания в случае наличия причинно-следственной связи с главным (искомым) фактом и одновременно выступают как логическое доказательство, т.е. как обоснование мысли о существовании искомого факта.

¹⁵³ Осипов Ю.К. Гл. XIV. Судебное доказывание и доказательства (в соавторстве с Янковым В.В.) // Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – С.183.

¹⁵⁴ Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань: Издательство Казанского университета, 1976. - С. 54.

¹⁵⁵ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.: Издательство НОРМА (Изд. группа НОРМА-ИНФРА М), 2000. – С. 132.

¹⁵⁶ Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. - М.: Волтерс Клувер, 2007. - С. 26.

Данной позиции придерживался и Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, который неоднократно указывал арбитражным судам на необходимость исследования причинно-следственной связи между фактами, например, между выбором налогоплательщиком контрагента и нарушением последним налогового законодательства, а также осведомленности налогоплательщика об этом¹⁵⁷.

Значительное число доказательственных фактов и фактов условий включается в предмет доказывания по одному из видов дел рассматриваемой категории (об обоснованности налоговой выгоды). Это является следствием влияния сформулированной Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации доктрины необоснованной налоговой выгоды, изложенной в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53)¹⁵⁸. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы (пункт 1 названного Постановления № 53).

Сложность этого вида дел рассматриваемой категории обусловлена тем, что доктрина необоснованной налоговой выгоды оставляет на усмотрение суда вопрос о том, насколько значимы конкретные фактические обстоятельства в части обоснованности получения налоговой выгоды. Поставить же под сомнение обоснованность получения налоговой выгоды, основываясь только на положениях Налогового кодекса Российской Федерации трудно, а иногда и невозможно.

¹⁵⁷ См., например, Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.03.2010 г. № 15575, от 20.04.2010 г. № 18162/09, от 25.05.2010 г. № 15658/09 и другие.

¹⁵⁸ Вестник ВАС РФ. - 2006. № 12.

И.В. Цветков справедливо указал, что важным положительным моментом многолетнего применения концепции налоговой выгоды следует признать то, что арбитражные суды, наконец, осознали: право на налоговую выгоду порождают не документы, а реальные хозяйственные операции налогоплательщика. В тоже время продолжают оставаться нерешенными проблемы судебной оценки поведения налогоплательщика на предмет проявления им должной осмотрительности при выборе контрагента и применения доктрины разумной деловой цели¹⁵⁹.

В пунктах 3 и 4 названное Постановление № 53 перечисляет фактические обстоятельства, которые могут свидетельствовать о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды. Например, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации называет факты, свидетельствующие о том, что для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и (или) не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Также Высший Арбитражный Суд Российской Федерации указывает на факты, свидетельствующие о том, что налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности; об учете для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций.

Этот перечень фактических обстоятельств не является исчерпывающим, более того, он постоянно пополняется судебной практикой. Такие обстоятельства, как справедливо считает Д.В. Политов, «следует

¹⁵⁹ Цветков И.В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 99.

квалифицировать в качестве доказательственных фактов, используемых арбитражным судом в процессе доказывания факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Вместе с тем эти обстоятельства в силу прямого указания Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации являются существенными для данной категории дел и подлежат исследованию в рамках судебного разбирательства». Однако, по его мнению, доказательственные факты не входят «в предмет доказывания, определяемый на основе норм материального права»¹⁶⁰.

Следует согласиться с Д.Д. Толкачевым в том, что «воздействие судебных доктрин на предмет доказывания по спорам из налоговых правоотношений приводит к включению в него обстоятельств, подлежащих доказыванию, не предусмотренных нормами материального налогового права»¹⁶¹.

Таким образом, по исследуемым делам арбитражному суду необходимо установить совокупность взаимосвязанных доказательственных фактов для подтверждения факта получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Представляется, что среди фактических обстоятельств, перечисленных Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в Постановлении № 53, содержатся помимо доказательственных фактов также факты-условия получения налоговой выгоды налогоплательщиком.

Необходимо подчеркнуть, что факты-условия входят в предмет доказывания только по делам об обоснованности налоговой выгоды.

По данным делам установление фактов-условий получения налогоплательщиком налоговой выгоды необходимо суду для того, чтобы правильно определить доказательственное значение исследуемых судом фактов в системе уже установленных фактов по делу.

Представляется, что изучение судом существующих связей между

¹⁶⁰ Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. – С.13.

¹⁶¹ Толкачев Д.Д. Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. – С.8.

фактами дает возможность правильно решить правовой вопрос: является ли полученная налогоплательщиком налоговая выгода необоснованной.

Следует согласиться с С.В. Курылевым, что «связь явления с условиями представляет иной тип связи, чем связь явления с причинами, его породившими. Условия создают возможность, причина превращает возможность в действительность. Причина порождает следствие, при наличии одних условий – одно, при наличии других – другое. Условия же без причины ничего не порождают»¹⁶².

Таким образом, связь искомого факта с фактами-условиями его возникновения отличается от причинной связи между искомым фактом и доказательственным. Разграничение существующих связей между фактами и определение ее характера позволит суду правильно определить роль факта в составе предмета доказывания.

Применительно к рассматриваемой категории дел к фактам-условиям можно отнести перечисленные Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в пункте 5 Постановления № 53 факты, свидетельствующие о невозможности реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; об отсутствии необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; о совершении операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Например, суды устанавливают факты-условия, свидетельствующие об условиях получения налогоплательщиком налоговых преимуществ за счет

¹⁶² Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. – С. 141.

операций, которые оформлялись документами, но в реальности никогда не проводились. Поясним, чтобы суду выявить экономический смысл операций необходимо: исследовать форму, в которой они совершены; выявить экономические причины совершения операций именно таким образом, как они были совершены; существующие у налогоплательщика и его контрагентов условия для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Таким образом, для разрешения спора о наличии или отсутствии налоговой выгоды в состав предмета доказывания целесообразно включать факты, именуемые фактами-условиями, которые в процессуальной науке рассматриваются как факты, не имеющие отношения к делу, но исследуемые судом в силу профилактической и воспитательной задач правосудия. Подобные факты, включенные в предмет доказывания, способствуют формированию обоснованных выводов суда по рассматриваемому спору.

В некоторых случаях к фактам, включаемым в предмет доказывания по рассматриваемой категории дел, могут быть отнесены процессуальные факты.

В.В. Ярков рассматривает процессуальные юридические факты как часть общего предмета доказывания по делу. По его мнению, совокупность таких фактов в зависимости от их правовых последствий, т.е. возможности влияния на разрешение дела судом в целом или на разрешение отдельных вопросов при совершении конкретных процессуальных действий, могут либо входить в качестве самостоятельного элемента в основной предмет доказывания наряду с материально-правовыми фактами, либо образовывать самостоятельный локальный предмет доказывания. Он обращает внимание на то, что в некоторых случаях субъектом доказывания выступает суд¹⁶³. Ученый выделил следующие признаки процессуальных юридических фактов: это реальные жизненные обстоятельства; закреплены в нормах права; являются достоверными либо могут быть дефектными, в том числе и судебными ошибками; порождают

¹⁶³ Ярков В.В. Доказывание процессуальных юридических фактов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2007. № 11. - С. 32-34.

конкретные правовые последствия с учетом диспозитивного характера процессуальных прав; их познание и фиксация произведены в соответствующей правовой форме¹⁶⁴.

Г.А. Жилин считает, что процессуальные факты определяют процедуру осуществления правосудия. Реализация публичных интересов не может быть поставлена в зависимость только от поведения лиц, участвующих в деле. По его мнению, преобладание публичных начал в процессуальных фактах определяет активную роль суда в их установлении, поскольку они порождают последствия, не зависящие от волеизъявления участвующих в деле лиц. В частности, неподведомственность дела ведет к отказу в принятии заявления или прекращению производства по делу и т.д. Вместе с тем, он делает вывод о том, что в тех случаях, когда в процессуальных фактах преобладают частные начала, обязанность по их доказыванию возлагается на лиц, участвующих в деле¹⁶⁵.

Следовательно, отнесение процессуальных фактов к предмету доказывания определяется ролью суда в их установлении, то есть возложением на него арбитражным процессуальным законодательством в некоторых случаях обязанности установить определенные факты. В предмет доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов могут включаться лишь те процессуальные факты, которые подлежат обязательному установлению судом независимо от частноправовых интересов какой-либо из сторон.

§4. Источники предмета доказывания по делам об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок

А.Ф. Клейнман отмечает, что фактический материал, подлежащий

¹⁶⁴ Ярков В.В. Юридические факты в гражданском процессе /В.В. Ярков. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. – С. 32.

¹⁶⁵ Жилин Г.А. Правосудие по гражданским делам: актуальные вопросы: монография. – М.: Проспект, 2010. – С.268-269.

установлению судом, определяется исходя из утверждений сторон об обстоятельствах дела, также фактический материал дела может быть дополнен по инициативе самого суда теми юридическими фактами, которые существенны для разрешения дела, хотя стороны и не ссылались на них¹⁶⁶. С.В. Курылев включает в предмет доказывания все факты, имеющие значение для дела, состав которых определяется на основ подлежащей применению нормы материального права. Но эта норма сначала отыскивается из сообщений о фактах, содержащихся в требованиях и возражениях участников дела¹⁶⁷.

Л.П. Смышляев в целом также придерживается этой же позиции, указывая, что факты, на которые ссылаются стороны в обоснование своих требований и возражений, составляют основу фактической стороны дела, однако в большинстве случаев пределы исследования ими не ограничиваются. По его мнению, подлежат исследованию обстоятельства, которые могут свидетельствовать об обоснованности или необоснованности требования независимо от того, ссылались ли на эти обстоятельства стороны¹⁶⁸.

Таким образом, в процессуальной науке понятие предмета доказывания понимается с учетом того обстоятельства, что утверждения и возражения сторон не определяют предмет доказывания по делу, а лишь позволяют суду на их основе определить подлежащие применению нормы материального права и факты, подлежащие установлению при разрешении дела.

К.С. Юдельсон полагал, что определить предмет доказывания как факты основания иска можно лишь при условии достаточной их конкретизации, зависящей от правовой нормы, которой обосновывается требование. Без связи с правовыми нормами факты не имеют юридического значения и не образуют ни

¹⁶⁶ Клейнман А.Ф. Доказательства в советском гражданском процессе // Клейнман А.Ф., Газиянц Л.И., Рябова Е.В. Советский гражданский процесс. Учебник для средних юридических школ / Отв. ред. А.Ф. Клейнман. – М.: Юридическая литература, 1963. – С. 61.

¹⁶⁷ Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. - С. 39.

¹⁶⁸ Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе. М., 1961. - С. 6 – 10.

прав, ни обязанностей¹⁶⁹. Таким образом, предмет доказывания сводится им к определению фактов основания иска на основе норм материального права. Взгляды К.С. Юдельсона схожи с вышеприведенными позициями, поскольку, по его мнению, основанием иска могут выступать лишь факты, предусмотренные законом.

Разделяя приведенную точку зрения, М.К. Треушников указывает на два источника формирования предмета доказывания: 1) основание иска и возражение против него; 2) гипотезу и диспозицию нормы или ряда норм материального права, подлежащих применению. При этом определяющее значение имеет иск и его основание¹⁷⁰.

С учетом того, что юридические факты по данным делам устанавливаются налоговым органом в досудебном порядке, немаловажное значение имеет и еще один источник предмета доказывания. Круг фактов, входящих в предмет доказывания, зависит от того, какие факты хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющие юридическое значение, были установлены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки и нашли отражение в самих материалах налоговой проверки и в мотивированном решении, вынесенном по результатам рассмотрения этих материалов.

Спорные факты, имеющие значение для дела, конкретизируются не только в решении налогового органа, но и, в первую очередь, в самих материалах проверки, по результатам рассмотрения которых налоговый орган и выносит решение. Нередко возникают ситуации, когда круг фактов, имеющих юридическое значение, содержащихся в материалах налоговой проверки, в решении, вынесенном налоговым органом по ее результатам, апелляционной жалобе (или жалобе) в вышестоящий орган и в заявлении, поданном налогоплательщиком в суд, не совпадает. Поэтому необходимо рассмотреть вопрос о составе материалов налоговой проверки.

¹⁶⁹ Юдельсон К.С. Проблема доказывания в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1951. - С. 148-149.

¹⁷⁰ Треушников М.К. Доказательства и доказывание в советском гражданском процессе. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1982. - С. 37; Он же. Судебные доказательства. М.: Издательство «Городец», 1999. - С. 19-20.

Материалы налоговой проверки включают в себя результаты мероприятий налогового контроля. Конкретный перечень допустимых мероприятий налогового контроля при проведении налоговой проверки в отношении налогоплательщиков зависит от ее вида.

Так, при проведении любой налоговой проверки допускается вызывать налогоплательщиков на основании письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений (подпункт 4 пункта 1 статьи 31, статья 88 НК РФ), истребовать необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьями 93 и 93.1 НК РФ (при проведении камеральной проверки с некоторыми ограничениями), вызывать свидетелей (статья 90 НК РФ), а также привлекать экспертов (статья 95 НК РФ)¹⁷¹.

При проведении выездной проверки помимо названных мероприятий налогового контроля допускается привлекать специалистов (статья 96 НК РФ), проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подпункт 6 пункта 1 статьи 31 НК РФ), проводить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (статья 92 НК РФ), производить выемку документов и предметов (статья 94 НК РФ). По завершении налоговой проверки, как правило, формируются многотомные письменные материалы, требующие длительного восприятия. Результаты мероприятий налогового контроля являются неотъемлемой частью материалов налоговой проверки.

При необходимости налоговый орган обязан зафиксировать собранные им сведения о фактах, имеющие юридическое значение, в соответствующем акте, предусмотренном НК РФ, например, в протоколе допроса свидетеля (пункт 5 статьи 90 НК РФ), в протоколе осмотра территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (пункт 5 статьи 92 НК РФ), в протоколе о

¹⁷¹ Например, в Постановлении ФАС Центрального округа от 18.04.2013 г. по делу № А36-3466/2012 суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что законодательством прямо предусматривается возможность привлечения экспертов при осуществлении налогового контроля в любой его форме, в том числе и при проведении камеральной налоговой проверки // СПС Консультант плюс: судебная практика.

производстве выемки, изъятия документов и предметов (пункт 6 статьи 94 НК РФ). Такие сведения могут найти отражение и в письменном заключении эксперта или его сообщении о невозможности дать заключение (пункт 9 статьи 95 НК РФ) и других документах.

В основном материалы проверки составляют документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления).

После окончания проверки должностными лицами налогового органа, проводившими проверку, на основе имеющихся доказательств, составляется акт налоговой проверки, который содержит в себе сведения о собранных налоговым органом фактах в обобщенном виде. Акт налоговой проверки также является неотъемлемой частью материалов налоговой проверки. Из положений пункта 1 статьи 100 НК РФ следует, что по окончании выездной налоговой проверки такой акт составляется во всех случаях, а по завершении камеральной - лишь в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах. В акте проверки в обобщенном виде излагаются все собранные налоговым органом сведения о фактах, имеющих юридическое значение, содержащиеся в многотомных письменных материалах.

Достоверность того, что краткое изложение сути доказательственных материалов в акте налоговой проверки (производном доказательстве) соответствует их содержанию и фактам, имевшим место в действительности, обеспечивается составлением этого акта по месту нахождения налогового органа и его подписанием должностными лицами налогового органа, непосредственно проводившими налоговую проверку, то есть лицами, которые непосредственно воспринимали факты объективной действительности и собирали необходимые сведения об этих фактах.

Важность соблюдения этого процедурного правила для оценки законности принимаемого налоговым органом решения отмечается и в судебной практике. Так, например, в Постановлении ФАС Восточно-

Сибирского округа от 13.05.2010 по делу № А58-7038/2009 суд кассационной инстанции указал, что подписание акта проверки должностным лицом, не проводившим проверку, противоречит действующему законодательству и нарушает права и законные интересы налогоплательщика, прежде всего, право налогоплательщика на проведение налоговой проверки и оформление ее результатов в установленном законом порядке. Вывод суда первой инстанции о том, что объективные выводы об исполнении налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах может сделать только то должностное лицо, которое проверку проводило, является правильным¹⁷².

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что сам по себе акт налоговой проверки не подлежит обжалованию в судебном порядке на основании норм статьи 198 АПК РФ.

Конституционный Суд Российской Федерации в пункте 4.1 Постановления от 14.07.2005 № 9-П разъяснил, что по смыслу статьи 100 НК РФ, акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, является итоговым актом налогового контроля, в то же время – поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, – выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения¹⁷³.

Аналогичный подход мы находим и в практике арбитражных судов¹⁷⁴,

¹⁷² Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.05.2010 г. по делу № А58-7038/200 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

¹⁷³ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. - 25.07.2005 г. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

¹⁷⁴ См., например: Постановление ФАС Поволжского округа от 03.07.2012 г. по делу № А12-17867/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

которые приходят к выводу об отсутствии у акта налоговой проверки правовой природы ненормативного правового акта, возлагающего на налогоплательщика обязанности, препятствующего предпринимательской деятельности и подлежащего оспариванию в арбитражном суде. Данная позиция представляется обоснованной, поскольку акт налоговой проверки (в отличие от мотивированного решения налогового органа по результатам проверки) сам по себе еще не влечет правовых последствий для налогоплательщика. Он выступает лишь средством фиксации сведений о фактах хозяйственной жизни последнего и обобщения собранных доказательств.

На сущность акта налоговой проверки как письменного доказательства производного характера, содержащего в обобщенном виде сведения о фактах, имеющих значение для дела, указывалось в параграфе 3 главы 2.

В случае необходимости собранные при проведении налоговой проверки сведения о фактах, проверяются налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки путем назначения дополнительных мероприятий налогового контроля, предусмотренных НК РФ. С их помощью налоговый орган не вправе собирать сведения о новых фактах хозяйственной жизни налогоплательщика, так как к этому моменту его проверка завершена. Результаты дополнительных мероприятий налогового контроля также являются неотъемлемой частью материалов налоговой проверки.

Особенность доказывания с учетом обозначенных источников предмета доказывания состоит в том, что пределы судебного разбирательства по рассматриваемой категории дел определены теми фактическими обстоятельствами, которые установлены в решении налогового органа, вынесенном по результатам налоговой проверки, и фактическими обстоятельствами, содержащимися в материалах проверки, в том числе в акте налоговой проверки.

Закон возлагает на налоговый орган обязанность по изложению установленных налоговым органом фактических обстоятельств в содержании решения, вынесенном по результатам проверки (пункт 8 статьи 101 НК РФ).

отсутствие в решении налогового органа, вынесенного по результатам проверки, указаний на установленные фактические обстоятельства, существенное расхождение между установленными в решении налогового органа фактическими обстоятельствами и фактами, содержащимися в материалах проверки, означает не установление налоговым органом имеющих значение для дела фактических обстоятельств, и может влечь в последующем признание судом недействительным решения налогового органа.

Этот подход нашел отражение и в практике арбитражных судов. Так, в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 10.08.2009 № Ф03-3710/2009 по делу № А24-2301/2008 суд кассационной инстанции указал, что акт проверки и решение налогового органа не содержат надлежащего изложения обстоятельств совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения с указанием на то, как они установлены проведенной проверкой; решение не содержит ссылок на первичные документы и иные сведения, которые подтверждают неправомерное отражение налогоплательщиком в декларациях налоговой базы и вычетов по НДС. Отсюда судами правомерно сделаны выводы о том, что фактически налоговый орган сформулировал в решении свою позицию, заключающуюся в перечислении мотивов, по которым, по ее мнению, налогоплательщику может быть вменено налоговое правонарушение. Обстоятельства, конкретизирующие событие вмененного налогоплательщику правонарушения, и документальное подтверждение о совершении налогового нарушения в оспариваемом решении не содержатся. Суд кассационной инстанции, посчитал, что обстоятельства налогового правонарушения, изложенные в решении налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, могут быть установлены только в рамках определенной процедуры - налоговой проверки. При таких обстоятельствах суд кассационной инстанции оставил без изменения судебные акты по данному делу, вынесенные в пользу заявителя¹⁷⁵.

¹⁷⁵ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.08.2009 г. № Ф03-3710/2009 по делу № А24-2301/2008 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

В Постановлении ФАС Западно - Сибирского округа от 16.12.2010 по делу № А03-1031/2010 суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что из анализа положений пункта 3 статьи 176 НК РФ, статьи 101 НК РФ следует, что решение о возмещении или об отказе в возмещении НДС из бюджета принимается одновременно с решением о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки. В связи с тем, что принятие такого решения влечет наступление для налогоплательщика неблагоприятных последствий в виде доначисления налога, начисления пени, оно не может быть вынесено произвольно, без предъявления определенных требований к его содержанию. То есть к содержанию такого решения должны применяться требования предусмотренные статьей 101 НК РФ. Суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что суд апелляционной инстанции правомерно установил, что оспариваемое решение налогового органа не содержит мотивов отказа в возмещении НДС из бюджета, в нем нет указаний на обстоятельства, послужившие основанием для его принятия, отсутствуют ссылки на акт налоговой проверки и решение налогового органа, в соответствии с которыми принято оспариваемое решение¹⁷⁶.

Таким образом, анализ судебно-арбитражной практики подтверждает, что несоблюдение налоговым органом требований закона к изложению установленных налоговым органом фактических обстоятельств в решении по результатам проверки, существенное расхождение установленных налоговым органом фактических обстоятельств в решении с фактами, содержащимися в материалах проверки, означает неустановление фактических обстоятельств налоговым органом, имеющих значение для дела, и влечет в последующем признание его судом недействительным.

В завершение параграфа следует отметить, что предметом доказывания является совокупность спорных фактов, имеющих значение для правильного

¹⁷⁶ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.12.2010 г. по делу № А03-1031/2010 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

разрешения дела. Особенность доказывания с учетом обозначенных источников предмета доказывания состоит в том, что пределы судебного разбирательства по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, определены теми фактическими обстоятельствами, которые установлены в решении налогового органа, вынесенном по результатам налоговой проверки, и фактическими обстоятельствами, содержащимися в материалах проверки, в том числе в акте налоговой проверки.

§5. Переговоры о спорных фактических обстоятельствах. Соглашение об оценке фактических обстоятельств.

Как указывает в своем выступлении 26.04.2013 на Международной научно-практической конференции «Развитие процессуальных форм и методов разрешения споров» В.Ф. Яковлев, путь совершенствования правосудия видится в использовании переговорно-примирительных процедур¹⁷⁷. В случае недостижения урегулирования разногласий, как справедливо отмечает А.К. Большова, заинтересованная сторона всегда вправе перенести их разрешение в суд¹⁷⁸.

Переговоры применительно к исследуемым делам можно рассматривать как способ урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа о фактических обстоятельствах. По завершению переговоров может быть заключено соглашение об оценке фактических обстоятельств (статья 70 АПК РФ).

Переговоры по гражданско-правовым спорам в США подробно исследованы, например, Е.И. Носыревой. По мнению Е.И. Носыревой, в американском праве основополагающее значение имеет теория

¹⁷⁷ Выступление В.Ф. Яковлева 26 апреля 2013 года на Международной научно-практической конференции «Развитие процессуальных форм и методов разрешения споров» // Опубликовано: 15 мая 2013 года. http://www.youtube.com/watch?v=rGxxa1L_jg.

¹⁷⁸ Большова А.К. Состояние и перспективы сокращения нагрузки на судей // Журнал российского права. – 2010. № 10. – С. 89-90.

непосредственных переговоров, она является универсальной и может быть применена в любой процедуре по урегулированию разногласий¹⁷⁹.

Переговорам как примирительной процедуре уделено внимание в пункте 15.3.1 Концепции единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, где отмечается, что переговоры должны быть указаны в законе как основная примирительная процедура, которая осуществляется по воле сторон, без каких-либо посредников или иного «внешнего» участия. Следует согласиться, что правила ведения переговоров при этом не должны определяться процессуальным законодательством¹⁸⁰.

В процессуальной литературе и российской правоприменительной практике переговоры как способ урегулирования разногласий частных лиц и государственных органов является не вполне разработанным, в связи с чем представляет интерес зарубежный опыт.

В настоящее время в США и во многих других странах стал популярен подход к ведению переговоров, основанный на принципе «выиграть-выиграть», разработанный Р. Фишером, У. Юри, Б. Паттоном (Fisher R., Ury W., Patton B.) и другими в рамках Гарвардского исследовательского проекта по переговорам.

По мнению М. Спэнгла и М. Айзенхарт, теория принципиальных переговоров оказала фундаментальное влияние на развитие теории и практики переговоров¹⁸¹. Принцип «выиграть-выиграть» (win-win) – распространенная модель переговоров, возникшая в 80-х годах одновременно с одноименным принципом взаимовыгодного сотрудничества. Основные положения модели таковы: любая ситуация на переговорах может привести либо к неудаче для обеих сторон (ситуация «проиграть-проиграть»), к выигрышу одной стороны за счет другой (ситуация «выиграть-проиграть»), либо к выигрышу обеих сторон (ситуация «выиграть-выиграть»). Последний сценарий считается наиболее

¹⁷⁹ Носырева Е.И. Альтернативное разрешение гражданско-правовых споров в США: Дис. ...докт. юрид. наук. Воронеж, 2001. – С.77.

¹⁸⁰ Одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014 г. № 124(1). Документ опубликован не был. // СПС Консультант плюс.

¹⁸¹ Спэнгл М., Айзенхарт М. Переговоры. Решение проблем в разном контексте /Пер. с англ. – Х.: Изд-во Гуманитарный центр, 2009. – С. 96.

предпочтительным и эффективным. Чтобы переговоры развивались по сценарию «выиграть-выиграть», обе стороны должны следовать определенным принципам: не вести позиционный торг; делать разграничения между участниками дискуссии и обсуждаемыми проблемами (то есть не «переходить на личности»); сосредоточиться на действительных интересах сторон, а не жестких позициях, изобретать взаимовыгодные варианты, настаивать на использовании объективных критериев¹⁸².

Обобщив выводы, сделанные Р. Фишером, У. Юри и Б. Паттоном, можно привести следующие основные идеи переговоров, основанные на принципе «выиграть-выиграть». Суть заключается в том, что участники всеми силами стремятся найти взаимовыгодное решение, основанное на справедливых стандартах. Цель переговоров – это разумное соглашение, которое удовлетворяет стороны, если таковое возможно. «Разумным можно считать соглашение, которое в допустимой степени отвечает законным интересам всех сторон, справедливо разрешает конфликт интересов, заключается на длительный срок и принимает во внимание общие интересы всех участвующих в переговорах сторон». Сторонники этого подхода считают, что позиционные переговоры не помогают добиться основной цели – достижения разумного соглашения, эффективного и взаимоприемлемого. Чем больше внимания уделяется позициям сторон, тем меньше остается на долю удовлетворения взаимных интересов¹⁸³.

Для переговоров характерно сотрудничество между участниками. По мнению У. Юри, цель переговоров – достичь взаимовыгодного соглашения наиболее эффективно и доброжелательным путем. Всего он называет «пять барьеров на пути к сотрудничеству: вашу реакцию, их эмоции, их позицию, их неудовлетворенность и их силу»¹⁸⁴.

¹⁸² Кэмп Д. Сначала скажите «нет»: Секреты профессиональных переговорщиков /Пер. с англ. – М.: ООО «Издательство «Добрая книга», 2011. – С. 11.

¹⁸³ Фишер Р. Переговоры без поражения: Гарвардский метод / Роджер Фишер, Вильям Юри, Брюс Паттон; [пер. с англ. Т. Новиковой]. – М.: Эксмо, 2010 – С.21-27.

¹⁸⁴ Юри У. Как преодолеть НЕТ: переговоры в трудных ситуациях/Уильям Юри; [пер. с англ. Ю. Гольдберга]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2012. – С.17-19.

Р. Майер (R. Mayer), также считает, что переговоры основаны на сотрудничестве, для этого необходимо персонифицировать переговоры, установить контакт и вызвать заинтересованность у другой стороны. Он полагает, что «стратегия сотрудничества используется, чтобы смягчить переговоры, содействовать доверию, создать обстановку согласия и сделать оппонента более восприимчивым к вам и вашим предложениям». По его мнению, «соглашения заключаются, основываясь не на разуме и фактах, а на ощущении, что сделка правильная»¹⁸⁵.

В США, как правило, результатом переговоров налогоплательщика и налогового органа является достижение соглашения. Возможность ведения переговоров между налоговым органом и налогоплательщиком появляется после получения налогоплательщиком решения налогового органа в рамках административной процедуры. А.В. Белоусов указывает, что в США в рамках административной процедуры возможно заключение налоговых соглашений, которыми могут изменяться налоговые обязательства налогоплательщиков, имеющие юридическую силу и обязывающее воздействие для сторон соглашений. Формы соглашений утверждены инструкциями Службы внутренних доходов США (СВД). Например, основной смысл соглашения по форме 870 (форма 890 в случае налогов на имущество или дарение) заключается в фиксации суммы налоговой задолженности, выявленной по результатам аудита, и неосуществления дальнейших действий налоговых органов в рамках налогового контроля по отношению к налогоплательщику; в результате соглашения по форме 870-AD (по форме 890-AD в случае с имущественными налогами) налогоплательщик добровольно соглашается уплатить сумму доначисленной недоимки или штрафных санкций в обмен на обоснованное снижение штрафных санкций или недоимки налоговым органом. Как правило, подобное соглашение заключается на этапе административного обжалования актов налогового органа в Отделе апелляций СВД и является

¹⁸⁵ Майер Р. Как всегда побеждать в переговорах, не повышая голоса, не теряя хладнокровия, не вступая в «драку» /Пер. с англ. - СПб.: «Издательство «ДИЛЯ», 2008. – С.15-22.

окончательным, т.к. не предполагает повторной проверки указанного в соглашении периода и каких-либо доначислений (в отличие от соглашения по форме 870, заключение которого не препятствует повторному аудиту периода, указанного в соглашении)¹⁸⁶.

Можно констатировать, что достижение соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом в США основано на сотрудничестве сторон с целью достижения на основе компромисса взаимовыгодных условий.

По мнению Н. Эндрюса, в Англии самый распространенный способ урегулирования спора или требования - двусторонние переговоры, ведущие к заключению мирового соглашения¹⁸⁷. Он указывает, что переговоры с целью достижения мирового соглашения без участия медиатора могут пользоваться привилегией – «без ущерба для прав». Смысл ее в том, переговоры «без ущерба для прав», приведшие к заключению мирового соглашения, могут быть допущены в качестве доказательства при установлении фактов, связанных с соответствующим соглашением (заключения соглашения и его условий). Ученый справедливо обращает внимание на то, что в некоторых спорах неприемлемо сотрудничество¹⁸⁸.

В России наиболее спорным с теоретической точки зрения является вопрос о возможности «согласования» публичного и частного интересов посредством проведения переговоров между участниками публичных отношений. В научной литературе высказывается мнение о существующей потребности в реализации партнерского принципа взаимоотношений между государством и бизнесом в налоговой сфере, принципа сотрудничества между налогоплательщиком и налоговым органом¹⁸⁹. Например, по мнению О.О. Журавлевой, «для налоговой сферы ключевым является вопрос о возможности

¹⁸⁶ Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. – С.119-121; См. также: Майер Р. Как всегда побеждать в переговорах, не повышая голоса, не теряя хладнокровия, не вступая в «драку»/Пер. с англ. СПб.: «Издательство «ДИЛИА», 2008. – С.301-302.

¹⁸⁷ Эндрюс Н. Система гражданского процесса Англии: судебное разбирательство, медиация и арбитраж / пер. с англ.; под ред. Р.М. Ходыкина; Кэмбриджский ун-т. – М.: Инфотропик Медиа, 2012.- С. 357.

¹⁸⁸ Эндрюс Н. Там же С. 397- 399, 406.

¹⁸⁹ См., например, Цветков И.В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере // Финансы. – 2008. № 8. – С. 38-42; Журавлева О.О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал российского права. – 2013. № 3. – С. 63-71.

совпадения интересов налогоплательщика (налогового агента) и публичного субъекта в лице налоговой администрации и, как следствие, взаимной выгоде такого сотрудничества». Она полагает, что если сотрудничество для налогового органа фактически является обязанностью, то для налогоплательщиков - правом, что и отличает его от классической модели сотрудничества при равенстве субъектов¹⁹⁰.

Представляется, что по рассматриваемой категории дел, «взаимовыгодное сотрудничество» налогоплательщика и налогового органа неприемлемо, также как и рассмотренный выше подход к ведению переговоров в США, основанный на принципе «выиграть-выиграть». В отличие от этого распространенного в других сферах, например, в бизнесе, подхода к ведению переговоров, основанного на компромиссе, достижение «разумного соглашения», а тем более компромисса по рассматриваемой категории дел невозможно. Еще одно отличие состоит в том, что по рассматриваемой категории дел не применим следующий подход: сначала получение принципиального согласия, а потом разработка деталей и проверка каждого факта в отдельности, даже если эти факты кажутся очевидными¹⁹¹. Причина заключается в том, что переговоры с налоговым органом не могут рассматриваться как процесс решения проблемы путем взаимных уступок, т.к. результаты переговоров могут повлиять на налоговые обязательства налогоплательщика перед государством. Поэтому налогоплательщику и налоговому органу необходимо придерживаться жестких позиций, что является необходимым условием, для проведения переговоров по рассматриваемой категории дел.

В этой связи интерес представляет подход к ведению переговоров, основанный на жестких позициях, который может привести либо к соглашению по спорным вопросам «факта», либо к разрыву переговоров, предлагаемый в США, например, Дж. Кэмпом (J. Camp). Он считает вышеприведенный подход,

¹⁹⁰ Журавлева О.О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал российского права. – 2013. № 3. – С. 65-68.

¹⁹¹ Так, например, такой подход характерен для американских бизнесменов. – Кузнецов И.Н. 100 самых эффективных приемов для проведения успешных переговоров/ И.Н. Кузнецов. – Минск: Харвест, 2011. – С. 350;

основанный на принципе «выиграть-выиграть» неприемлемым (применительно ко всем спорам). В отличие от подхода, основанного на принципе «выиграть-выиграть» он предлагает вместо «разумного» (компромиссного) соглашения сосредоточиться на жестких позициях сторон, что, как представляется, является необходимым условием для проведения переговоров по рассматриваемой категории дел. Автор предлагает понимать переговоры как «соглашение между двумя и большим количеством сторон, где каждая из сторон имеет право вето». По его мнению, деловым людям труднее всего осуществлять на практике принцип «просто скажите «нет», т.к. в деловом мире все погружены в основанную на эмоциях атмосферу «выиграть-выиграть». Его подход основывается на решениях, как альтернатива всех подобных подходов к переговорам, основанных на эмоциях. Для его реализации необходимо сосредоточиться на средствах достижения результата, а не на результате, которым нельзя управлять, в отличие от средств¹⁹².

Интерес представляет для практического использования при ведении переговоров и мнение Дж. Росса (G. Ross), который пришел к выводу о том, что вместо компромиссного решения (которое допустимо с его точки зрения при переговорах) лучше предложить иной подход к проблеме. Это будет демонстрировать, что вы опытный переговорщик¹⁹³.

Основываясь на вышеприведенном подходе, возможно вести переговоры по рассматриваемой категории дел, для урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом о фактических обстоятельствах, исходя из жестких позиций сторон. Основная цель переговоров состоит в том, чтобы акцентируя свои позиции на спорных фактических обстоятельствах, достичь такого соглашения об оценке фактических обстоятельств, в котором спорные факты соответствуют существовавшей объективной действительности. При этом налогоплательщик и налоговый орган имеют равные возможности по представлению своих позиций по вопросам факта и обосновывающих их

¹⁹² Кэмп Д. Сначала скажите «нет»: Секреты профессиональных переговорщиков /Пер. с англ. – М.: ООО «Издательство «Добрая книга», 2011. – С. 22-23, 67.

¹⁹³ Росс Дж. Переговоры в стиле Трампа: победа в любой сделке. – Спб.: Питер, 2012.- С. 181.

доказательственных материалов. Сам переговорный процесс может осуществляться в несколько этапов в зависимости от категории дела (сложности, количества эпизодов). На практике могут использоваться различные тактики при проведении переговоров, которые зависят от ситуации и предпочтений стороны.

Можно констатировать, что процесс переговоров в России также как и в США, в Великобритании не формализован, что не характерно для стран континентальной Европы, в тоже время допускается некоторая специфика в зависимости от характера споров. В отсутствии единообразных правил видится преимущество, т.к. при ведении переговоров могут учитываться культурные традиции и другие особенности по желанию сторон.

Налогоплательщику и налоговому органу необходимо сконцентрироваться на средствах достижения результата и при сохранении своей позиции по возможности достичь соглашения об оценке спорных фактических обстоятельств, предложив иной подход, который заключается в обосновании существования спорных фактов в объективной действительности.

Многие разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом обусловлены именно интерпретацией фактов. Как отмечают М. Спэнгл, и М. Айзенхарт, «большинство сложных споров заканчивается «дуэлью» экспертов, которые акцентируют внимание на разных аспектах одной и той же информации»¹⁹⁴. В такой ситуации восприятие фактов также важно, как и сами факты.

В процессе проведения переговоров необходимо правильно выбрать соответствующие факты для исследования. Для этого обсуждаемые в ходе переговоров факты необходимо классифицировать на:

не соответствующие, по мнению стороны, объективной действительности;

соответствующие, по мнению стороны, объективной действительности,

¹⁹⁴ Спэнгл М., Айзенхарт М. Переговоры. Решение проблем в разном контексте/ Пер. с англ. – Х.: Изд-во Гуманитарный центр, 2009. – С. 39.

но не полностью установленные, что может повлиять на их юридическую квалификацию;

факты, которые не вызывают разногласий у сторон.

Данная классификация необходима, так как с этими фактами проводится различная работа, например, для проверки и уточнения фактов могут привлекаться дополнительные доказательства.

Таким образом, налогоплательщику и налоговому органу необходимо предложить свой подход к проблеме и сосредоточиться на обсуждении фактов, подтвердить, что именно предлагаемый ею подход соответствует объективной действительности.

Из опыта проведения переговоров в США следует, что традиционно используется прием, согласно которому, чтобы добиться преимущества, участники переговоров утаивали информацию или сообщали ее не полностью и относились к другим участникам переговоров как к конкурентам¹⁹⁵.

Для достижения результата при переговорах по рассматриваемой категории дел участникам необходимо информировать друг друга о своих позициях и имеющихся у них доказательствах. Утаивание информации будет давать стороне преимущества до тех пор, пока суды будут принимать у налогоплательщиков и налоговых органов доказательства, не рассмотренные в административном порядке, на что указывалось в параграфе 2 главы 3. В настоящее время этот подход в судебной практике претерпевает изменения, следовательно, непринятие судом доказательств, ранее не исследованных налоговым органом в досудебном порядке, будет стимулировать стороны к переговорам по рассматриваемой категории дел.

Судебная практика свидетельствует о возможности урегулирования разногласий по спорным фактическим обстоятельствам по конкретным делам. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 14.02.2013 по делу № А03-1222/2012 суд указал, что основанием для принятия решений налогового органа в оспариваемой части послужил вывод о том, что в

¹⁹⁵ Спэнгл М., Айзенхарт М. Там же. С. 29.

представленных обществом первичных документах по финансово-хозяйственным операциям содержатся недостоверные и противоречивые сведения. Судами было установлено, что факт совершения данных операций подтверждается договорами поставки, счетами-фактурами, товарными накладными, платежными поручениями; данные операции учтены в бухгалтерском и налоговом учете, имеющиеся первичные бухгалтерские документы подтверждают право на вычеты НДС; факт поставки товара и его оплаты обществом, в том числе НДС, подтверждается материалами дела и не оспаривается налоговым органом. Суд кассационной инстанции признал, что необходимой совокупности бесспорных доказательств отсутствия реальных хозяйственных операций и намерения общества получить необоснованную налоговую выгоду налоговым органом не представлено, как и доказательств того, что товар поступил от других контрагентов либо общество самостоятельно произвело указанную в договорах сельхозпродукцию. При этом само по себе представление в обоснование налогового вычета счетов-фактур, не содержащих сведений о единице измерения, количестве, цене (тарифе), стоимости товаров без НДС, условия о предоплате, еще не свидетельствует об отсутствии реальности хозяйственных операций¹⁹⁶.

Как следует из приведенного примера, предметом исследования судов являлись фактические обстоятельства, установленные в связи с налоговой проверкой, а не вопросы различного толкования норм налогового законодательства. По приведенному делу спорными являлись факты, свидетельствующие о реальности хозяйственных операций, которые были известны сторонам, но получили различную оценку налоговым органом и налогоплательщиком. Было затрачено более года на урегулирование разногласий налогоплательщика и налогового органа по имеющемуся доказательственному материалу. Проведение переговоров по данным делам между налогоплательщиком и налоговым органом могло способствовать

¹⁹⁶ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.02.2013 г. по делу № А03-1222/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

установлению тех фактов, которые имели место в хозяйственной жизни налогоплательщика, т.е. объективной истины по делу.

Необходимо рассмотреть такой традиционный элемент переговоров как соглашение. По исследуемой категории дел налогоплательщик и налоговый орган вправе вступить в переговоры для урегулирования разногласий и оформить их результаты соглашением (статья 70 АПК РФ). Конечно, это не исключает того, что налогоплательщиком и налоговым органом в результате урегулирования разногласий может быть заключено также соглашение по правилам, установленным в главе 15 АПК РФ¹⁹⁷.

С целью снижения объема доказательственного материала, подлежащего оценке судом, предлагается акцент на гармоничном взаимодействии переговоров и судебного разбирательства, основной целью которого является достижение по результатам переговоров о спорных фактических обстоятельствах соглашения об оценке фактических обстоятельств.

Впервые возможность достижения сторонами соглашения об оценке обстоятельств предусмотрена в статье 70 АПК РФ 2002 г. В ранее действовавшем АПК РФ 1995 г. и ныне действующем ГПК РФ 2002 г. аналогичная норма отсутствует. В соответствии с положениями статьи 70 «Объяснения лиц, участвующих в деле» ранее действовавшего АПК 1995 г. допускалось признание лицом, участвующим в деле, фактов, на которых другое лицо основывает свои требования или возражения (часть 2 статьи 70), рассматриваемое в процессуальной науке как разновидность объяснений. Признанный факт арбитражный суд мог считать установленным, если у него нет сомнений в том, что признание соответствует обстоятельствам дела и не совершено под влиянием обмана, насилия, угрозы, заблуждения или с целью сокрытия истины (часть 3 статьи 70 АПК РФ 1995 г.).

В действующем АПК РФ не нашло закрепление положение о том, что признанный сторонами факт суд может считать установленным, если у него нет

¹⁹⁷ Например, Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.06.2012 г. № 16370/11 было утверждено такое соглашение // СПС Консультант плюс: судебная практика.

сомнений в том, что признание соответствует обстоятельствам дела. Суд не проверяет соответствие признанного факта обстоятельствам дела при принятии соглашения, заключенного сторонами в порядке статьи 70 АПК РФ.

Статья 70 АПК РФ помимо соглашения о признании обстоятельств по делу допускает также достижение сторонами соглашения в оценке обстоятельств в целом или в отдельных частях. В тоже время в Концепции единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (далее – Концепция) речь идет только о соглашении о признании обстоятельств. В пункте 6.8 Концепции отмечается, что соглашение сторон о признании обстоятельств по делу позволяет исключить необходимость доказывания таких обстоятельств, наличие статьи о соглашении относительно признания фактов по делу практически является логичным ввиду наличия объяснения сторон как средства доказывания¹⁹⁸.

Для сравнения можно обратиться к положениям недавно принятого Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации (КАС РФ)¹⁹⁹, который предусматривает по административным делам достижение соглашения по обстоятельствам. Согласно пунктам 1-2 статьи 65 КАС РФ обстоятельства, которые признаны сторонами в результате достигнутого ими в судебном заседании или вне судебного заседания соглашения, а также обстоятельства, которые признаны стороной и на которых другая сторона основывает свои требования или возражения, принимаются судом в качестве фактов, не требующих дальнейшего доказывания. Достигнутое сторонами соглашение по обстоятельствам удостоверяется их заявлениями в письменной форме.

Вопрос о значении для доказывания в арбитражном суде соглашения об оценке фактических обстоятельств в процессуальной литературе не исследован. В современной процессуальной литературе соглашение предусмотренное

¹⁹⁸ Одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014 г. № 124(1). Документ опубликован не был // СПС Консультант плюс.

¹⁹⁹ СЗ РФ. - 09.03.2015 г. № 10. Ст. 1391.

статьей 70 АПК РФ 2002 г. рассматривается авторами наряду с положительным признанием стороной фактов как «соглашение о фактических обстоятельствах дела»²⁰⁰, «соглашение сторон по обстоятельствам дела»²⁰¹. В этой связи следует отметить, что из анализа судебно-арбитражной практики следует, что по налоговым спорам заключение сторонами соглашений о признании фактов не получило широкого распространения.

Представляется, что по данной категории дел существенное значение для судебного доказывания имеет заключение соглашения об оценке фактических обстоятельств. При его заключении положения статьи 70 АПК РФ должны применяться с учетом особенностей налоговых дел (нет равенства субъектов материального права), и того, что по делам из публичных правоотношений принцип диспозитивности в арбитражном процессе не может быть полностью реализован.

Соглашение об оценке фактических обстоятельств является распорядительным действием совершивших его сторон, допускаемым в соответствии с принципом диспозитивности в арбитражном процессе. Представляется, что соглашение об оценке фактов не может рассматриваться как результат компромисса между налоговым органом и налогоплательщиком, как результат урегулирования разногласий по вопросам факта путем взаимных уступок, так как может повлиять на налоговые обязательства налогоплательщика перед государством.

Налогоплательщику и налоговому органу, основываясь на доказательственном материале, необходимо подтвердить, что предлагаемый ими подход к спорным вопросам факта соответствует объективной действительности. Достижение соглашения возможно при отсутствии спора относительно содержания обосновывающих спорные факты доказательственных материалов в виде определения налогоплательщиком и

²⁰⁰ См., например: Медведев И.Г. Письменные доказательства в частном праве России и Франции. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2004. – С. 102.

²⁰¹ См., например: Шеменова О.Н. Признания и соглашения по обстоятельствам дела в гражданском судопроизводстве. – М.: Инфотропик Медиа, 2013.// СПС Консультант плюс.

налоговым органом того, какие фактические обстоятельства соответствуют объективной действительности, то есть как вывод из их оценки.

Предметом соглашения об оценке фактических обстоятельств могут быть факты хозяйственной жизни налогоплательщика, установленные в решении налогового органа в связи с налоговой проверкой, связи, существующие между этими фактами, а по делам об обоснованности налоговой выгоды еще и характер этой связи (речь идет о разграничении причинно-следственной связи и связи искомого факта с условиями его возникновения, например, причин и условий возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды), имеющие значение для правильного рассмотрения и разрешения дела.

Рассмотрим некоторые примеры из судебно-арбитражной практики, в которых налогоплательщик и налоговый орган при рассмотрении дела в суде, основываясь на доказательственном материале, признали некоторые спорные факты. Так, из Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2012 по делу № А74-699/2012 следует, что налогоплательщик и налоговый орган заключили соглашение, в котором отразили, что в декабре 2009 года стоимость единицы добытого полезного ископаемого (золото) составляла 1053 рубля 37 копеек. Суд кассационной инстанции посчитал, что суд первой инстанции правомерно принял названное соглашение и, руководствуясь частью 2 статьи 70 АПК РФ, рассмотрел дело с учетом этого обстоятельства²⁰².

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.06.2013 по делу № А78-7230/2012 суд кассационной инстанции указал, что показатели затрат, необходимых для участия в расчете стоимости единицы добытого полезного ископаемого спорных периодов, использованные налоговым органом при проверке, в ходе судебного разбирательства согласованы сторонами, и отражены в соответствующих приложениях №№ 4, 5, 6 к соглашению по фактическим обстоятельствам дела от 09.10.2012г., в связи с чем правомерно

²⁰² Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2012 г. по делу № А74-699/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

были приняты судом первой инстанции по правилам статьи 70 АПК РФ²⁰³.

Из приведенных примеров следует, что предметом соглашения выступили факты, свидетельствующие о стоимости единицы полезного ископаемого.

Например, в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 27.02.2013 по делу № А32-14983/2010 отмечается, что в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля проведена почерковедческая экспертиза, которая установила, что изображение подписей от имени А., расположенных в счетах-фактурах от 12.10.2005 № 1186, от 01.11.2005 № 1268, от 01.11.2005 № 1277, от 01.11.2005 № 1278, от 01.12.2005 № 1271, № 1425, от 04.01.2006 № 3, от 01.02.2006 № 71, от 01.03.2006 № 167, от 01.04.2006 № 184, от 03.04.2006 № 197, от 02.05.2006 № 255, от 01.06.2006 № 337, № 312, от 01.07.2006 № 365, от 03.07.2006 № 371, от 01.08.2006 № 345, от 01.08.2006 № 346, от 01.08.2006 № 347, от 01.08.2006 № 357, от 02.10.2006 № 689, от 04.01.2006 № 5, выполнены не А., а другим лицом.

Представители налогового органа и Общества при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции 18.05.2011 года, в порядке статьи 70 АПК РФ достигли соглашения, что в дополнительном пояснении налоговой инспекции к апелляционной жалобе: пункта 1 вместо счет-фактуры от 04.01.2006 № 5 следует указать счет-фактуру от 05.01.2006 № 14 сумма НДС та же 84 362,8 руб.; пункта 8 счет-фактура от 01.11.2005 № 1268 сумма НДС 72 055,92 руб. При этом сумма итога за февраль 2006 года не изменилась и составляет 346 786,37 руб. НДС. Счет-фактура от 01.06.2006 № 338 сумма НДС 74 842,11 руб. ошибочно указана в экспертном заключении как счет-фактура от 01.06.2006 № 337, поскольку экспертом указаны ссылки на два счета-фактуры от 01.06.2006 № 337, в то время как следовало указать счет-фактура от 01.06.2006 № 337 НДС 76 147,96 руб. и от 01.06.2006 № 338 НДС 74 842,11 руб. Сумма НДС в итоге не изменилась и составила 1 775 279,42 руб. Из указанной

²⁰³ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.06.2013 г. по делу № А78-7230/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

суммы с учетом данных налоговых деклараций по НДС за соответствующие периоды, налоговым органом в оспариваемом решении доначислено НДС в сумме 1 537 460,92 руб., начислено пени по НДС - 665 872,66 руб. и отказано в возмещении НДС - 237 818,64 руб.²⁰⁴.

Таким образом, налогоплательщик и налоговый орган при рассмотрении дела в суде, основываясь на доказательственном материале, признали факты, свидетельствующие о том, какие счета-фактуры подписаны не А. В тоже время, в соглашении подчеркивается, что его заключение не повлияло на сумму доначисленного налоговым органом НДС на основании оспариваемого налогоплательщиком решения по результатам проверки.

Переговоры как способ урегулирования разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом, позволяют снять разногласия по вопросам факта, которые могут быть разрешены без использования компетенции суда, а принятие судом соглашения об оценке фактических обстоятельств освобождает «сторону», обязанную их доказать, от необходимости доказывания таких обстоятельств (часть 3 статьи 70 АПК РФ).

Согласно части 4 статьи 70 АПК РФ арбитражный суд не принимает признание стороной обстоятельств, если располагает доказательствами, дающими основание полагать, что признание такой стороной указанных обстоятельств совершено в целях сокрытия определенных фактов или под влиянием обмана, насилия, угрозы, заблуждения, на что арбитражным судом указывается в протоколе судебного заседания. В этом случае данные обстоятельства подлежат доказыванию на общих основаниях.

Частью 5 статьи 70 АПК РФ предусмотрено, что обстоятельства, признанные и удостоверенные сторонами в порядке, установленном настоящей статьей, в случае их принятия арбитражным судом не проверяются им в ходе дальнейшего производства по делу.

Таким образом, в случае принятия такого соглашения судом

²⁰⁴ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.02.2013 г. по делу № А32-14983/2010 // СПС Консультант плюс: судебная практика.

установленные соглашением по делу фактические обстоятельства в целом или в их отдельных частях, основанные на оценке материалов налоговой проверки и иных доказательственных материалов на основании положений статей 69, 70 АПК РФ при рассмотрении и разрешении дела судом не исследуются и не оцениваются. Представляется, что заключение по данным делам соглашений в порядке, предусмотренном статьей 70 АПК РФ, позволит снизить объем доказательственного материала, подлежащего оценке арбитражным судом по делам исследуемой категории.

В этой связи интерес представляет процесс установления фактов в гражданском процессе США. Например, С.Л. Будылиным отмечается, что на момент предъявления иска у истца может не быть вообще никаких доказательств в отношении фактов дела. Но, разумеется, в исковом заявлении он должен заявить о тех обстоятельствах, на которых иск основан. В своем отзыве ответчик может признать эти факты или часть из них. Если их достаточно для разрешения спора по существу, судья может уже на этой стадии процесса вынести решение на основании неоспоренных фактов (*summary judgment*), т.е. без проведения судебного заседания для оценки доказательств (*trial*) – *Federal Rules of Civil Procedure. Rule 56*. Если же неоспоренных фактов для решения недостаточно, начинается очень важная стадия раскрытия доказательств (*discovery*), в ходе которой стороны могут получить друг от друга и третьих лиц устные показания под присягой (*deposition*), письменные ответы на вопросы (*interrogatory*), копии различных документов и т.д. Для США характерны необычайно широкие возможности сторон гражданского процесса по принудительному получению доказательств друг от друга²⁰⁵.

Можно констатировать, что в гражданском процессе США, как и в России существует институт признания фактов, в некоторых случаях в США даже возможно разрешить спор без проведения судебного заседания для оценки доказательств.

²⁰⁵ Будылин С.Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. № 3.// СПС Консультант плюс.

Таким образом, налогоплательщик и налоговый орган вправе заключить соглашение об оценке фактических обстоятельств, согласованных ими в порядке статьи 70 АПК РФ. Как уже отмечалось, признанные сторонами в результате достигнутого между ними соглашения об их оценке факты принимаются арбитражным судом в качестве фактов, не требующих дальнейшего доказывания по делу. Значение соглашения об оценке фактических обстоятельств для судебного доказывания состоит в том, что его достижение «сторонами» способствует снижению объема доказательственного материала, подлежащего оценке судом согласно положениям статьи 71 АПК РФ.

Представляется, что развитие переговорно-примирительных процедур повысит процент заключения по данным делам соглашений в порядке, предусмотренном статьей 70 АПК РФ. В целом по России необходим мониторинг количества соглашений об оценке фактических обстоятельств по исследуемой категории дел. Арбитражными судами Российской Федерации в настоящее время не публикуются такие статистические данные.

Заключение

По делам рассматриваемой категории цель судебного доказывания, источники предмета доказывания, круг фактов, входящих в предмет доказывания и особенности различных видов доказательств, предопределены характером деятельности налоговых органов как органов исполнительной власти и нормами материального права, содержащимися в налоговом законодательстве Российской Федерации.

Предпринятый анализ арбитражного процессуального и налогового законодательства Российской Федерации показал, что юридические факты устанавливаются налоговым органом в досудебном порядке (при рассмотрении материалов налоговой проверки).

Процессу установления налоговым органом юридических фактов

присуще состязательное начало и начало непосредственности.

Состязательное начало проявляется в равных процессуальных возможностях налогового органа и налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки (до вынесения решения налоговым органом), т.е. налогоплательщик и налоговый орган имеют равные возможности по представлению и доказыванию своих позиций по спорным фактическим обстоятельствам и по обосновывающим их доказательственным материалам.

Непосредственность выражается в частности, в обязанности провести рассмотрение материалов налоговой проверки одним и тем же должностным лицом с начала и до окончания рассмотрения материалов данной проверки. При выбытии должностного лица из процесса рассмотрения материалов налоговой проверки и замене его другим должностным лицом рассмотрение материалов проверки начинается с самого начала.

Разногласия по спорным фактическим обстоятельствам могут возникнуть между налогоплательщиком и налоговым органом сразу же после составления акта проверки. Разногласия по их правовой оценке могут возникнуть только с момента принятия налоговым органом решения по результатам проверки, так как именно в нем содержится оценка деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налогового органа.

Сделан вывод о том, что досудебный порядок урегулирования разногласий налогоплательщика и налогового органа состоит из двух стадий: стадии рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки и стадии рассмотрения апелляционной жалобы или жалобы на это решение вышестоящим налоговым органом. Стадия рассмотрения налоговым органом материалов налоговой проверки до вынесения решения по результатам налоговой проверки является обязательной.

Доказывание при урегулировании разногласий между налогоплательщиком и налоговым органом в досудебном порядке всегда предшествует судебному рассмотрению и разрешению дела.

Под доказательством по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, в работе понимаются облеченные в особую процессуальную форму сведения о фактах объективной действительности, о связях, существующих между фактами и о характере этой связи, на основании которых суд устанавливает обстоятельства, необходимые для рассмотрения и разрешения дела, как в досудебной стадии, так и в арбитражном суде.

Потребность в углубленном изучении связей, существующих между фактами, возникла в связи с тем, что в состав предмета доказывания целесообразно включать факты, именуемые фактами-условиями, которые в процессуальной литературе рассматриваются как факты, не имеющие отношения к делу, но исследуемые судом в силу профилактической и воспитательной задач правосудия. Подобные факты, включенные в предмет доказывания, способствуют формированию обоснованных выводов суда по рассматриваемому спору.

По делам рассматриваемой категории происходит вытеснение письменных доказательств, существующих в традиционной письменной форме, электронными доказательствами. По иным категориям дел, по-прежнему преимущественно используются документы, существующие в традиционной письменной форме на бумажном носителе. В Англии к письменным доказательствам относятся документы, в том числе и электронные документы различных форматов. Согласно Правилам гражданского судопроизводства 1998г. (Civil Procedure Rules) понятие «документ» охватывает все возможности, в пределах которых информация записана (Правило 31.4).

Электронный документ не является производным доказательством (если применять к нему традиционное представление о производных доказательствах, то это производное доказательство), а определяется как первоначальное письменное доказательство. Привычного материального носителя (бумага, дерево, камень и др.), который свойственен письменным доказательствам здесь нет. Распечатки на бумаге с этого документа являются его копиями. В том случае, когда информация, содержащаяся в обычном

письменном документе, превращается в электронный документ (например, в документ в формате *pdf), то в этом случае первоначальным является обычное письменное доказательство, а документ в ином формате – производное доказательство.

Рассмотрен опыт США, где в налоговых процессах доказательственным правом допускается использование доказательств в виде обобщенных письменных или свидетельских показаний, а также таблиц и расчетов. В России в связи с проведением налоговой проверки формируется объемный доказательственный материал, требующий у суда длительного восприятия. В результате его обобщения в акте налоговой проверки изменяется форма документов собранных в ходе налоговой проверки, так как часть документа, которая содержит сведения о фактах, с указанием всех реквизитов документа переносится в новое письменное доказательство производного характера. Из анализа положений пункта 3 статьи 100 НК РФ следует, что в акте проверки указываются в обобщенном виде и процедурные факты, имеющие значение для дела. Существенно, что при составлении акта налоговой проверки используются первоначальные письменные доказательства: документы, представленные самим проверяемым лицом в ходе налоговой проверки (подпункт 6 пункта 3 статьи 100 НК РФ), документы, собранные налоговым органом с помощью мероприятий налогового контроля, перечень которых обязательно указывается в акте проверки (подпункт 11 пункта 3 статьи 100 НК РФ), а также документы, вынесенные налоговым органом по процедурным вопросам.

Таким образом, акт налоговой проверки как документ, полученный посредством других доказательств, представляет собой производное доказательство.

Показания свидетелей по спорным вопросам факта имеют существенное значение при доказывании по делам рассматриваемой категории. Свидетель сообщает суду сведения о спорных фактах, установленных налоговым органом в досудебном порядке в связи с налоговой проверкой. Особенность

доказательственной информации в показаниях свидетелей по делам рассматриваемой категории состоит в том, что ее содержательную сторону составляют спорные факты хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющие юридическое значение. Свидетель становится обладателем сведений об этих фактах в результате сознательного участия в хозяйственной жизни налогоплательщика и его контрагентов. В тоже время свидетель юридически незаинтересованное лицо.

Особенность объяснений налогоплательщика и налогового органа по делам рассматриваемой категории состоит в том, что объяснения используются для уяснения сути представленных налогоплательщиком и налоговым органом письменных доказательств по делу. Как правило, дела данной категории многоэпизодные с расчетной составляющей, для них характерно наличие большого объема письменных доказательств. В объяснениях излагаются сведения о фактах, которые налогоплательщик или налоговый орган воспринимали непосредственно в связи с налоговой проверкой. Объяснения могут выступать в качестве производного доказательства, когда, например, объяснения представляются относительно утраченного документа.

Представляется, что цель судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, должна определяться в соответствии с целями судебного производства по делам, возникающим из публичных правоотношений, состоящими в судебном контроле законностью ненормативных правовых актов налоговых органов и обеспечении публичного порядка в отношениях налогоплательщиков с налоговыми органами. В этом проявляется особенность судебного доказывания по делам рассматриваемой категории.

Цель судебного доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, состоит в проверке судом фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение, установленных в

мотивированном решении налогового органа по результатам налоговой проверки на соответствие их объективной действительности.

Особенность доказывания по исследуемым делам состоит в том, что роль суда в доказывании по делу в АПК РФ в условиях состязательности налогоплательщика и налогового органа определяется иначе, чем в исковом производстве. Предоставленное арбитражному суду законом право по собственной инициативе истребовать доказательства применительно к решениям налоговых органов по результатам проверки, может быть использовано только для оценки правильности установления фактов, содержащихся в решении налогового органа. Предметом исследования судом по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, вынесенных по результатам налоговых проверок, являются содержащиеся в решении налогового органа факты, свидетельствующие о налоговом нарушении, а также факты, изложенные налогоплательщиком в его возражениях против позиции налогового органа.

Предметом доказывания является совокупность спорных юридических фактов, имеющих значение для правильного разрешения дела. Традиционно в процессуальной науке считается, что предмет доказывания имеет два источника: основание заявления и возражение против него; гипотезу и диспозицию нормы или ряда норм материального права, подлежащих применению. По рассматриваемой категории дел спорные факты содержатся в оспариваемом налогоплательщиком решении налогового органа, вынесенном по результатам проверки и в материалах проверки. Определено, что материалы проверки состоят из материалов, собранных при проведении налоговой проверки с помощью мероприятий налогового контроля, они также включают акт проверки, материалы, представленные налогоплательщиком с возражениями на акт и материалы, собранные с помощью дополнительных мероприятий налогового контроля. Это имеет существенное значение для судебного доказывания, так как на предмет доказывания по делу влияет то, какие спорные факты содержатся не только в решении налогового органа, но и

в самих материалах проверки. Таким образом, сделан вывод о том, что предмет доказывания имеет еще один источник формирования - основание решения налогового органа, вынесенного по результатам проверки.

Отсутствие в решении налогового органа, вынесенного по результатам проверки, указаний на установленные фактические обстоятельства, существенное расхождение между установленными в решении налогового органа фактическими обстоятельствами и фактами, содержащимися в материалах проверки, означает не установление налоговым органом имеющих значение для дела фактических обстоятельств, и может влечь в последующем признание судом недействительным решения налогового органа.

Представляется, что достижение цели доказывания по рассматриваемой категории дел требует включения в предмет доказывания по делу фактов, имеющих материально-правовое значение, доказательственных фактов, а в некоторых случаях фактов-условий, процессуальных фактов и др.

Среди фактов, имеющих материально-правовое значение, следует особо выделить процедурные факты (процедурные факты-основания проведения налоговой проверки; процедурные факты, свидетельствующие о предмете налоговой проверки, о сроке налоговой проверки, о допущенных налоговым органом существенных нарушениях процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки). Такое деление обусловлено тем, что различные группы фактов, имеющих материально-правовое значение, имеют различное юридическое значение. Например, допущенные налоговым органом существенные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки служат самостоятельным основанием для отмены решения налогового органа по результатам налоговой проверки вышестоящим налоговым органом или судом (пункт 14 статьи 101 НК РФ).

Для разрешения спора о наличии или отсутствии налоговой выгоды целесообразно включать в предмет доказывания факты, именуемые фактами-условиями, которые в процессуальной литературе рассматриваются как факты, не имеющие отношения к делу, но исследуемые судом в силу

профилактической и воспитательной задач правосудия. Подобные факты, включенные в предмет доказывания, способствуют формированию обоснованных выводов суда по рассматриваемому спору.

Сделан вывод о том, что отнесение процессуальных фактов к предмету доказывания обусловлено возложением арбитражным процессуальным законодательством в ряде случаев на суд обязанности установить эти факты. В предмет доказывания по делам об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов могут включаться лишь те процессуальные факты, которые подлежат обязательному установлению судом.

Применение такой примирительной процедуры как переговоры вместо судебного разбирательства или в дополнение к нему является тенденцией общемирового масштаба (Великобритания, США, Канада, Германия, Австрия, Франция и др.), направленной на устное, непосредственное взаимодействие сторон для урегулирования существующих между ними разногласий.

Определено, что и по делам рассматриваемой категории допускается такой способ урегулирования разногласий как переговоры. Предлагаются рекомендации по ведению переговоров между налогоплательщиком и налоговым органом, учитывающие особенности дел рассматриваемой категории. В отличие от распространенного в других сферах, например, в бизнесе, подхода к ведению переговоров, основанного на компромиссе, достижение «разумного соглашения», а тем более компромисса по рассматриваемой категории дел невозможно. Еще одно отличие заключается в том, что не допускается вначале получение принципиального согласия другой стороны, а потом проверка в отдельности каждого факта хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющего юридическое значение, на соответствие его объективной действительности. Причина в том, что результаты переговоров могут повлиять на налоговые обязательства налогоплательщика перед государством. Поэтому предлагается сосредоточиться на жестких позициях сторон, что признается необходимым условием, для проведения переговоров по рассматриваемой категории дел. Необходимо сосредоточиться на средствах

достижения результата, а не на самом результате. Допустимо предложить иной подход к проблеме и при помощи имеющегося доказательственного материала подтвердить, что именно предлагаемый подход соответствует объективной действительности. Предлагаемый подход к ведению переговоров между налогоплательщиком и налоговым органом, учитывает исследовательский опыт США в этой области.

Достигнутое соглашение об оценке фактических обстоятельств в порядке статьи 70 АПК РФ по поводу того, какие факты соответствуют объективной действительности, рассматривается как вывод из оценки имеющихся доказательств. Значение соглашения об оценке фактических обстоятельств для судебного доказывания состоит в том, что его достижение сторонами способствует снижению объема доказательственного материала, подлежащего оценке судом согласно положениям статьи 71 АПК РФ.

Список использованной литературы

Нормативные акты и концепция законодательства

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) с учетом поправок, внесенных в нее Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. - 26.01.2009 г. № 4. Ст. 445;
2. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 г. // СЗ РФ. - 09.03.2015 г. № 10. Ст. 1391;
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ // СЗ РФ. - 29.07.2002 г. № 30. Ст. 3012;
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ //СЗ РФ. - 03.08.1998 г. № 31.Ст. 3824;

5. Федеральный закон от 02.07.2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. - 08.07.2013 г. № 27. Ст. 3445;
6. Федеральный закон от 22.11.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СЗ РФ. – 12.12.2011 г. № 50. Ст. 7344;
7. Федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // СЗ РФ. - 31.07.2006 г. № 31 (1 ч.). Ст. 3436;
8. Федеральный закон от 27.07.2006г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» // СЗ РФ. – 31.07.2006 г. № 31 (1 ч.). Ст. 3448;
9. Концепция единого Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации. Одобрена решением Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству ГД ФС РФ от 08.12.2014 г. № 124(1). Документ опубликован не был // СПС Консультант плюс;

Монографии, учебники, учебные пособия

10. Абова Т.Е. Арбитражный процесс в СССР (понятие, основные принципы). Академия наук СССР. Ин-т государства и права /Отв. ред. А.А. Мельников. – М.: Наука, 1985. – 141с.;
11. Алексеев С.С. Теория права. – М.: Издательство БЕК, 1995. – 320с.;
12. Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II. - М.: Юрид. лит., 1982. – 360с.;
13. Арбитражный процесс: учебно-практическое пособие / Э.М. Мурадян. – М. 2004. –170с.;
14. Арбитражный процесс: Учебник для студентов юридических вузов и факультетов /Т.К. Андреева, Е.А. Борисова, С.А. Иванова и др.; под ред. М.К. Треушников. - 3-е изд., испр. и доп. - М.: ОАО «ИД «Городец», 2007.– 672с.;

15. Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. - М.: Волтерс Клувер, 2007. - 152с.;
16. Боннер А.Т. Проблемы установления истины в гражданском процессе: монография. - СПб.: Университетский издательский консорциум «Юридическая книга», 2009. // СПС Консультант плюс;
17. Боннер А.Т. Традиционные и нетрадиционные средства доказывания в гражданском и арбитражном процессе: монография. – М.: Проспект, 2014. – 616с.;
18. Борисов А.Н. Споры с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов в новых условиях налогового администрирования. Практические рекомендации /А.Н. Борисов. – М.: Юстицинформ, 2011. – 440с.;
19. Гражданский процесс. Изд. 2-ое, перераб. и доп. / Под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечота. - М.: «ПРОСПЕКТ», 1999. – 472с.;
20. Гражданский процесс. Учебник для вузов. /Отв. ред. проф. К.И. Комиссаров и проф. Ю.К. Осипов. Изд. 2-ое, перераб. и доп. – М.: Издательство БЕК, 1996. – 520с.;
21. Гражданский процесс: Учебник /Под ред. М.С. Шакарян. – М.: Юрид. лит., 1993. – 560с.;
22. Гурвич М.А. Лекции по советскому гражданскому процессу: пособие для студентов заочников /Под ред. В.Н. Бельдюгина. – М.: Тип. «Красная звезда», 1950. – 194с.;
23. Жилин Г.А. Правосудие по гражданским делам: актуальные вопросы: монография. – М.: Проспект, 2010. – 576с.;
24. Клейнман А.Ф. Новейшие течения в советской науке гражданского процессуального права (Очерки по истории). – М.: Изд.-во Московского университета, 1967. – 117с.;
25. Клейнман А.Ф., Газиянц Л.И., Рябова Е.В. Советский гражданский процесс. Учебник для средних юридических школ. Отв. ред. А.Ф. Клейнман. – М.: Юридическая литература, 1963. – 228с.;

26. Клейнман А.Ф. Основные вопросы теории доказательств в советском гражданском процессе. – М., Л.: Изд-во Акад. наук СССР, 1950. – 70с.;
27. Коваленко А.Г. Институт доказывания в гражданском и арбитражном судопроизводстве. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2004. – 256с.;
28. Коломыцев В.И. Письменные доказательства по гражданским делам. – М.: Юрид. лит., 1978. – 104с.;
29. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. /Под ред. В.Ф. Яковлева, М.К. Юкова. - М.: ОАО «ИД «Городец», - 2005. – 976с.;
30. Кузнецов И.Н. 100 самых эффективных приемов для проведения успешных переговоров /И.Н. Кузнецов. – Минск: Харвест, 2011. – 640с.;
31. Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. Минск: Издательство БГУ им. В.И. Ленина, 1969. – 204с.;
32. Курылев С.В. Объяснения сторон как доказательство в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1956 – 183с.;
33. Кэмп Д. Сначала скажите «нет»: Секреты профессиональных переговорщиков /Джим Кэмп; пер. с англ. – М.: ООО «Издательство «Добрая книга», 2011. –272с.;
34. Майер Р. Как всегда побеждать в переговорах, не повышая голоса, не теряя хладнокровия, не вступая в «драку» /Пер. с англ. Спб.: «Издательство «ДИЛЯ», 2008. – 384с.;
35. Медведев И.Г. Письменные доказательства в частном праве России и Франции. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2004. – 407с.;
36. Молчанов В.В. Собираание доказательств в гражданском процессе. – М.: Изд-во МГУ, 1991. – 96с.;
37. Муральян Э.М. Истина как проблема судебного права. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 312с.;
38. Нагорная Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде /Э.Н. Нагорная. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юстицинформ, 2012. – 528с.;

39. Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. – М.: Изд-во НОРМА (Изд. группа НОРМА-ИНФРА М), 2000. – 288с.;
40. Росс Дж. Переговоры в стиле Трампа: победа в любой сделке. – Спб.: Питер, 2012. – 368с.;
41. Особенности рассмотрения дел в арбитражном процессе: Практическое пособие /Отв. ред. А.А. Арифалин и И.В. Решетникова. – М.: Норма, 2006. – 560с.;
42. Пучинский В.К. Гражданский процесс зарубежных стран /Под ред. В.В. Безбаха. М.: Зерцало, 2008. – 520с.;
43. Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе. М., 1961. - 47с.;
44. Советский гражданский процесс. Учебник. Изд. 2-е, исправ. и доп. Под ред. М.А. Гурвича. – М.: «Высш. Школа», 1975. – 399с.;
45. Спэнгл М., Айзенхарт М. Переговоры. Решение проблем в разном контексте /Пер. с англ. – Харьков: Изд-во Гуманитарный центр, 2009. – 592с.;
46. Треушников М.К. Судебные доказательства. - М.: Издательство «Городец», 1999. – 288с.;
47. Треушников М.К. Доказательства и доказывание в советском гражданском процессе. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1982. –160с.;
48. Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань: Изд-во Казанского университета, 1976. – 206с.;
49. Фишер Р. Переговоры без поражения: Гарвардский метод /Роджер Фишер, Вильям Юри, Брюс Паттон; [пер. с англ. Т. Новиковой]. – М.: Эксмо, 2010. – 288с.;
50. Чулкова Л.А., Ковалевская Д.Е. Налоговая выгода: практика применения налоговыми органами и судами. – М.: Налоговый вестник, 2011. – 288с.;
51. Шеменева О.Н. Признания и соглашения по обстоятельствам дела в гражданском судопроизводстве. – М.: Инфотропик Медиа, 2013.// СПС Консультант плюс;

52. Штутин Я.Л. Предмет доказывания в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1963. – 187с.;
53. Эндрюс Н. Система гражданского процесса Англии: судебное разбирательство, медиация и арбитраж /Нил Эндрюс; пер. с англ.; под ред. Р.М. Ходыкина; Кэмбриджский ун-т. – М.: Инфотропик Медиа, 2012.– 544с.;
54. Юдельсон К.С. Проблема доказывания в советском гражданском процессе. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1951. – 296с.;
55. Юри У. Как преодолеть НЕТ: переговоры в трудных ситуациях /Уильям Юри; [пер. с англ. Ю. Гольдберга]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2012. – 192с.;
56. Ярков В.В. Юридические факты в цивилистическом процессе /В.В. Ярков. – М.: Инфотропик Медиа, 2012. – 608с.;

Словари

57. Краткий философский словарь /А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев [и др.]; под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: РГ-Пресс, 2010. – 496с.;
58. Словарь иностранных слов.- 15-е изд., испр. – М.: Рус.яз., 1988. – 608с.;
59. Философский словарь /Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. - 445с.;

Диссертации и авторефераты диссертаций

60. Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 2007. – 34с.;
61. Баулин О.В. Бремя доказывания при разбирательстве гражданских дел: Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2005. – 394с.;
62. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. – 160с.;
63. Веденеев Е.Ю. Доказывание в арбитражном процессе Российской Федерации: проблемы теории и практики (на примере доказывания в спорах по имущественному страхованию): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. -180с.;

64. Лилуашвили Т.А. Предмет доказывания и распределение бремени доказывания между сторонами в советском гражданском процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1961. – 20с.;
65. Лукьянова И.Н. Доказательства в арбитражном процессе: Дис....канд. юрид. наук. М., 2003. – 210с.;
66. Медведев И.Г. Письменные доказательства в гражданском процессе России и Франции: Дис. ... канд. юрид. наук, Екатеринбург, 2003. – 348с.;
67. Медведев И.Р. Объяснения сторон и третьих лиц как доказательство в гражданском процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. – 30с.;
68. Митрофанова М.А. Электронные доказательства и принцип непосредственности в арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов., 2013. – 26с.;
69. Носырева Е.И. Альтернативное разрешение гражданско-правовых споров в США: Дис. ... докт. юрид. наук. Воронеж, 2001. – 362с.;
70. Политов Д.В. Доказывание по налоговым спорам в арбитражных судах: вопросы теории и практики (на примере споров о получении налоговой выгоды: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. – 28с.;
71. Ростова А.Г. Ненормативные правовые акты как основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Владимир, 2008. – 26с.;
72. Свиридов Ю.К. Доказывание по делам, возникающим из публичных правоотношений в гражданском и арбитражном процессах России (сравнительный анализ): Дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2009. - 226с.;
73. Синякова М.В. Письменные доказательства в гражданском и арбитражном процессах: Автореф. дис....канд. юрид. наук. М., 2008. – 32с.;
74. Толкачев Д.Д. Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. – 27с.;

75. Ткаченко Е.В. Письменные доказательства по делам, возникающих из административных и иных публичных правоотношений в арбитражном процессе: Автореф. дис . . . канд. юрид. наук. Саратов, 2004. – 26с.;

Статьи из журналов и газет

76. Большова А.К. Состояние и перспективы сокращения нагрузки на судей // Журнал российского права. – 2010. № 10. – С. 86-91;

77. Боннер А.Т. Доказательственное значение информации, полученной из Интернета // Закон. 2007. № 12.// СПС Консультант плюс;

78. Будылин С.Л. Внутреннее убеждение или баланс вероятностей? Стандарты доказывания в России и за рубежом // Вестник ВАС РФ. 2014. № 3.// СПС Консультант плюс;

79. Венгеров А.Б., Мурадян Э.М., Фалькович М.С. ЭВМ и договорные отношения в народном хозяйстве // Советское государство и право. – 1980. № 7. – С. 48-54;

80. Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // Журнал российского права. – 2011. № 1. – С. 82-88;

81. Журавлева О.О. Принцип сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков // Журнал российского права. – 2013. № 3. – С. 63-71;

82. Иванов А.В. Некоторые особенности доказывания правовой позиции в налоговом споре // Финансовое право. - 2010. № 12. // СПС Консультант плюс;

83. Иванов Н.А. Электронные документы как доказательства в арбитражном и гражданском процессе // Администратор суда. 2009. № 2.// СПС Консультант плюс;

84. Клейн Н.И. Рассмотрение дел о нарушениях антимонопольного законодательства арбитражными судами и антимонопольными органами // Проблемные вопросы гражданского и арбитражного процессов /Под.ред. Л.Ф. Лесницкой, М.А. Рожковой. – М.: Статут, 2008. – С. 417-437;

85. Клейн Н.И. Защита публичного правопорядка и гражданских прав при нарушении антимонопольного законодательства // Закон. – 2008. № 2. – С. 31 – 36;

86. Клейн Н.И. Сравнительный анализ норм ГПК РФ и АПК РФ о производстве по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений // Вестник гражданского процесса. – 2013. № 3. – С. 8-18;
87. Коваленко А.Г. Формирование предмета доказывания в гражданском судопроизводстве // Арбитражный и гражданский процесс. – 1999. № 2. – С. 23-26;
88. Космынина Е. Камеральная налоговая проверка // Налоговый вестник. – 2012. № 4. – С. 48-64;
89. Кузовков В.В. Представление доказательств непосредственно в суд – право налогоплательщиков или злоупотребление правом? // Налоговед. – 2012. № 1. – С. 15-23;
90. Ларо Д. Требования к доказательствам в налоговых спорах и практике Налогового суда США // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010 г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; Под.ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 70-76;
91. Лебедев И.А. Добросовестность по-американски // Ваш налоговый адвокат. – 2006. № 3. // СПС Консультант плюс;
92. Мохов А.А. Установление обстоятельств гражданских дел в свете действующего гражданского процессуального законодательства и судебной реформы // Арбитражный и гражданский процесс. – 2001. № 8. – С.16-19;
93. Мурадян Э.М. Использование машинных документов в гражданском судопроизводстве // Советское государство и право. – 1976. № 2. – С. 112-116;
94. Мурадян Э.М., Фалькович М.С. Машинный документ как доказательство в арбитражном процессе // Хозяйство и право. – 1980. № 11. – С. 48-51;
95. Мурадян Э.М. Научно-технические средства и судебные доказательства // Советское государство и право. – 1981. № 3. – С. 104-110;
96. Нагорная Э.Н. О существенных нарушениях процедуры налоговой проверки // Журнал российского права. - 2010. № 11. - С. 93-99;

97. Осокин Н., Венгеров А., Мурадян Э. ЭВМ и судебные доказательства // Советская юстиция. – 1981. № 16. –
98. Перязева Н. Фальсификация доказательств в арбитражном суде // Законность. 2005. № 8 // СПС Консультант плюс;
99. Резниченко И. Оценка производных доказательств по гражданским делам // Советская юстиция. – 1970. - № 21. – С.8-9;
100. Рубеко Г.Л. Колисниченко Е.А. Необходимые доказательства как средства судебного доказывания в арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. – 2011. № 12. – С.33-35;
101. Цветков И.В. Коммерческое право как важный ориентир совершенствования применения концепции налоговой выгоды // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12-13 ноября 2010г., Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2011. – С. 98-104;
102. Цветков И.В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере // Финансы. – 2008. № 8. – С. 38-42;
103. Ярков В.В. Доказывание процессуальных юридических фактов // Законы России: опыт, анализ, практика. - 2007. № 11. – С. 32-36;

**Статистическая информация и другая информация, полученная из
Интернета**

104. Правила гражданского судопроизводства (Civil Procedure Rules) // http://www.dca.gov.uk/civil/procrules_fin/menus/rules.htm;
105. Типовой закона ЮНСИТРАЛ «Об электронной торговле» (с Руководством по принятию 1996 г. с дополнительной статьей 5 бис, принятой в 1998 г.) // www.uncitral.org.
106. Выступление В.Ф. Яковлева 26 апреля 2013 года на Международной научно-практической конференции «Развитие процессуальных форм и методов разрешения споров» // Опубликовано: 15 мая 2013 года. http://www.youtube.com/watch?v=rGxxxa1L_jg

107. «Итоги работы арбитражных судов в 2003 г. Основные задачи на 2004 г.» - выступление Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Вениамина Федоровича Яковлева на совещании председателей арбитражных судов Российской Федерации // http://www.arbitr.ru/press-centr/news/totals/index_ar.htm;

Судебная практика

108. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. - 06.01.1997 г. № 1. Ст. 197;

109. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. - 25.07.2005 г. № 30 (ч. II). Ст. 3200;

110. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 12.07.2006 г. № 267-О «По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации // СЗ РФ. - 23.10.2006 г. № 43. Ст. 4529;

111. Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 30.07.2013 г. № 57 // Документ опубликован не был. СПС Консультант плюс;

112. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами

обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. - 2006. № 12;

113. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. № 7. (Прим.: утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (пункт 83 названного Постановления);

114. Инструктивное письмо Госарбитража СССР от 29.06.1979 г. № И-1-4 «Об использовании в качестве доказательств по арбитражным делам документов, подготовленных с помощью электронно-вычислительной техники» // Систематизированный сборник инструктивных указаний Госарбитража при Совете Министров СССР. 1983.;

115. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.03.2010 г. № 15574/09 по делу № А79-6542/2008 // Вестник ВАС РФ. – 2010. № 6;

116. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 г. № 18162/09 по делу № А11-1066/2009 // Вестник ВАС РФ. – 2010. № 7;

117. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 г. № 15658/09 по делу № А60-13159/2008-С8 // Вестник ВАС РФ. – 2010. № 8;

118. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.2010 г. № 4903/10 по делу № А40-51817/09-33-302 // Вестник ВАС РФ. - 2010. № 12;

119. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.05.2011 г. № 18421/10 по делу № А64-1616/2010 // Вестник ВАС РФ. – 2011. № 8;

120. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 26.06.2012 г. № 16370/11 по делу № А40-111792/10-127-534// Вестник ВАС РФ. – 2012. № 10;
121. Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.01.2010 г. № ВАС-17232/09 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
122. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.05.2010 г. по делу № А58-7038/2009 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
123. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.10.2011 г. по делу № А33-5332/2010 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
124. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2012 г. по делу № А74-699/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
125. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.06.2013 г. по делу № А78-7230/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
126. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 10.08.2009 г. № Ф03-3710/2009 по делу № А24-2301/2008 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
127. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 16.12.2010 г. по делу № А03-1031/2010 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
128. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2012 г. по делу № А27-15325/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
129. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.01.2013 г. по делу № А81-1421/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика.
130. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.02.2013 г. по делу № А03-1222/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
131. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 27.02.2013 г. по делу № А03-2466/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
132. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 20.03.2013 г. по делу № А27-7397/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
133. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.11.2013 г. по делу № А27-843/2013 // СПС Консультант плюс: судебная практика;

134. Постановление АС Западно-Сибирского округа от 10.10.2014 г. по делу № А27-12773/2013// СПС Консультант плюс: судебная практика;
135. Постановление ФАС Московского округа от 06.07.2009 г. № КА-А40/2935-09 по делу № А40-50063/08-127-188 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
136. Постановление ФАС Московского округа от 17.09.2009 г. № КГ-А40/9370-09-П по делу № А40-37247/08-61-363// СПС Консультант плюс: судебная практика;
137. Постановление ФАС Московского округа от 30.12.2009 г. № КА-А40/14587-09 по делу № А40-30589/09-75-132// СПС Консультант плюс: судебная практика;
138. Постановление ФАС Московского округа от 11.02.2010 г. № КА-А40/295-10-2 по делу № А40-20637/09-109-73 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
139. Постановление ФАС Московского округа от 04.03.2011 г. № КА-А40/17007-10;2 по делу № А40-51805/09-20-309 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
140. Постановление ФАС Московского округа от 21.01.2013 г. по делу № А40-50811/12-99-283// СПС Консультант плюс: судебная практика;
141. Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2013 г. по делу № А40-93041/11-90-401 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
142. Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2013 г. по делу № А40-50813/12-91-284 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
143. Постановление ФАС Московского округа от 18.02.2013 г. по делу № А40-50848/12-91-285 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
144. Постановление ФАС Московского округа от 29.07.2013 г. по делу № А40-139402/12-140-1004 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
145. Постановление ФАС Московского округа от 22.01.2014 г. № Ф05-8283/2013 по делу № А40-9000/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика;

146. Постановление ФАС Московского округа от 04.02.2014 г. № Ф05-9730/2013 по делу № А40-26600/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
147. Постановление ФАС Московского округа от 13.02.2014 г. № Ф05-115/2014 по делу № А40-63365/13 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
148. Постановление ФАС Поволжского округа от 03.07.2012 г. по делу № А12-17867/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
149. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.02.2013 г. по делу № А32-14983/2010// СПС Консультант плюс: судебная практика;
150. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.08.2013 г. по делу № А15-1905/2012 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
151. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.05.2013 г. по делу № А18-570/2012// СПС Консультант плюс: судебная практика;
152. Постановление ФАС Уральского округа от 15.10.2012 г. № Ф09-7676/11 по делу № А07-4476/2011 // СПС Консультант плюс: судебная практика;
153. Постановление ФАС Центрального округа от 18.04.2013 г. по делу № А36-3466/2012// СПС Консультант плюс: судебная практика.