

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Орлова Наталья Анатольевна

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ДОКАЗЫВАНИЕ В НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Березин Максим Юрьевич,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2023

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Теоретические основы доказательств и доказывания в налоговом процессе.....	15
1.1 Теоретико-правовые подходы к пониманию сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок.....	15
1.2 Теоретические вопросы собирания и формирования доказательств в налоговом процессе.....	40
1.3 Особенности применения критериев относимости, допустимости и достоверности для надлежащей оценки доказательств совершения налогового правонарушения.....	59
Глава 2 Исследование практики собирания и формирования доказательств..	82
2.1 Проблемные вопросы процессуальной регламентации распределения бремени доказывания в налоговом процессе	82
2.2 Практико-ориентированный анализ специфики источников информации, имеющих доказательственное значение в налоговом процессе.....	103
Глава 3 Совершенствование процесса доказывания налоговых правонарушений	121
3.1 Очная ставка как средство преодоления противоречий в налоговом процессе.....	121
3.2 Проблемы правового регулирования проверки и оценки доказательств на стадии досудебного урегулирования налогового спора	135
Заключение	153
Список литературы	160
Список иллюстративного материала.....	192

Введение

Актуальность темы исследования. Дополнение Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) новой статьей 54.1, предусматривающей для налогоплательщиков пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, обязало налоговые органы доказывать умысел совершения налогового правонарушения, обстоятельства искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, включающих как отсутствие налогооблагаемых операций, так и исполнение сделки иным субъектом, не являющимся стороной договора.

Повышение стандарта доказывания в налоговом процессе исключило формальный подход к собиранию и формированию доказательств и потребовало сбора надлежащих доказательств, позволяющих не только установить «номинальный» характер контрагента, но и лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке или отсутствие факта совершения хозяйственной операции.

Согласно статистическим данным Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России), с 2017 года ежегодно снижается как количество доказанных нарушений законодательства о налогах и сборах, так и сумма доначисленных налоговых обязательств.

НК РФ не содержит норм, регулирующих отношения, возникающие в процессе собирания, формирования, проверки и оценки доказательств. В доктрине налогового права также остаются не решенными вопросы правовой регламентации отношений в сфере доказывания налоговых правонарушений, что негативно влияет на эффективность осуществления налогового контроля и пресечение налоговых правонарушений.

Так, согласно статистике обжалования решений о привлечении или отказе в привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений в 2020 году из общего числа отмененных судами решений 46% признано недействительными ввиду отсутствия достаточных

доказательств совершения налогового правонарушения, в 2021 году недоказанность стала причиной отмены судами 72% решений.

Необходимость разработки теоретических подходов к процессу доказывания налоговых правонарушений определяет значимость исследования для науки налогового права.

Всестороннее изучение правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе и своевременность обращения к данной теме обуславливают актуальность диссертации.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе недостаточно изучены в российской правовой науке, о чем свидетельствует отсутствие диссертационных исследований на изучаемую тему.

Проблемы правового регулирования налогового процесса рассматривались в трудах М.Ю. Березина, Д.В. Винницкого, В.И. Гудимова, А.Н. Козырина, Е.В. Кузнеченковой, И.А. Сапрыкиной, М.В. Сенцовой (Карасевой), Н.Д. Эриашвили и других.

Изучение правового регулирования доказательств и доказывания налоговых правонарушений нашли свое отражение в трудах И.В. Дементьева, О.А. Ногиной, О.С. Смолиной и других.

Оценка бремени доказывания и его распределение в налоговых спорах производилась Э.Н. Нагорной, С.А. Слесаревым, Д.М. Щекиным и другими.

Проблемам применения средств доказывания посвящены работы Р.С. Белкина, Р.В. Костенко, В.А. Лазаревой, С.Б. Россинского, С.А. Шейфер и других.

Вопросы досудебного урегулирования налоговых споров рассматривались в трудах М.В. Аракеловой, Л.Л. Арзумановой, И.В. Бит-Шабо, И.А. Хавановой, И.А. Цинделиани.

При этом в современных научных трудах по налоговому праву недостаточное внимание уделяется изучению вышеуказанных вопросов

правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе.

Целью научного исследования является разработка теоретических предложений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование доказательств и доказывания в налоговом процессе.

Для достижения цели исследования поставлены следующие **задачи** теоретического и прикладного характера:

- 1) сформулировать теоретическое определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок»;
- 2) выделить этапы собирания и формирования доказательств в налоговом процессе;
- 3) выявить основания признания доказательств недопустимыми и недостоверными в налоговом процессе;
- 4) определить условия возникновения у налогоплательщиков обязанности доказывания в налоговом процессе;
- 5) установить критерии выделения источников информации, имеющих высокую доказательственную ценность в налоговом процессе;
- 6) обосновать дополнение имеющихся в налоговом процессе средств доказывания новым средством доказывания в виде очной ставки;
- 7) доказать целесообразность расширения полномочий должностных лиц вышестоящего налогового органа по проверке доказательств, представленных с жалобой налогоплательщика.

Объектом исследования являются общественные отношения в сфере правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе.

Предмет исследования составляют нормы российского налогового законодательства, регламентирующие отношения по собиранию,

формированию, оцениванию и использованию доказательств в налоговом процессе, научная литература, судебная, арбитражная практика и зарубежный опыт в сфере правового регулирования доказывания налоговых правонарушений.

Область исследования диссертация соответствует п. 22. «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Методология и методы исследования. Для решения поставленных задач в диссертации применен широкий спектр общефилософских, общенаучных, частнонаучных и специально-юридических методов научного исследования.

При написании настоящей работы применены общефилософские методы познания, такие как: диалектический (при выявлении количественных повторений образования в момент совершения хозяйственной операции источников информации, имеющих высокое доказательственное значение) и метафизический (при выявлении связей между наличием сведений о содержании хозяйственной операции в источниках информации и возможностью проверить достоверность события хозяйственной жизни с использованием независимых от влияния участников налогового процесса источников информации) и общенаучные методы познания, такие как: анализ (дифференцированы основания признания отдельных доказательств недопустимыми и недостоверными), синтез (в ходе исследования судебной практики обобщены критерии оценки доказательств), индукции (при исследовании отдельных оснований возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика и формулировании общего вывода о необходимости распределения бремени в налоговом процессе),

дедукции (при исследовании общих вопросов собирания доказательств в налоговом процессе выявлена необходимость выделения отдельных этапов), моделирования (решались вопросы, связанные с проверкой возможности применения в налоговом процессе очной ставки), системно-структурный поход (при исследовании деятельности налоговых органов по доказыванию совершения налогового правонарушения).

Использованы частнонаучные методы научного познания – статистический (при исследовании рассматриваемых юридических явлений для проведения количественных измерений с целью последующего формулирования выводов) и социологический (для выявления проблемных вопросов в собирании и формировании доказательств) и другие. Применялись специально-юридические методы познания: сравнительно-правовой (для сопоставления правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе России и ряда ведущих зарубежных стран, выявления сходства и различий, передовых методов, внедрение которых обеспечит собирание достаточной совокупности надлежащих доказательств) и формально-юридический (использовался при изучении законодательства Российской Федерации в сфере доказательств и доказывания) и другие методы.

Потенциал использованных методов позволил решить теоретические и прикладные задачи, поставленные в исследовании.

Теоретическая основа исследования. При написании диссертации использованы труды отечественных ученых, посвященные правовому регулированию налогового процесса, форм и методов налогового контроля, доказательств и доказывания. Среди них работы В.С. Балакшина, М.Ю. Березина, Д.В. Винницкого, А.Н. Козырина, Ю.А. Крохиной, Э.Н. Нагорной, О.А. Ногиной, М.В. Сенцовой (Карасевой), О.С. Смолиной, И.А. Цинделиани, С.А. Шейфер, Н.Д. Эриашвили и других.

Нормативную основу исследования составляют Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации. В работе использовались нормативные акты стран Европы, США и Канады, в частности Закон Великобритании «Об управлении налогами», Закон Чешской Республики «О финансовом управлении», Федеральный закон Канады «О подоходном налоге», «Кодекс внутренних доходов США» и др.

Эмпирическую базу исследования составляют материалы правоприменительной практики: публичная декларация целей и задач ФНС России, доклады ФНС России об осуществлении государственного и муниципального контроля, показатели статистической отчетности ФНС России, данные официальных сайтов органов государственной власти, судебная практика.

Научная новизна исследования состоит в формулировании новых теоретико-правовых подходов к пониманию сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, определению критериев оценки доказательств и последовательности этапов их собирания для доказывания совершения налогового правонарушения, а также в формулировании практических предложений по совершенствованию законодательства, регулирующего данную сферу.

Выработано теоретическое определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок».

Выявлены основания признания доказательств недопустимыми и недостоверными в налоговом процессе.

Определены условия возникновения обязанности доказывания у налогоплательщиков.

Предложено дополнить имеющийся в налоговом процессе перечень средств доказывания новым средством доказывания в виде очной ставки.

Доказана целесообразность расширения полномочий должностных лиц вышестоящего налогового органа по проверке доказательств, представленных с жалобой налогоплательщика.

Научная новизна диссертационного исследования определяется содержанием положений, выносимых на защиту.

Положения, выносимые на защиту:

1) Выработано теоретическое определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок», под которым предлагается понимать событие в хозяйственной жизни налогоплательщика, налогового агента, плательщика страховых взносов, наличие или отсутствие которого имеет юридическое значение для целей правильной правовой квалификации действий (бездействия) названных лиц, связанных с полнотой исчисления и своевременностью уплаты налогов (страховых взносов), при вынесении по результатам налоговой проверки решения налогового органа в условиях объективного, всестороннего и полного рассмотрения дела (С. 28-39).

2) Выделены этапы собирания доказательств совершения налогового правонарушения: предварительное исследование налоговых рисков для сбора информации о налогоплательщике и его контрагенте, договорные отношения с которым предположительно использованы для минимизации налога; аналитическое исследование взаимных связей между обстоятельствами для выявления закономерностей, специфики хозяйственных операций; выдвижение предположений об источниках информации, образовавшихся в связи с совершением хозяйственных операций и имеющих доказательственное значение; проверка выдвинутых предположений путем проведения соответствующего мероприятия налогового контроля и получение источника информации (С. 45-57).

3) Выявлены основания признания доказательств недопустимыми и недостоверными в налоговом процессе, к недопустимым доказательствам предложено отнести полученные с нарушением: основания инициирования собирания доказательств, порядка формирования доказательств, порядка собирания доказательств, гарантии разъяснения участнику налогового процесса его прав и обязанностей в ходе формирования или собирания доказательств; к недостоверным доказательствам предлагается отнести следующие: полученные при использовании ненадлежащего источника информации и (или) содержащие сведения, искаженные в момент их фиксации уполномоченным на их собирание (формирование) лицом или самим источником информации (например, свидетелем) (С. 61-74).

4) Определены условия возникновения у налогоплательщиков обязанности по доказыванию в налоговом процессе: несоответствие размера доходов и расходов, определенных расчетным путем, фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика; выявление налоговым органом противоречий между представленными налогоплательщиками документами и другими материалами налоговой проверки; несоответствие хозяйственных операций их экономическому смыслу; определение действительных налоговых обязательств при подтверждении обстоятельств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (С. 88-102).

5) Установлены критерии, предопределяющие повышенную доказательственную ценность источника информации: совпадение времени создания источника информации с периодом совершения хозяйственной операции, что затрудняет возможность их фальсификации (деловая переписка, общий журнал работ, журнал инструктажа по технике безопасности и т.п.); наличие в источнике информации сведений о содержании хозяйственной операции (например, транспортные накладные, путевые листы, сертификаты соответствия), позволяющих проверить достоверность события хозяйственной жизни с

использованием независимых от влияния участников налогового процесса источников информации (государственных реестров, автоматизированных информационных систем и т.п.) (С. 107-119).

6) Предложено дополнить имеющийся в налоговом процессе перечень средств доказывания новым средством доказывания в виде очной ставки, возможность проведения которой должностными лицами налоговых органов будет способствовать устранению очевидных и явно противоречащих друг другу сведений, сообщаемых разными участниками налогового процесса об одних и тех же событиях хозяйственной жизни (С. 128-134).

7) В целях снижения количества судебных споров и повышения объективности рассмотрения налоговых споров на досудебной стадии обоснована целесообразность наделения должностных лиц налогового органа, уполномоченного рассматривать в досудебном порядке жалобы на решения, принятые по результатам налоговых проверок, дополнительными полномочиями, включающими: получение объяснений у заявителя; заслушивание показаний свидетелей; получение у заявителя и иных лиц документов и информации, необходимых для разрешения спора; привлечение специалиста; проведение экспертизы для проверки и оценки доказательств, дополнительно представленных налогоплательщиком в качестве подтверждения доводов жалобы (С. 139-151).

Теоретическая значимость работы заключается в формировании теоретико-правового подхода к пониманию отношений, складывающихся в связи с собиранием, формированием, оцениванием доказательств в налоговом процессе. Выработаны предложения, которые призваны дополнить существующее научное знание о доказательствах и доказывании в налоговом процессе. Сформулировано авторское определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок», выделены этапы собирания доказательств, а также на

теоретическом уровне определены основания признания доказательств недопустимыми и недостоверными. Теоретические положения могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности, а также при подготовке и проведении лекционных, семинарских и практических занятий по учебным дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право» и «Налоговый процесс».

Практическая значимость работы определяется возможностью использования результатов исследования, выводов и предложений в научно-исследовательской деятельности в ходе анализа правоотношений в сфере доказывания налоговых правонарушений в налоговом процессе; в законотворческой деятельности при расширении перечня средств доказывания, закреплении критериев оценки доказательств, реформировании досудебной стадии урегулирования налогового спора; в деятельности контрольных отделов территориальных налоговых органов ФНС России. Результаты проведенного исследования позволяют сформулировать рекомендации по дальнейшему совершенствованию правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Обоснованность и достоверность результатов исследования обусловлены использованием обширной эмпирической базы, соответствующей цели и поставленным задачам исследования (свыше 30 нормативно-правовых актов и иных официальных документов, статистической информации и более 70 наименований научной литературы); материалов правоприменительной практики; современной научной методологии; анализом монографических и иных научных работ, в том числе диссертационных, предметом изучения которых выступают различные аспекты доказывания в налоговом процессе; научной аргументацией основных положений и выводов проведенного исследования.

Основные положения и выводы диссертационного исследования отражены в докладах на научных и научно-практических международных и всероссийских конференциях: на Международной научно-практической конференции «Правовые и финансово-экономические средства достижения целей устойчивого развития», секция «Финансовый контроль в контексте достижения целей устойчивого развития» (Москва, Финансовый университет, 28 октября 2021 г.); на III Международной научно-практической конференции «Юридическая неделя практиков в Финансовом университете» (Москва, Финансовый университет, 18-22 апреля 2022 г.); на XII Международной научно-практической конференции «К вершинам познания» (г. Ноябрьск, Филиал Тюменского индустриального университета в г. Ноябрьск, 29 апреля 2022 г.); на X Международном научном конгрессе «Стратегии предпринимательства: бизнес-экосистемы, реальные ценности, общество», секция «Стратегическое развитие малого и среднего предпринимательства в условиях новых санкций» (Москва, Финансовый университет, 21-22 мая 2022 г.); на VII Международном форуме Финансового университета «Экономические бои без правил: рецепты победы», панельная дискуссия «Трансформация правового регулирования экономической деятельности в условиях глобальных вызовов» (Москва, Финансовый университет, 23 ноября 2022 г.).

Результаты исследования и выработанные предложения используются в практической деятельности Межрайонной ИФНС России № 17 по Московской области при собирании, формировании, оценивании и использовании доказательств в ходе проведения налоговых проверок и рассмотрении дел о налоговых правонарушениях. По материалам исследования внедрены разработанные в диссертации основания признания доказательств совершения налогового правонарушения недопустимыми и недостоверными. Применение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки предложенных оснований позволит исключить ненадлежащие

доказательства. Разработанные в исследовании критерии, предопределяющие повышенную доказательственную ценность источника информации в налоговом процессе, позволили повысить эффективность собирания и формирования доказательств.

Материалы исследования используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 7 работ общим объемом 5,28 п.л. (весь объем авторский), в том числе 5 работ авторским объемом 3,9 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертационного исследования обусловлены целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 209 наименований, списка иллюстративного материала. Текст диссертации изложен на 192 страницах, содержит 1 таблицу и 2 рисунка.

Глава 1

Теоретические основы доказательств и доказывания в налоговом процессе

1.1 Теоретико-правовые подходы к пониманию сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок

В Российской Федерации налоговое право является относительно молодой подотраслью финансового права, становление которой неразрывно связано с формированием и развитием налоговой системы. Система налогового права наравне с материальными нормами включает и процессуальные нормы, образующие налоговый процесс. Процессуальные нормы призваны урегулировать организационно-процессуальные отношения процедурного характера, складывающиеся в правоприменительной деятельности.

Определение налогово-процессуальной нормы сформулировала И.А. Сапрыкина. В своем исследовании она пришла к выводу, что процессуальные нормы в налоговом праве являются законодательно установленной формой упорядочения деятельности в сфере взимания налогов и сборов, осуществляемой в связи с реализацией налогоплательщиком обязанности уплаты налогов, а также иной, связанной с ней деятельностью уполномоченных органов, которая включает: принудительное взыскание налога, налоговый контроль, привлечение к ответственности [198, с. 253].

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 28.03.2000 № 5-П указал на особые требования, предъявляемые к налоговым нормам, которые должны обеспечить их правильное понимание и применение государственными органами и должностными лицами в процессе осуществления деятельности, связанной с взиманием налога и

осуществлением контроля, поскольку «расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению... и тем самым – к нарушению принципа юридического равенства» [95].

Взгляды ученых на понятие налогового процесса позволяют охарактеризовать его с разных сторон: с одной стороны как процесс деятельности уполномоченного органа исполнительной власти, с другой стороны в качестве синонима к налоговому процессуальному праву.

К первой группе относятся точки зрения, согласно которым налоговый процесс – это, прежде всего, деятельность. Например, М.Ю. Березиним налоговый процесс рассматривается в качестве динамически развивающейся во времени деятельности, последовательно переходящей от одной стадии к другой, охваченной единой целью исполнения обязанности уплачивать законно установленные налоги [166, с. 64].

В.Е. Кузнеченкова, используя многоаспектный подход, определяет налоговый процесс как «урегулированную процессуальными нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленную на установление правовых основ формирования налоговых доходов, обеспечение надлежащего поведения лиц по исполнению ими своих обязанностей как участников налоговых отношений, разрешение налоговых споров» [161, с. 6].

Ко второй группе относятся определения, в которых сделан акцент на системе норм права, регулирующих особые правоотношения. Иными словами, налоговый процесс рассматривается именно как понятие, тождественное налоговому процессуальному праву.

Так, М.В. Сенцовой (Карасевой) справедливо отмечает, что «применение законодательства о налогах и сборах порождает массив налоговых правоотношений неимущественного характера, обеспечивающих реализацию имущественных налоговых правоотношений» [43, с. 18].

А.В. Реут представляет налоговый процесс как «систему охранительных норм налогового права, направленную на обеспечение исполнения налоговой обязанности» [56, с. 9].

Д.В. Винницкий, выделяя «налоговое процедурное право», пишет, что «налоговый процесс призван регулировать отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налоговых споров» [38, с. 294].

В.И. Гудимов представляет налоговый процесс как «форму упорядочения властно-значимой деятельности» [159, с. 8]. В процессе исследования В.И. Гудимов выделяет следующие признаки налогового процесса: налоговый процесс образуют процессуальные нормы налогового права; обязательным участником является уполномоченный на ведение правоприменительной деятельности властный орган; в процессе деятельности рассматриваются конкретные дела, по итогу рассмотрения которых принимается юридический акт; в процессе правоприменения используются различные методы и средства юридической техники [159, с. 8]. Все это позволяет ученому считать налоговый процесс отдельным видом юридического процесса.

Таким образом, наличие в системе норм налогового права специального процессуального института может предопределять возможность его самостоятельности [167, с. 74].

Споры о выделении налогового процесса как подвида юридического в научной литературе происходили на протяжении многих лет. Соглашаясь с М.Ю. Березиным, следует констатировать, что «налоговый процесс является объективно существующим процессуальным институтом налогового права» [167, с. 74].

Восприятие некоторыми авторами «налогового процесса» в «узком» смысле, в качестве сугубо судебного, выявляет бессмысленность его выделения в концептуальном понимании [164, с. 184].

«Широкое» понимание налогового процесса, обосновывает включение в него налогового правотворческого и правоприменительного процесса [161, с. 6], что является не вполне корректным, поскольку правотворческая деятельность составляет законодательный процесс, который в самом общем виде состоит в принятии и одобрении органом законодательной власти законов о налогах.

Наиболее обоснованным является подход, определяющий начало налогового процесса с момента установления налоговой обязанности в части предъявления к закону о налоге особых требований. Так, момент вступления закона силу неразрывно связан с началом следующего налогового периода, что препятствует внесению изменений в порядок расчета налога до окончания периода, поскольку внесение изменений может негативно сказаться на правильности исчисления и полноте уплаты налога. Условия, предъявляемые к содержанию закона о налоге, предусматривают необходимость определения налогоплательщиков и обязательных элементов обложения для создания гарантий соблюдения прав и законных интересов субъектов налогообложения.

Установление налоговой обязанности порождает необходимость ее исполнения налогоплательщиками. Надлежащее исполнение прекращает течение налогового процесса, неуплата (неполная уплата) влечет осуществление принудительного взыскания налога, проведение налогового контроля и переход налогового процесса на следующую стадию.

Выявление в ходе проведения налоговой проверки факта нарушения законодательства о налогах и сборов влечет необходимость составления акта налоговой проверки, который должен быть вручен или направлен налогоплательщику для обеспечения возможности ознакомиться с его содержанием и при несогласии с доводами должностного лица налогового органа представить возражения. Получение возражений свидетельствует о переходе к следующей стадии налогового процесса, которая завершается

принятием налоговым органом решения по результату проведения налоговой проверки.

Поскольку настоящее исследование не ставит своей задачей выделение стадий налогового процесса, их детальное рассмотрение с учетом определения оснований и субъектов их инициирования не производится.

Участниками всех рассмотренных стадий налогового процесса, кроме стадии установления обязанности уплаты налога, являются должностные лица территориальных налоговых органов и налогоплательщики, плательщики взносов, налоговые агенты. Инициирование одних стадий, например стадии проведения выездной налоговой проверки, производится налоговым органом, других – налогоплательщиком, например, в случае представления возражений на акт налоговой проверки.

Стадия досудебного обжалования решения налогового органа инициируется налогоплательщиком, однако основным ее участником является вышестоящий налоговый орган, уполномоченный на рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы). Должностные лица территориальных налоговых органов являются пассивными участниками, ограниченными обязанностью перенаправления жалобы и материалов налоговой проверки.

Следует отметить, что в науке продолжаются споры о количестве стадий налогового процесса, а также необходимости включения в них отдельных видов деятельности территориальных налоговых органов. Так, например, некоторые ученые в налоговый процесс включают регистрацию налогоплательщиков, которая, по их мнению, порождает последующий контроль [178, с. 84].

Следует учесть, что основанием для инициирования стадии налогового контроля является возникновение обязанности уплаты налога, сопровождающейся в некоторых случаях предоставлением налоговой декларации (расчета), в которой происходит отражение объектов налогообложения, суммы подлежащего уплате налога, что и подлежит налоговой проверке.

В данном случае следует согласиться с тем, что включению в налоговый процесс подлежат только те виды деятельности, которые последовательно развиваются во времени и могут порождать переход к последующей стадии [166, с. 64]. В противном случае данная деятельность не относится к налоговому процессу и существует самостоятельно.

Несмотря на различные подходы ученых к полноте охвата налоговым процессом деятельности налоговых органов, тем не менее, все сходятся во мнении, что основной целью течения налогового процесса является обеспечение установленной законом обязанности уплачивать своевременно и в полном объеме налоги и сборы.

В настоящее время налоговая система включает разные по порядку исчисления налоги: одни рассчитывает налоговый орган (например, имущественные налоги, взимаемые с физических лиц) и налогоплательщик обязан их уплачивать на основании уведомления; другие обязан исчислять сам налогоплательщик путем отражения налогооблагаемых объектов в налоговой отчетности, что влечет необходимость осуществления контроля за полнотой исчисления и своевременностью уплаты налога. Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что кроме основной обязанности уплачивать законно установленные налоги у налогоплательщиков, плательщиков взносов, налоговых агентов и иных лиц (экспертов, специалистов и других) существуют акцессорные обязанности, которые связаны с обеспечением выполнения налоговыми органами функций по контролю. К таким обязанностям относят: предоставление налоговой декларации (расчета), обеспечение участия в электронном обороте, предоставление документов (информации), участие в качестве свидетеля и многие другие.

И.В. Дементьев, проводя исследование налогового процесса, пришел к выводу, что каждая стадия состоит из ряда процессуальных действий, по итогу которых принимается промежуточный или окончательный индивидуальный налогово-правовой акт [178, с. 83]. Издание такого акта

ученый связывает с необходимостью осуществления логической последовательности этапов правоприменения, которая состоит из установления фактических обстоятельств, юридической оценки и принятия решения, выраженного в акте.

Таким образом, в налоговом процессе фактическим основанием для принятия акта является установление обстоятельств, с которым И.В. Дементьев связывает ряд практических проблем. Среди них основной является полнота установления обстоятельств, предусмотренных в гипотезе нормы налогового права, что влияет на законность и обоснованность акта налогового органа [178, с. 85].

Другим актуальным для исследования вопросом является необходимость доказывания со стороны налогового органа тех или иных обстоятельств для возложения на налогоплательщика негативных последствий.

Исследования в области гносеологической природы доказывания проводились многими исследователями, что позволяет использовать сделанные ими выводы при изучении налогового процесса.

Н.В. Савельева отметила, что доказывание является особой формой познания. Общим между ними является основание – приобретение знаний. Отличительные особенности доказывания проявляются, во-первых, в том, что в процессе познания приобретение знаний производится для себя, а в ходе доказывания полученные знания подтверждаются доказательствами для аргументации перед другими. Другими особенностями доказывания являются необходимость соблюдения процессуальной формы, предусмотренной законом, а также специфического круга субъектов доказывания [62, с. 6].

Еще одной отличительной особенностью доказывания является направленность процесса на определение обстоятельств, необходимых для принятия решения.

А.Р. Ратинов, рассматривая этимологию понятия познания, пришел к выводу, что «познание» и «доказывание» в уголовном процессе не полностью совпадают, поскольку познание подразумевает любое приобретение знаний как в процессуальной форме, так и непроцессуальным путем. Ученый отмечает, что некоторые относящиеся к делу знания могут быть получены, например, в виде ориентирующей информации [68, с. 290].

М.С. Строгович писал, что «процесс доказывания и есть процесс познания фактов, обстоятельств дела» [66, с. 296]. Ф.Н Фаткуллин также утверждал, что познание в уголовном судопроизводстве возможно «не иначе, как путем процессуального доказывания» [74, с. 16].

С.А. Шейфер в доказывании выделял познавательную и удостоверительную стороны, которые не чередуются между собой, а являются взаимодействующими элементами деятельности по собиранию доказательств [202, с. 16].

Опираясь на выводы ученых, можно говорить о том, что доказывание является одним из видов познания обстоятельств исследуемого события, в ходе которого происходит накапливание определенных знаний, составляющих фактический материал, их анализ, выяснение деталей, фрагментов, формулирование выводов и их удостоверение информацией, облеченной в процессуальную форму [177, с. 56].

А.Ф. Черданцев, проводя исследования логико-языковых феноменов, выделяет «документы, фиксирующие факты-доказательства» [76, с. 30]. Обязанность документировать факты-доказательства в налоговом процессе в основном связана с проведением мероприятий налогового контроля, в ходе которых должностное лицо налогового органа получает знания об обстоятельствах совершения налогового правонарушения или его отсутствия. В ходе правоприменительной деятельности, связанной с взысканием задолженности фиксация фактов-доказательств не производится, что впоследствии в некоторых случаях приводит к невозможности со стороны

налогового органа подтвердить обоснованность применения меры принуждения.

Для фиксации полученных знаний и обеспечения их проверки, оценки и ознакомления с ними налогоплательщика (его представителя) в налоговом процессе составляются: протоколы допроса, осмотра территории, документов и предметов налогоплательщика, выемки, акт инвентаризации и другие.

Следует отметить, что указанные документы, как источники сведений об обстоятельствах, имеют значение в доказывании, поскольку в отличие от документов-доказательств (договоров, первичных документов, транспортных накладных), они создаются с целью быть источниками информации, имеющей доказательственное значение в ходе проведения налоговой проверки. Следовательно, при формировании таких документов соблюдение требований законодательства о налогах и сборах к форме и порядку составления позволит обеспечить их допустимость для использования в доказывании.

При этом, документ, является только материальной оболочкой, важное значение состоит в возможности сохранить полученные знания о фактах и обстоятельствах, имеющих юридическое значение для разрешения дела, результата налогового контроля.

Именно знания о фактах и обстоятельствах составляют основу для формулирования выводов о наличии оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности или применения мер принуждения в налоговом процессе, что подчеркивает актуальность исследования.

Понятие «факт» Налоговым кодексом Российской Федерации использовано для обозначения следующих действий (бездействия): факт неуплаты налога (статья 62 НК РФ), факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах (статья 69 НК РФ), факт неисполнения налогоплательщиком обязанности, факт уплаты задолженности (статья 76 НК РФ), факт излишнего взыскания денежных средств (статья 79 НК РФ),

факт подписания налоговой декларации (статья 80 НК РФ), факт не отражения сведений в декларации (статья 81 НК РФ), факт налогового правонарушения (статья 108 НК РФ) и другие.

В Налоговом кодексе Российской Федерации под термином «обстоятельства» понимаются события, связанные с невозможностью удержания налоговым агентом суммы налога (статья 19 НК РФ), с прекращением действия консолидированной группы налогоплательщиков (статья 25.6 НК РФ), с возникновением (изменением, прекращением) обязанности уплаты налога или сбора (статья 44 НК РФ), стихийным бедствием (статья 58 НК РФ) и многие другие.

Установление обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, приобрело значение с внесением изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и закреплением в статье 54.1 НК РФ пределов осуществления налогоплательщиками прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. Эти изменения обусловили необходимость установления и доказывания обстоятельств, свидетельствующих о наличии умысла у конкретных лиц на совершение противоправных действий, связанных с неуплатой (неполной уплатой) налогов, обстоятельств, указывающих на реальность осуществления хозяйственной операции и на фактического исполнителя сделки [8].

Следует отметить, что обязанность доказывания обстоятельств превышения налогоплательщиком пределов прав, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ, возлагается на налоговый орган. При этом определенные в указанной статье обстоятельства имеют только самые общие очертания, что подчеркивает важность исследования специфики обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки для обеспечения качества нормотворчества.

Установление обстоятельств в налоговом процессе имеет значение не только для получения более конкретных сведений о факте правонарушения.

Так, ФНС России в письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ с полной установления обстоятельств связывает правильную квалификацию правонарушения [15].

Следует отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает смежные составы налоговых правонарушений, что существенно затрудняет правовую квалификацию. Так, пункт 1 статьи 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату (неполную уплату) сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога в виде взыскания штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы. Из гипотезы нормы очевидно, что формой вины является неосторожность. Пункт 3 статьи 122 НК РФ содержит указание на то же деяние, только совершенное умышленно, размер штрафа при этом удваивается. В случае выявления обстоятельств занижения налоговой базы в результате грубого нарушения правил учета доходов и расходов правонарушение необходимо квалифицировать исходя из нормы пункта 3 статьи 120 НК РФ.

Следует отметить, что неправильная квалификация налогового правонарушения является основанием для отмены решения.

Предмет доказывания налогового правонарушения, являющийся целью доказывания и основанием для привлечения к ответственности, предусматривает необходимость установления целого ряда обстоятельств. Следует отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации не раскрывает содержание предмета доказывания, однако в нормах статей главы 15 указывает на отдельные обстоятельства, подлежащие установлению.

Так, в соответствии со статьей 110 НК РФ обстоятельства, позволяющие установить вину лица, могут определяться как умышленными действиями, так и неосторожным поведением.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки в соответствии со статьями 101 и 101.4 НК РФ должностное лицо налогового органа должно установить наличие или отсутствие обстоятельств:

- исключаящих привлечение к ответственности как в силу недостижения возраста, предусмотренного статьей 107 НК РФ, так и в силу истечения срока давности привлечения (статья 109 НК РФ);
- исключаящих вину в совершении правонарушения (статья 111 НК РФ);
- смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (статья 112 НК РФ).

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14.07.2005 № 9-П указал, что на налоговый орган возложена обязанность установления фактических обстоятельств, с которыми связано применение мер ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа. В акте налоговой проверки «излагаются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений... и связанные с этими фактами обстоятельства допущенного налогоплательщиком правонарушения» [94].

С точки зрения теории права к юридическому толкованию понятий «факт» и «обстоятельство» подошла О.Г. Сардаева, которая исходя из семантической структуры и лексического значения слов, сделала обоснованный вывод, что факт предполагает знание о событии или действии, достоверность которого установлена, обстоятельство как сопутствующее или связанное с чем то явление, охватывает не только действие или событие, но и все подробности, черты, детали [154, с. 37].

А.Ф. Черданцев, исследуя термины «факт» и «обстоятельство», пришел к аналогичным выводам. Под «обстоятельством» он предлагает понимать явление, условие, обстановку. Под «фактом» - обладающую достоверностью форму человеческого знания, которое отражает единичный объект, единичное событие, явление, «конкретное действие конкретного субъекта в конкретной ситуации, определенное единичное событие» и т.п. [76, с. 169].

М.С. Строгович, проводя исследование предмета доказывания по уголовному делу, пришел к выводу, что этимологически факт означает

событие (явление), которое произошло в действительности. Обстоятельство «означает явление, сопутствующее чему-нибудь, сопровождающее что-нибудь, ту или иную сторону дела». Опираясь на этимологию этих слов, фактом можно считать события, по поводу которых ведется процесс, а обстоятельствами – то, что связано с этими фактами и составляет условия и свойства этих фактов [65, с. 156].

Приводя пример из уголовного процесса, М.С. Строгович отмечает, что фактом будет событие совершенного преступления, а обстоятельствами – обстановка, место, время и другие. При этом ученый уточняет, что такое разграничение весьма условно, поскольку обстоятельства дела – это тоже факты, которые составляют отдельные черты и свойства [65, с. 156].

Таким образом, с точки зрения налогового процесса, фактом, например, будет являться неуплата (неполная уплата) налога как в результате занижения налогооблагаемой базы, так и в результате не перечисления единого налогового платежа, неявка свидетеля для проведения допроса, неисполнение банком запроса о предоставлении выписки по операциям на счетах налогоплательщика и другие.

Обстоятельствами будут являться события, связанные с занижением налогооблагаемой базы, которые могут свидетельствовать, как о наличии технической ошибки при отражении суммы в налоговой отчетности или умышленных действий по занижению налогов. Неявка свидетеля может сопровождаться обстоятельствами, свидетельствующими о неполучении повестки, наличии уважительных причин неявки или уклонении от проведения допроса и другими.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию, после установления становятся фактическими обстоятельствами, тем самым образуя модель для воссоздания событий прошлого. После соотнесения с правовыми нормами фактические обстоятельства образуют состав налогового правонарушения, являющийся основанием для правильной квалификации и привлечения к ответственности.

О.Г. Сардаева справедливо отмечает, что неотражение или неполное отражение фактических обстоятельств в материалах дела, равно как и их неустановление, является следствием несовершенства практической деятельности государственных органов, поскольку из поля зрения упускаются важнейшие стороны и связи [154, с. 36]. Соглашаясь с мнением ученого, следует подчеркнуть важность изучения обстоятельств в налоговом процессе.

Проведенное исследование показало, что термин «факт» используется для характеристики конкретных единичных действий или бездействия, имеющих юридическое значение для правоприменения. Термин «обстоятельство» широко используется в законодательстве о налогах и сборах и подзаконных актах, в том числе для обозначения различных событий, сопровождающих действие (бездействие), имеющих значение для правильной квалификации правонарушения, что свидетельствует о необходимости отдельного исследования сущности понятия обстоятельство, подлежащее доказыванию.

В теории доказательств и доказывания обстоятельства занимают одно из центральных мест, поскольку именно они, как явления действительности, позволяют установить юридически значимые события. Соглашаясь с позицией профессора И.В. Решетниковой, следует отметить, что доказывание в каждой категории дел является уникальным, имеет свой предмет доказывания и обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию [61, с. 18].

Указанное свидетельствует о необходимости проведения дальнейших исследований обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе.

Налоговый кодекс Российской Федерации, подзаконные акты, а также доктрина налогового права, указывая на необходимость установления отдельных обстоятельств, не раскрывают содержательной стороны обстоятельств, подлежащих доказыванию, не выявляется их специфика

в зависимости от вида правоприменительной деятельности, что препятствует проведению последующих исследований, а также использованию указанных знаний как в преподавательской деятельности, так и в правоприменительной практике.

Ввиду того, что налоговый процесс, преследуя цель – обеспечение уплаты законно установленных налогов, включает как деятельность по взысканию налогов, налоговый контроль, так и привлечение к ответственности, следовательно, обстоятельства, подлежащие доказыванию, в зависимости от правоприменительной деятельности, также будут существенно отличаться.

Так, в ходе применения мер взыскания задолженности обстоятельства, подлежащие доказыванию, будут иметь процессуальный характер, связанный с исполнением основной обязанности – уплатой налога.

Для выставления в адрес налогоплательщика требования об уплате задолженности налоговый орган должен установить обстоятельства, связанные с наступлением срока уплаты и отсутствием единого налогового платежа, формирующего положительное сальдо на едином налоговом счете.

Основанием для принятия решения о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика является неуплата задолженности по истечению срока, установленного в требовании. Для принятия указанного решения должностным лицом налогового органа должны быть установлены обстоятельства, связанные с выявлением оснований (или их отсутствия) для направления уточненного требования, обстоятельства получения требования, наличие задолженности на едином налоговом счете на момент вынесения решения.

Ввиду того, что одним из средств обеспечения обязанности уплаты налога является осуществление налогового контроля, который состоит в проверке полноты и своевременности уплаты налога, обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию при проведении налоговой

проверки, связаны с объектами налогообложения, что вызывает интерес для исследования.

Президиумом Верховного Суда Российской Федерации указано, что «налоговые последствия совершаемых налогоплательщиком операций определяются из условий совершенных им сделок» [81]. Таким образом, действия (бездействия), связанные с полнотой и своевременностью уплаты налога, имеют непосредственную связь с объектами налогообложения.

Объектом налогообложения, согласно законодательству о налогах и сборах, является «реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого связано возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога» [2; 53, с. 65].

Иными словами, возникновение и прекращение обязанности уплаты налога связано с фактами хозяйственной жизни, например: продажа товаров, оказание услуг, выполнение работ, приобретение и отчуждение имущества и многие другие, вызывают изменение в составе, размещении имущества и источников его образования.

Согласно статье 3 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» под фактом хозяйственной жизни понимается «сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта» [7].

Установление в ходе проведения налоговой проверки обстоятельств, связанных занижением налоговой базы в результате сокрытия объекта налогообложения или завышения налоговых вычетов и расходов, а также иного неправильного исчисления налога, свидетельствует о неуплате (неполной уплате) налога. Действие или бездействие налогоплательщика, связанное с декларированием налоговых обязательств, является фактом.

Впоследствии отрицательное значение отклонения указанной суммы от суммы, определенной в ходе проведения налоговой проверки как

подлежащей уплате в бюджет, будет составлять факт неуплаты налога, а остальные события, в том числе те, с помощью которых определена сумма подлежащего уплате налога, установленные при проведении налогового контроля, будут являться фактическими обстоятельствами, доказывание которых возложено на налоговый орган.

Таким образом, обстоятельствами, имеющими значение при проведении налоговой проверки, будут являться события, сопровождающие хозяйственную операцию, способствующие образованию объектов налогообложения, характеризующие отношения с контрагентами и сотрудниками, которые оказывают непосредственное влияние на исчисление налога.

Так, договоренность с сотрудниками организации о выплате части заработной платы без отражения в ведомости (неофициально) свидетельствует о занижении объектов налогообложения налогом на доходы физических лиц и страховых взносов. Участие в заключении между исполнителем, применяющим специальный режим, договора об оказании услуг с иной (подконтрольной проверяемому налогоплательщику) организацией, применяющей общий режим налогообложения, может свидетельствовать о необоснованном завышении налоговых вычетов.

Пленумом ВАС Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 указано, что основанием для отказа в праве применения налоговой выгоды является установление в ходе налоговой проверки обстоятельств, свидетельствующих о ее необоснованности [82].

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 05.03.2009 № 468-О-О указал, что при проведении налоговой проверки для правильной юридической квалификации обоснованности применения налоговых вычетов необходимо устанавливать обстоятельства «влияния характера операции, возможности их осуществления только в отношении экспортных товаров, установления того, являлся ли товар в момент оказания услуги экспортным, были ли соответствующие товары на момент

совершения данных операций помещены под таможенный режим экспорта» [85].

Аналогичной позиции в отношении сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию, и цели их установления придерживается и ФНС России.

Так, ФНС России в письме от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ указывает, что в некоторых случаях «вовлечение в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц» может рассматриваться как «способ искажения сведений об объектах налогообложения», применение которого рекомендуется доказывать путем установления обстоятельств, свидетельствующих о «возможности влияния налогоплательщика (его должностных лиц) на условия и результат экономической деятельности» иных субъектов [15].

В обзоре судебной практики, обобщенном ФНС России в письме от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@, отмечено, что обстоятельствами, указывающими на отсутствие экономического источника налогового вычета, являются обстоятельства вывода денежных средств контрагентами по фиктивным документам. Такие обстоятельства, как отсутствие лицензий, сертификатов, разрешений и допусков на проведение ремонтных работ, могут свидетельствовать о невозможности исполнения обязательств по сделке спорным контрагентом [24].

В ходе отдельного исследования вопросов вовлечения налогоплательщиками в хозяйственный оборот «номинальных» структур для минимизации налоговых обязанностей сделан вывод, что «техническая компания» также является обстоятельством, подлежащим доказыванию при проведении налоговых проверок в отношении налоговой выгоды [188, с. 34].

Следует отметить, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, с разных сторон характеризуют действия (бездействия), связанные с неуплатой (неполной уплатой) налога. Анализ подзаконных актов и судебной практики позволяет выявить значительное

количество различных обстоятельств. Законодателем в статье 54.1 НК РФ была предпринята попытка их группировки, но ввиду укрупнения некоторые существенные обстоятельства фактически проигнорированы. В письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ предпринята попытка другой группировки обстоятельств с учетом их последующей оценки [11].

Для выявления сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки, и обеспечения возможности их практического применения предлагается выделить следующие обстоятельства, имеющие юридическое значение для правовой оценки поведения налогоплательщика, связанного с неуплатой (неполной уплатой) налога:

- обстоятельства, указывающие на наличие умысла в действиях налогоплательщика;
- обстоятельства, свидетельствующие, что основной целью сделки является получение налоговой выгоды;
- обстоятельства, подтверждающие реальность (нереальность) хозяйственной операции;
- обстоятельства, свидетельствующие об исполнении сделки иным лицом;
- обстоятельства, указывающие на подконтрольность налогоплательщику иных участников;
- обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий между проверяемым налогоплательщиком и контрагентом;
- обстоятельства, указывающие на формирование фиктивного документооборота и другие.

Из изложенного следует, что при проведении проверки для целей налогового контроля необходимо устанавливать и доказывать наличие или отсутствие событий в хозяйственной жизни, которые связаны с возникновением или прекращением обязанности уплаты налога (взноса). При этом наличие или отсутствие событий хозяйственной жизни само по себе не

имеет значения при проведении налоговой проверки. Событие в хозяйственной жизни для целей налогового контроля приобретает смысл лишь в том случае, если оно имеет юридическое значение, то есть законодательство с ним связывает возникновение юридических последствий, влияющих на квалификацию действий или бездействия налогоплательщика (налогового агента).

Следует отметить, что квалификация может рассматриваться в двух значениях: в качестве установления признаков запрещенного законодательством о налогах и сборах действия (бездействия), а также как результат, выраженный в процессуальном документе.

Таким образом, квалификация действий или бездействий налогоплательщика (налогового агента) приобретает особое значение для последующего принятия законного и обоснованного решения по результату рассмотрения материалов налоговой проверки. Квалификация позволяет установить соответствие совершенного действия (бездействия) признакам, содержащимся в гипотезе нормы Налогового кодекса Российской Федерации, наличие которых является основанием наступления налоговой ответственности.

Например, трудность вызывает квалификация установленных в ходе проведения налоговой проверки обстоятельств, указывающих на превышение пределов прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ. Пункт 1 статьи 54.1 НК РФ содержит запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и суммы налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни. Пункт 2 статьи 54.1 НК РФ устанавливает условия, при соблюдении которых (в случае отсутствия обстоятельств, предусмотренных пунктом 1) налогоплательщик имеет право на получение налоговой выгоды. К таким условиям относятся цель совершения сделки (целью не должна являться неуплата налога) и исполнение обязательства надлежащим лицом.

Так, превышение налогоплательщиком пределов прав, связанных с неполной уплатой налога в связи с вовлечением «технической» компании для обеспечения возможности использования налоговых вычетов и расходов, будет квалифицироваться как нарушение пункта 1 статьи 54.1 НК РФ в случае отсутствия хозяйственной операции. Если «техническая» компания привлекалась для сокрытия реального исполнителя, например, по причине невозможности составления им первичных документов по имевшим место хозяйственным операциям, превышение пределов прав налогоплательщика будет соответствовать пункту 2 статьи 54.1 НК РФ. При этом, если в этой же ситуации реальный исполнитель является контрагентом налогоплательщика, предъявляющим по тем же операциям налоговые вычеты, действия квалифицируются по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ.

Рассмотренная ситуация свидетельствует о наличии практических проблем, связанных с квалификацией действий налогоплательщика, решение которых возможно за счет определения обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки.

Следует отметить, что в ходе привлечения к ответственности за другие нарушения законодательства о налогах и сборах, которые И.А. Цинделиани [54, с. 294] и Ю.А. Крохина [48, с. 235] относят к категории правонарушений, посягающих на процессуальные отношения, связанные с проведением налогового контроля, доказыванию подлежат следующие обстоятельства: получение повестки, требования (запроса), наличие или отсутствие уважительных причин неявки, неисполнения требования (запроса) и другие. Следовательно, обстоятельства, подлежащие доказыванию, для привлечения к ответственности за правонарушения, посягающие на отношения, возникающие при осуществлении налогового контроля, выявляемые в ходе иных контрольных мероприятий, имеют процессуальный характер, не связанный с исполнением основной обязанности - уплаты налога.

Аналогичный вывод сделан в отдельном исследовании, позволившем разграничить обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе [193, с. 11].

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, существенно отличаются от иных обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе. Отличительными признаками являются: непосредственная связь с хозяйственной жизнью (экономической деятельностью) налогоплательщика (налогового агента, плательщика взносов); возможность оказывать влияние на правильную квалификацию действий (бездействия), связанных с полнотой и своевременностью уплаты налогов, от которой зависит вынесение законного и обоснованного решения.

Трудности, выявленные в ходе исследования сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок, а также влияние полноты установления обстоятельств на принятие законного решения, свидетельствуют о том, что и теории налогового процесса, и практической деятельности недостает определения *«обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок»*.

В настоящей работе предлагается следующее авторское определение: *«обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок» - событие в хозяйственной жизни налогоплательщика, налогового агента, плательщика страховых взносов, наличие или отсутствие которого имеет юридическое значение для цели правильной правовой квалификации действий (бездействия) названных лиц, связанных с полнотой исчисления и своевременностью уплаты налогов (страховых взносов), при вынесении по результатам налоговой проверки решения налогового органа в условиях объективного, всестороннего и полного рассмотрения дела.*

Теоретическое значение авторского определения понятия *«обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок»* состоит в расширении понятийного аппарата и обогащении

области научного познания, что подробно раскрывается в следующих положениях.

Во-первых, сформулированное определение позволило обобщить полученные знания о событиях в хозяйственной жизни налогоплательщика, которые имеют значение для налогового контроля, и в сокращенном виде представить их для проведения дальнейших научных исследований, выявления закономерностей, классифицирующих признаков и т.п.

Во-вторых, данное определение способствует ясности и точности научных рассуждений о событиях, влияющих на квалификацию деяния налогоплательщика (его бездействия), связанного с неуплатой (неполной уплатой) налога.

В-третьих, поскольку обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе, не являются однородными, предложенная авторская дефиниция задает границы, отделяющие события, мыслимые с помощью данного понятия, от всех других сходных событий, знания о которых накоплены в науке.

В-четвертых, термин «обстоятельство» является многозначным, в теории налогового права он не редко употребляется в ином контексте, что свидетельствует о необходимости уточнения его значения для решения спорных проблем.

Кроме этого, предложенное определение позволило выявить специфические свойства обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки, без которых невозможно построить научную теорию доказывания налоговых правонарушений, связанных с неуплатой (неполной уплатой) налога.

Выработанное определение может дополнить научные исследования, проведенные в области налогового процесса такими учеными, как Н.М. Коршунов, Н.Д. Эриашвили [55], А.Н. Козырин [56]. В частности, резюмируя положения, подлежащие отражению в акте налоговой проверки о фактах налоговых правонарушений, ученые не конкретизируют

необходимость отражения сведений о фактических обстоятельствах, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок, что может привести к отмене решения налогового органа, поскольку без установления таких обстоятельств, правильность квалификации деяния (бездействия), связанного с неуплатой (неполной уплатой) налога, может подвергаться сомнению.

Практическое значение предложенной авторской дефиниции состоит в возможности ее использования при проведении налоговых проверок для выявления из всей совокупности только тех обстоятельств, установление которых необходимо для принятия законного и обоснованного решения по фактам неуплаты (неполной уплаты) налога.

Предложенное определение указывает конкретную цель, которую должен преследовать налоговый орган в ходе доказывания обстоятельств при проведении налоговой проверки.

Применение дефиниции на практике позволит исключить исследование обстоятельств, не имеющих значение для квалификации налогового правонарушения, что способствует оптимизации процесса доказывания.

В качестве вывода необходимо отметить, что в налоговом процессе одним из центральных институтов является институт доказывания, поскольку именно доказательства позволяют установить обстоятельства совершения налогового правонарушения или его отсутствия, а также вину конкретного лица. В связи с этим, достижение результата деятельности, связанной с осуществлением налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности, невозможно без четкого понимания обстоятельств, подлежащих доказыванию, являющихся связующим звеном между событием действительности и юридическим фактом [61, с. 10].

По своей сути доказательства и доказывание являются общеправовыми институтами и в научной литературе можно встретить теории, обосновывающие необходимость их использования в других науках о праве и в отраслях законодательства [177, с. 82], однако каждая категория

правоотношений имеет свою специфику и требует специального законодательного регулирования и теоретического определения, что мы и наблюдаем в административном, гражданском, арбитражном и уголовном процессах.

Проведенное исследование показало, что в налоговом процессе институт доказательств и доказывания недостаточно разработан. Законодательство о налогах и сборах содержит регламентацию отдельных элементов системы доказывания, например мероприятий налогового контроля как основных способов собирания и формирования доказательств, при этом обстоятельства, подлежащие доказыванию, критерии оценки доказательств остаются не определенными. Как справедливо отмечает И.В. Глазунова, законодательная и доктринальная неопределенность доказывания в налоговом процессе негативно сказывается не только на защищенности слабой стороны налоговых правоотношений, но и препятствует сбору надлежащих доказательств и предъявлению обоснованных мер ответственности [175, с. 64].

Предложенное определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговой проверки» позволило выделить родовые и видовые признаки, наличие которых позволяет использовать авторское определение на практике и указывает на научную значимость проведенного исследования. Так, раскрытие обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки через события в хозяйственной жизни налогоплательщика, указывает на выделение родового признака обстоятельств, а конкретизация их влияния на правильную квалификацию действий (бездействий), связанных с неуплатой налога – видовой признак.

Сотрудники налоговых органов в большинстве случаев не являются юристами, что существенно ограничивает использование ими аналогии закона и применение понятий из других отраслей права. Более того, в некоторых случаях аналогия и невозможна ввиду специфики

правоотношений. Таким образом, практическая значимость определения заключается в возможности его применения сотрудниками налоговых органов, проводящими налоговые проверки, и руководителями (заместителями руководителей) территориальных органов в ходе рассмотрения материалов налоговых проверок для выделения из всех явлений действительности только тех событий, установление которых имеет значение для принятия законного и обоснованного решения по итогам проведения налоговой проверки.

Институт доказывания заслуживает особого внимания, без четкого понимания этапов собирания и формирования доказательств трудно представить налоговый контроль и привлечение налогоплательщиков к налоговой ответственности. Этим объясняется необходимость более подробного рассмотрения и исследования этапов собирания и формирования доказательств с учетом специфики и особенностей налогового процесса в следующем параграфе.

1.2 Теоретические вопросы собирания и формирования доказательств в налоговом процессе

ФНС России в ежегодных докладах об осуществлении государственного контроля (надзора) выделяет следующие основные причины признания результатов налоговых проверок недействительными [152]: недостаточность собранной в ходе проверки доказательственной базы; различное толкование норм законодательства судом и налоговым органом.

Согласно статистике, представленной ФНС России, в 2021 году 72% от общего количества решений, принятых по результатам проведения налоговых проверок, отменено вышестоящими органами и судами в связи с отсутствием достаточных доказательств совершения налогового правонарушения [152].

Поскольку отсутствие достаточных доказательств является основной причиной отмены решений, принимаемых налоговыми органами по результатам проведения налоговых проверок, теоретическое исследование процесса собирания доказательств приобретает приоритетное значение для науки налогового права и налогового процесса.

Вопросам собирания доказательств посвятили свои труды ученые процессуалисты: Р.С. Белкин [37, с. 28], С.А. Шейфер [77, с. 33], В.А. Лазарева [49, с. 52-67], С.Б. Россинский [197, с. 97] и другие. Проведенное исследование отчасти основано на результатах, достигнутых в их трудах.

Собирание доказательств является начальным этапом или «инициирующим элементом» доказывания. При этом, соглашаясь с С.Б. Россинским, следует отметить, что в практической деятельности этапы собирания, проверки (исследования) и даже оценки доказательств могут производиться одновременно (совместно или параллельно), быть взаимосвязанными и переплетенными между собой. Очередность этапов собирания доказательств является скорее юридико-технической потребностью перечисления всех этапов доказывания [197, с. 92-93].

Однако на теоретическом уровне каждый из этапов имеет собственное гносеологическое и логическое содержание, а также автономное юридическое значение, что обуславливает необходимость их разграничения.

Термин «собирание доказательств», объединяющий в себя поиск, обнаружение, восприятие, фиксацию доказательства в установленном законом порядке, в теории доказывания является устоявшимся [37, с. 28], и нашел свое законодательное закрепление в статье 73 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ) [4].

При этом С.А. Шейфером неоднократно высказывалась критика в отношении корректности использования термина «собирание» доказательств для обозначения деятельности субъектов доказывания по получению доказательств [77, с. 33]. Вместо термина «собирание» доказательств ученый

предлагал термин «формирование», который, по его мнению, включает весь процесс преобразования полезных сведений в форму доказательств. Позиция С.А. Шейфера поддержана и М.М. Михеенко [50, с. 10]. Однако, как видится, расширяя объем понятия, мы оставляем без должного внимания (как в теоретическом плане, так и в плане практики) процессуальный аспект формирования доказательственной базы.

Наиболее обоснованной представляется точка зрения профессора С.Б. Россинского [197, с. 97], поддержанная В.А. Лазаревой [49, с. 58], о необходимости разграничения понятий собирания и формирования доказательств, поскольку некоторые доказательства образуются вне рамок процессуальной деятельности, а другие являются ее результатом. Однако указанное разграничение С.Б. Россинский предлагает внутри деятельности по собиранию доказательств, выделяя два автономных процесса: «формирование» доказательств для создания новых познавательных ресурсов посредством производства процессуальных действий и «приобщение» доказательств для признания в качестве доказательств предметов и документов, образовавшихся за рамками деятельности, путем издания государственно-властного акта [197, с. 102].

С точки зрения налогового процесса наиболее правильным является выделение «собирания» и «формирования» доказательств, поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает издание специального акта для приобщения доказательств к материалам налоговой проверки.

Собирание доказательств в налоговом процессе отличается тем, что источник доказательства уже существует в качестве первичного документа, подтверждающего хозяйственную операцию, или в качестве иного документа, содержащего какую-либо информацию о факте хозяйственной жизни как объекте налогообложения, но до момента его истребования в ходе проведения мероприятия налогового контроля и восприятия должностным лицом налогового органа он не является доказательством в налоговом

процессе. Приобщение к материалам налоговой проверки такого доказательства не производится.

Интересным является вопрос, связанный с возможностью использования в ходе проведения налоговой проверки, информации, имеющейся у налогового органа, в том числе полученной в ходе проведения иных налоговых проверок как самого налогоплательщика, так и иных налогоплательщиков (контрагентов). При отсутствии процессуального акта, с помощью которого приобщаются доказательства, проверяемый налогоплательщик, может быть, не осведомлён о наличии документа, содержащего информацию, имеющую доказательственное значение, поскольку ознакомление осуществляется только с документами отсутствующими у налогоплательщика.

Процесс формирования доказательств состоит в непосредственной деятельности должностных лиц налогового органа, связанной с фиксацией в протоколе допроса или осмотра следов, образовавшихся в памяти свидетелей или в виде обстановки на территории налогоплательщика.

Таким образом, и собирание и формирование доказательств в налоговом процессе осуществляются в ходе проведения соответствующего мероприятия налогового контроля, которому предшествует мыслительная деятельность по поиску источников информации, имеющей доказательственное значение.

Как было отмечено ранее, доказательства, полученные в ходе собирания и формирования, имеют разную природу, что особенно важно для их последующей оценки. Если же говорить о первоисточнике доказательства – информации, имеющей доказательственное значение в налоговом контроле, то в обоих случаях она образуется задолго до проведения проверки в период осуществления хозяйственной операции или в период предоставления налоговой декларации, что позволяет рассматривать параллельно деятельность по собиранию и формированию доказательств в налоговом процессе.

Переходя к содержательной стороне собирания доказательств, необходимо обратиться к трудам ученых-процессуалистов, которые в указанной деятельности с точки зрения уголовно-процессуального доказывания выделили отдельные этапы. Как будет показано далее, вопрос об этапах был и остается дискуссионным.

Так, Л.Д. Кокорев и Н.П. Кузнецов выделяют поиск и обнаружение сведений о факте [46, с. 221-222]. Доказательственное значение информация приобретает после ее закрепления. Ю.К. Орлов под собиранием понимает сложный процесс, состоящий из поиска, получения и процессуального оформления доказательства [59, с. 110-111]. М.С. Строгович выделяет обнаружение и фиксацию [64, с. 302]. Р.С. Белкин выделил обнаружение, фиксацию, изъятие и сохранение доказательств [37, с. 29]. УПК РФ также содержит информацию об этапах: согласно статье 73 УПК РФ собирание состоит в обнаружении, извлечении и закреплении необходимой информации [4].

Анализ подходов ученых к выделению в процессе собирания и формирования доказательств отдельных этапов показал, что все они в основном связаны с вещественными доказательствами, имеющими ценность для расследования дела, поэтому задачами, решаемыми в ходе следственного действия, являются обнаружение, фиксация, изъятие и сохранение. Ярким примером в данном случае является фиксация и сохранение следов протектора на песке.

Мнения большинства ученых сходятся в том, что первым этапом собирания доказательств является их обнаружение, которое включает поиск, восприятие, выявление. В данном случае имеется в виду, что доказательства присутствовали на месте преступления и на стадии собирания доказательств необходимо их выявить [37, с. 28].

Фиксация фактических данных в науке уголовного процесса подразумевает их закрепление, запечатление, в том числе с применением

технических средств и тактических приемов для обеспечения возможности сохранения источника в форме, доступной для последующего восприятия.

Следует отметить, что главной задачей фиксации является сохранение доказательственной информации. В данном случае речь идет, например, о необходимости запечатления обстановки места происшествия.

Изъятие доказательств необходимо для их использования в процессе доказывания и приобщения к уголовному делу. Изъятие представляет собой перенос источника информации из обстановки (например, места происшествия) в места их хранения. Многие ученые под изъятием понимают упаковку доказательств, исключаящую утрату, замену, повреждение [78, с. 85]. Например, для последующего сохранения запаха по возможности его необходимо изымать со следоносителем, что позволит в дальнейшем провести одорологическую экспертизу.

Сохранение доказательств подразумевает принятие мер к обеспечению надлежащего хранения, исключаящего доступ посторонних лиц, утрату, порчу. Так, вещественные доказательства сдают в специальные хранилища или хранят в сейфах.

Проведенное исследование демонстрирует ориентацию выделенных в теории доказательственного права основных этапов собирания доказательств на уголовный процесс, где главенствующая роль принадлежит вещественным доказательствам, а также следообразованию, что ограничивает возможность их применения в налоговом процессе.

В налоговом процессе на передний план выходит не обнаружение и фиксация доказательств, а мыслительная деятельность, направленная на выявление закономерностей, связанных с их образованием, выявлением специфики хозяйственных операций, а также выдвижением предположений об источниках информации, имеющей доказательственное значение.

Собирание (формирование) доказательств в налоговом процессе имеет свои существенные особенности, которые связаны с возможностью использования доказательств, полученных в ходе других налоговых

проверок, проведенных как в отношении проверяемого налогоплательщика, так и в отношении иных налогоплательщиков, проведением предпроверочного анализа.

Таким образом, теория доказывания в налоговом процессе явно нуждается в выделении собственных этапов собирания (формирования) доказательств налогового правонарушения.

Как было сказано ранее, Налоговый кодекс Российской Федерации не выделяет этапов собирания (формирования) доказательств. В доктрине также данному вопросу уделено недостаточное внимание. Так, учеными Н.Д. Эриашвили, Н.М. Коршуновым [55], А.Н. Козыриным [56], разрабатывающими налоговый процесс как обособленный процессуальный институт в системе налогового права, исследуются законодательно закрепленные институты.

Деятельность по собиранию и формированию доказательств определенно имеет приоритетное значение при доказывании налоговых правонарушений, что обуславливает необходимость ее исследования.

Анализ подзаконных актов, таких как письма и методические рекомендации ФНС России и Министерства финансов Российской Федерации (далее - Минфин России), не выявил регламентации процесса собирания и формирования доказательств налогового правонарушения.

Так, ФНС России в письме от 31.01.2017 № ЕД-4-9/22123@ [15] даны лишь рекомендации по квалификации отдельных правонарушений, а также конкретизированы обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию в зависимости от вида налоговой экономии.

ФНС России в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ [11] привела группировку обстоятельств, подлежащих доказыванию налоговыми органами исходя из особенностей их оценки. Например, в случае, если обязанное по договору лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика, «налоговому органу необходимо предпринимать меры, направленные на

оценку действий самого налогоплательщика и на доказывание противоправного характера этих действий» [11].

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14.07.2005 № 9-П указал, что собирание доказательств налоговых правонарушений должно производиться на досудебной стадии налоговыми органами при осуществлении полномочий по административной юрисдикции в сфере привлечения к налоговой ответственности, что обуславливает необходимость теоретического исследования соответствующей деятельности для выделения этапов ее проведения с учетом гносеологического и логического содержания, а также приемов и методов, подлежащих применению в зависимости от поставленных задач [94].

Анализ правоприменительной практики позволяет сделать вывод об отсутствии надлежащей деятельности по собиранию и формированию доказательств, поскольку источники доказательств, обладающие высокой доказательственной способностью и позволяющие установить реальные обстоятельства, не выявляются должностными лицами налоговых органов и не истребуются для дальнейшего использования в процессе доказывания. Это является следствием отсутствия мыслительной деятельности, связанной с построением предположений и предвидением образования таких доказательств.

Так, при рассмотрении спора о признании результатов налоговой проверки недействительными в связи с отсутствием достаточных доказательств нереальности операций и исполнения иным лицом обязательств по поставке 515 тонн щебня, 740 тонн песка, 210 тонн цемента и 10 тонн арматуры, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности было отменено. Указанные в первичных документах объемы строительных материалов с учетом времени поставки требуют привлечения большого количества транспортных средств для перевозки и наличия соответствующих мест хранения [99]. Однако в ходе проверки не выстраивались и не проверялись предположения относительно возможности

(невозможности) перевозки заявленных объемов и количества транспортных средств, необходимых для этого.

В другом деле организации, занимающейся перепродажей древесины, было отказано в праве на применение вычетов и расходов на основании вывода об отсутствии у контрагента возможности исполнения сделки [100]. Между тем, несмотря на функционирование информационного сервиса Единой государственной автоматизированной информационной системы учета древесины и сделок с ней (далее - ЕГАИС-Лес), налоговым органом не были выдвинуты предположения о наличии в указанном ресурсе сведений о перемещении древесины, регистрации в нем контрагента, что позволило бы в дальнейшем не только получить транспортные документы и установить детали перевозки, но и информацию о лицах, представляющих интересы спорного контрагента. Сходные обстоятельства установлены по иным делам [101].

Аналогичную закономерность можно проследить в налоговых спорах о признании недействительными решений о привлечении к налоговой ответственности по обстоятельствам, связанным с «дроблением бизнеса» и незаконной минимизацией налоговых обязательств за счет использования специальных налоговых режимов [102]. В данном случае вероятное знание о совместном несении расходов участниками схемы не анализировалось и не проверялось, в результате чего источники доказательств, которые могли бы позволить собрать надлежащую совокупность доказательств, получены не были.

Проведенный анализ судебной практики показывает, что собирание и формирование доказательств в налоговом процессе производится бесструктурно, хаотично, с полным отсутствием мыслительной деятельности, направленной на выявление связей между обстоятельствами, установление закономерностей, без учета специфики операций и без построения предположений. Судя по многочисленным жалобам на излишнее истребование документов в ходе проведения налоговых проверок,

направление требований производится сплошны методом без предварительной оценки возможных источников получения информации, имеющей доказательственное значение.

Следовательно, именно теоретическое выделение этапов собирания (формирования) доказательств в практической деятельности способствует повышению эффективности доказывания в налоговом процессе.

Как отмечено ранее, целью собирания (формирования) доказательств является получение источников информации, имеющей доказательственное значение, при проведении налогового контроля, в связи с чем первостепенным видится исследование самих источников информации в налоговом процессе.

Налоговый процесс с точки зрения видового разнообразия источников информации отличается своей ограниченностью, источники доказательств в большей степени являются документальными, поскольку фиксируют факты финансово-хозяйственной жизни.

Так, согласно статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным документом» [7]. В связи с тем, что объектом налогообложения является хозяйственная операция или отдельные группы финансово-хозяйственных операций, первичные документы являются обязательными источниками информации для целей налогообложения.

Немаловажное значение в доказывании налоговых правонарушений имеют и идеальные следы, сохранившиеся в памяти людей. В данном случае специфика налогового процесса также ограничивает количество возможных свидетелей, которые в большинстве своем являются руководителями, учредителями, сотрудниками организаций, индивидуальными предпринимателями, самозанятыми, а также лицами, привлеченными на бездоговорной основе к выполнению работ (оказанию услуг). Соглашаясь с О.С. Смолиной, следует отметить, что все указанные лица не являются случайными очевидцами событий в налоговом процессе [155, с. 153-154], они

связаны экономическими отношениями, что значительно ограничивает круг их поиска.

Экономический характер правоотношений в сфере налогообложения упрощает механизм определения субъектов, располагающих информацией, необходимой для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию. К таким субъектам будут относиться контрагенты, кредитные, страховые, саморегулируемые организации, держатели реестров акций и другие. Необходимо учитывать, что оборот некоторых товаров, подлежащих обязательной государственной регистрации и учету, затрагивает публичные интересы, следовательно, необходимой для целей доказывания информацией могут располагать органы, в функции которых входит ведение реестров или учета отдельных операций (Росреестр, ГИБДД, Минсельхоз России, Росалкогольрегулирование и другие).

Финансово-хозяйственная деятельность характеризуется тем, что сделка, хозяйственная операция, отдельное действие сопровождаются составлением определенного набора документов. Одни из них являются обязательными для составления с целью обеспечения надлежащего ведения бухгалтерского и налогового учета и представления достоверной отчетности. Другие не являются обязательными и их составление связано с другими обстоятельствами, к которым можно отнести подотчетность, материальную ответственность, осуществление надлежащего контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей в местах их хранения.

Например, выручка от реализации товаров, умышленно не отражаемая в бухгалтерском и налоговом учете для снижения суммы подлежащего уплате налога, тем не менее, учитывается в обособленном учете для отчета перед собственником или лицом, давшим такие распоряжения. Такой учет может отличаться от бухгалтерского учета своей примитивностью и отсутствием унифицированных форм для отражения совершенных операций, но несмотря на это, его ведение оставляет источники документально

зафиксированной информации, позволяющей установить реальные факты хозяйственной жизни [103].

Третья категория источников доказательств связана с совершением отдельных действий в составе хозяйственной операции, которые могут сопровождаться составлением самых различных документов, которые в большинстве случаев не будут носить официальный характер и отражаться в унифицированных формах.

Аналогично можно провести параллель в образовании идеальных следов в памяти свидетелей. Так, совершение хозяйственной операции связано с определенными действиями должностных лиц, задействованных на отдельных этапах хозяйственной операции. Причем участие одних лиц является обязательным при совершении определенных действий, а участие других лиц может иметь вероятный характер. Например, участие руководителя организации при подписании договора является обязательным, если договор не подписан кем-либо другим по доверенности; ведение бухгалтерского учета и составление отчетности осуществляются бухгалтером или другим лицом, уполномоченным руководителем; отгрузка товаров производится также с участием определенных лиц (грузчиков, кладовщиков). А вот направление заявок, выписка доверенностей носит возможный характер.

Проведенный анализ источников информации, имеющей доказательственное значение, а также субъектов, располагающих необходимой информацией, позволяет сделать вывод о возможности выстраивания предположений и версий для обеспечения необходимой и достаточной совокупности доказательств.

Для выделения этапов собирания и формирования доказательств, кроме источников информации, имеющей доказательственное значение, следует рассматривать и деятельность по установлению, обнаружению, поиску и получению возможных источников информации.

В познавательной деятельности, направленной на поиск источников информации, уместно выделить:

- мыслительную деятельность, основанную на логике, связанную с выдвижением предположений об образовании возможных источников информации, имеющей доказательственное значение для установления предмета доказывания, в связи с совершением конкретных хозяйственных операций;

- практическую деятельность, заключающуюся в осуществлении мероприятий налогового контроля как надлежащих средств доказывания для проверки выдвинутых предположений, версий, гипотез и получения источников информации, имеющих доказательственное значение.

При этом следует отметить, что в юридическом процессе доказывание является процессуальной формой познания обстоятельств, поскольку осуществляется специальными субъектами, наделенными соответствующими правами и несущими обязанности в установленном законе порядке [42, с. 2-4].

Поддерживая мнение М.М. Михеенко, следует подчеркнуть, что «с помощью непроцессуального познания нельзя полностью установить ни одного из обстоятельств, входящих в предмет доказывания по делу. Каждое из таких обстоятельств, всю их совокупность и тем самым истину по делу можно установить только с помощью рационального познания, мышления, поэтому в целом ... доказывание является опосредованным познанием» [50, с. 8].

Познавательная деятельность, связанная с выявлением возможных источников информации, имеющих доказательственное значение, вызывает особый интерес для исследования, поскольку указанное направление деятельности не реализовано ни в теории налогового процесса, ни в правоприменительной практике.

Мыслительный процесс, итогом которого является выявление, изучение, понимание какого-либо вероятного знания, должен строиться на

основании приемов и методов научного познания, включающих анализ, синтез, индукцию, дедукцию, гипотезу, аналогию, обобщение, моделирование, абстрагирование, восхождение от абстрактного к конкретному, интерпретацию и другие методы и приемы, позволяющие ориентировать на выбор правильных и наиболее эффективных путей, средств и способов установления событий действительности.

При этом не следует рассматривать мыслительный процесс в качестве однородной деятельности, основанной на беспорядочном применении приемов и методов научного познания. Перед процессом познания ставится не только конечная цель, но и промежуточные задачи, решение которых осуществляется на отдельных его этапах.

Если конечная цель заключается в получении достоверных доказательств, позволяющих установить предмет доказывания, то промежуточные задачи включают изучение имеющейся информации, документов, сведений, выделение из них тех, которые позволят в дальнейшем получить источники доказательств, способствующие установлению обстоятельств в хозяйственной жизни налогоплательщика, построение предположений и гипотез, проверяемых в ходе проведения контрольных мероприятий, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

На начальном этапе происходит изучение имеющихся источников информации, содержащей сведения относительно налоговых рисков, свидетельствующих о возможном совершении налогоплательщиком налогового правонарушения [10]. Именно на стадии предварительного исследования собирается информация о фактическом виде деятельности проверяемого налогоплательщика, местах ее осуществления, наличии активов, штата работников, кадровой расстановки, контрагенте, договорные обязательства с которым предположительно использованы для уклонения от уплаты налога, периоде совершения спорных операций, выясняется их предмет.

Указанный этап производится на стадии предпроверочного анализа или начальном этапе налоговой проверки.

На данном этапе целесообразно использовать различную информацию: заключения налоговых органов, установивших при проведении налоговых проверок иных налогоплательщиков факты нарушения законодательства о налогах и сборах проверяемым лицом; материалы оперативно-розыскных мероприятий правоохранительных органов; результаты анализа бухгалтерской и налоговой отчетности; документы, имеющиеся в налоговом органе, в том числе представленные в рамках камеральных налоговых проверок или вне рамок проведения проверок, протоколы допросов и осмотров.

Первый предварительный этап характеризуется применением общенаучных приемов и методов, таких как анализ, сравнение, обобщение.

Перед вторым этапом ставится основная задача, связанная с выделением из всей имеющейся информации тех сведений, которые позволят в дальнейшем получить источники доказательств, способствующие установлению предмета доказывания. Приоритет должен отдаваться информации, полученной из независимых источников, которая в дальнейшем может иметь высокое доказательственное значение.

Таким образом, на втором этапе устанавливаются взаимные связи между обстоятельствами, закономерности или их отсутствие. Так, выделяются специфические особенности товара: сроки хранения, габариты, наличие особых требований к перевозке, необходимость учета в государственных реестрах, видовое разнообразие и другие. Если речь идет о работах, то должна быть изучена информация о видах, допусках, сложности, трудозатратности, возможных сроках выполнения и т.д.

Второй этап отличается аналитической направленностью и основывается на таких методах познания, как индукция, дедукция, анализ, синтез, обобщение.

На третьем этапе используется накопленный научный и практический опыт, позволяющий построить предположения. Исходя из имеющихся сведений о предмете сделки на основе знаний о документальном оформлении такого рода хозяйственных операций, а также из опыта, полученного при проведении аналогичных проверок, выдвигаются суждения о документах, которые могли быть составлены на всем жизненном цикле исполнения договора.

При выдвижении предположений относительно потенциально существующих документов в большей степени стоит учитывать документы, необязательные для составления. Эти документы имеют более высокое доказательственное значение и позволяют не только установить реальность операций, истинные цели их совершения, а также лицо, осуществившее исполнение по сделке. Аналогично производится выстраивание предположений относительно свидетелей, располагающих информацией об обстоятельствах, подлежащих доказыванию.

Выдвижение предположений и гипотез должно основываться на принципе проверяемости. Версии, которые невозможно проверить доступными налоговому органу механизмами, являются нерациональными.

Данный этап отличается использованием как общенаучных методов, связанных с выстраиванием гипотез, моделированием, абстрагированием, применением аналогии, восхождением от абстрактного к конкретному, так и частью - научных методов: эмпатии, интерпретации.

Завершающим этапом является проведение мероприятия налогового контроля и анализ полученной информации с точки зрения оценки ее доказательственной способности. Поскольку мероприятия налогового контроля являются средствами получения (формирования) надлежащих доказательств, их осуществление связано с использованием надлежащей формы и порядка проведения.

В качестве средств доказывания могут использоваться все предусмотренные НК РФ мероприятия налогового контроля при наличии

соответствующих оснований. Так, источники доказательств могут быть получены путем истребования документов (информации) как у проверяемого налогоплательщика, так и других лиц, располагающих такой информацией. Предположения о подписании документов неустановленным лицом должны проверяться путем проведения допроса и экспертизы подписи, а возможность использования (неиспользования) отдельных материалов для производства (строительства, ремонта) может проверяться путем привлечения специалиста или истребования информации у других производителей аналогичных товаров.

Выбор способа проверки предположений имеет особое значение, поскольку от корректности выбора может зависеть результат всего процесса доказывания.

Необходимо помнить и о том, что перегруженность доказательствами вызывает путаницу, увеличивает трудовые и временные затраты. Поэтому выделение этапов собирания и формирования доказательств позволяет структурировать деятельность должностных лиц налоговых органов для получения достоверных доказательств, позволяющих установить предмет доказывания.

Следует отметить, что деятельность по собиранию (формированию) доказательств является цикличной, поскольку полученные источники доказательств являются основой для выявления новых особенностей и закономерностей, формирования новых суждений, выдвижения дополнительных версий и их проверки.

Теоретическая ценность выделения этапов собирания (формирования) доказательств в налоговом процессе состоит, во-первых, в использовании структурного подхода к исследованию правового явления, связанного с доказыванием налоговых правонарушений, что позволило выявить комплексную (синтетическую) природу процесса собирания (формирования) доказательств, основанную на философских закономерностях гносеологии и

формальной логики, обеспечив тем самым возможность проведения дальнейших исследований и накопления научных знаний.

Во-вторых, выделение этапов процесса собирания (формирования) доказательств является условием получения и накопления научных знаний о специфике отдельных составляющих и их содержании, что определяет возможность выявления факторов, способных оказывать влияние на исследуемую деятельность, для построения научных теорий о повышении эффективности проведения налогового контроля.

В-третьих, исследование сущности этапов собирания (формирования) доказательств позволило сформулировать задачи и обосновать выбор методов, применение которых обеспечит не только решение задач на каждом этапе собирания доказательств, но и достижение цели доказывания.

В-четвертых, выделение этапов процесса собирания (формирования) доказательств позволило выявить логическую последовательность действий, научные знания о которой можно использовать для разработки соответствующих методик, а также в преподавательской деятельности.

О практической значимости выявления и исследования этапов собирания (формирования) доказательств свидетельствует прежде всего возможность их использования в деятельности налоговых органов, что позволит повысить эффективность и оптимизировать процесс собирания и формирования доказательств.

Кроме того, практическое значение выделения этапов собирания (формирования) доказательств в налоговом процессе проявляется в их неразрывной связи с мероприятиями налогового контроля, эффективное проведение которых видится только на заключительном этапе собирания доказательств после решения задач, связанных с предварительным анализом данных, выявлением связей и закономерностей, построением предположений и гипотез.

Применение на практике поэтапного процесса собирания и формирования доказательств обеспечит возможность для получения

надлежащей совокупности допустимых и достоверных доказательств, необходимых для полноценного и всестороннего исследования обстоятельств совершения налогового правонарушения и принятия законного и обоснованного решения, что является особо важным в связи с повышением стандарта доказывания в налоговом процессе.

Проведенное исследование позволяет резюмировать следующие выводы относительно выделения этапов собирания и формирования доказательств в налоговом процессе:

а) Деятельность по собиранию и формированию доказательств в налоговом процессе является одной из центральных, поскольку по итогу ее завершения могут быть получены доказательства, свидетельствующие о совершении налогоплательщиком правонарушения, что является основанием для привлечения лица к налоговой ответственности.

Значение указанной деятельности для принятия впоследствии законного и обоснованного решения невозможно переоценить. От эффективности собирания и формирования доказательства зависит установление обстоятельств, подлежащих доказыванию.

б) Определение этапов, постановка задач для каждого этапа, а также выбор методов позволит структурировать процесс собирания и формирования доказательств налогового правонарушения.

Выделение таких важнейших этапов, как аналитическое исследование взаимных связей и выдвижение предположений об источниках информации, образовавшихся в связи с осуществлением хозяйственной операции, имеет существенное значение в налоговом процессе, поскольку за счет мыслительной и познавательной деятельности достигается глубина исследования обстоятельств и происходит конкретизация источников информации, образовавшихся в процессе осуществления хозяйственной операции. К сожалению, эти этапы часто игнорируются на практике.

Применение поэтапного процесса собирания и формирования доказательств препятствует реализации поверхностного и неполного

исследования, позволяет выявлять неполученные, но необходимые для принятия решения доказательства, что является особо важным в связи с повышением стандарта доказывания налоговых правонарушений.

Аналитический этап собирания и формирования доказательств, а также этап выдвижения гипотез имеют существенное значение также для последующего вынесения решения о принятии обеспечительных мер, в связи с необходимостью установления обстоятельств, которые будут свидетельствовать об уклонении от исполнения обязанности по уплате доначисленного налога [190, с. 43].

в) Процессуальная деятельность по собиранию и формированию доказательств является основной для доказывания налоговых правонарушений, в связи с чем ее теоретическая регламентация имеет приоритетное значение. Именно на стадии собирания и формирования доказательств закладывается фундамент совокупности надлежащих доказательств для принятия впоследствии законного и обоснованного решения.

Учитывая то, что собирание и формирование доказательств является начальным этапом доказывания, необходимость теоретического исследования критериев оценки доказательств предопределяет его актуальность.

1.3 Особенности применения критериев относимости, допустимости и достоверности для надлежащей оценки доказательств совершения налогового правонарушения

Деятельность, связанная с доказыванием, кроме собирания и формирования доказательств, включает в себя их оценку. Собрать и зафиксировать доказательства недостаточно для получения положительного результата от их использования. При этом еще на стадии собирания и

формирования доказательств необходимо понимать, каким критериям они должны соответствовать.

Согласно пункту 4 статьи 101 НК РФ «не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, а также доказательств, полученных из специальной налоговой декларации» [2]. Другие критерии оценки доказательств в законодательстве о налогах и сборах не закреплены.

В связи с тем, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит легальных критериев оценки доказательств, а также специальных правил оценивания, налоговое право заимствует нормы, регулирующие отношения этой области, из административного и уголовного процессов.

Следует отметить, что критерии оценки доказательств, закрепленные в административном и уголовном процессах, не позволяют их использовать для оценки доказательств налогового правонарушения без выделения оснований, учитывающих специфику налогового процесса.

Должностные лица налоговых органов, проводящие налоговые проверки, не имеют юридического образования, что свидетельствует о необходимости уточнения критериев оценки доказательств для их эффективного использования.

Данную проблему можно проследить и в статистике отмененных судами и вышестоящими налоговыми органами решений налоговых органов, принятых по результатам проведения налоговых проверок. Именно недоказанность, то есть отсутствие достаточных, допустимых и достоверных доказательств, явилась причиной отмены в 2021 году 72% решений из общего количества отмененных [152].

Другая проблема состоит в диаметрально противоположном подходе судей к оценке одних и тех же доказательств, примером этого может являться оценка доказательств совершения налогового правонарушения, полученных правоохранительными органами в рамках оперативно-розыскной деятельности [104; 105; 106].

При этом использование в налоговом процессе ненадлежащих доказательств является только следствием, причиной которого является отсутствие единой практики оценки доказательств, что может быть разрешено путем проведения комплексного исследования, включающего как дифференциацию нарушений с правовой точки зрения, так и выявление фактических причин исключения доказательств из числа относимых, допустимых и достоверных.

Следует отметить, что правило, при котором «любые нарушения ... закона» влекут признание доказательств недопустимыми, на доктринальном уровне, в том числе В.С. Балакшиным, признано несостоятельным по ряду причин, в том числе связанных с необоснованностью «выбраковывания» доказательств, полученных, например, в связи отступлениями от требований закона по техническим причинам, обусловленным объективными обстоятельствами [157, с. 26].

Таким образом, изучение природы нарушений способов собирания и формирования источников доказательств в налоговом процессе имеет приоритетное значение и позволяет выделить условия, при которых некоторые доказательства, полученные с нарушением требования закона, могут признаваться допустимыми.

Общая доктрина доказательственного права под оценкой доказательств понимает этап доказывания, в ходе которого уполномоченными лицами осуществляется мыслительная, логическая и аналитическая деятельность по определению относимости, допустимости, достоверности и достаточности доказательств.

В доктрине процессуального права так же, как и в уголовном процессе, проверка и оценка доказательств в большинстве случаев отождествляется. Научное исследование, проведенное В.С. Балакшиным, позволило разграничить указанные действия, выделяя различие их целей [157, с. 28-29].

Если целью проверки является получение новых дополнительных фактических данных, необходимых для правильной оценки доказательства,

то целью оценки является определение соответствия отдельно взятого доказательства требованиям общепризнанных критериев. Оценка является одним из главных структурно-содержательных элементов доказывания.

Критерии оценки доказательств широко используются во всех процессуальных отраслях права и непосредственно закреплены в законодательстве, регулирующем гражданский, арбитражный, уголовный, административный процессы.

С точки зрения оценки доказательств в налоговом процессе особый интерес вызывают причины и основания исключения отдельных доказательств из материалов налоговой проверки, что образует доказательственный пробел, ставит под угрозу корректность установленных обстоятельств и сформулированных выводов.

Для исключения доказательственного пробела оценка доказательств должна производиться должностными лицами, проводящими налоговую проверку, поскольку только допустимые и достоверные доказательства должны формировать суждение о наличии или отсутствии налогового правонарушения, а также виновности лица в его совершении. Такая оценка должна носить системный характер и регламентироваться соответствующими методическими рекомендациями. Качество оценки доказательства на этапе налоговой проверки имеет приоритетное значение с точки зрения правильности формулирования выводов в акте, поскольку указанный документ формируется и подписывается должностным лицом, проводящим налоговую проверку, и вручается налогоплательщику до момента рассмотрения материалов руководителем или заместителем руководителя.

Следует отметить, что вручение налогоплательщику акта проверки в налоговом процессе порождает дальнейшие стадии: представление возражений, в некоторых случаях - проведение дополнительных мероприятий налогового контроля, рассмотрение материалов налоговой проверки, что в случае ошибочности выводов приводит к увеличению

административной нагрузки на налогоплательщика, связанной с необходимостью подготовки обоснованной позиции относительно выводов, отраженных в акте, а также участием в рассмотрении акта налоговой проверки. Помимо этого, во многих случаях требуются значительные финансовые затраты по привлечению соответствующих специалистов, компетентных в вопросах обжалования индивидуальных налогово-правовых актов.

Должностное лицо налогового органа, принимающее решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, также должно понимать какие условия необходимо применять для оценки доказательств налогового правонарушения.

Деятельность должностных лиц, принимающих решения по результатам налоговых проверок, связанная с оценкой доказательств, должна рассматриваться как неотъемлемая составляющая законодательно закрепленного процесса рассмотрения акта и других материалов налоговой проверки.

В процессе рассмотрения материалов налоговой проверки уполномоченное должностное лицо налогового органа, согласно пункту 4 статьи 101 НК РФ, должно исследовать доказательства [2]. При этом законодательство о налогах и сборах не предусматривает необходимость непосредственного исследования доказательств, что существенно влияет на качество принимаемых решений.

Принцип непосредственности является одним из основополагающих и призван гарантировать принятие судом законного и обоснованного решения.

Соглашаясь с В.Н. Курченко, следует подчеркнуть, что непосредственность является не только методом исследования, но и правовой гарантией надлежащей оценки доказательств, установления действительных обстоятельств, формулирования правильных выводов для вынесения обоснованного и законного решения [185, с. 109].

Для принятия объективного решения по материалам налоговых проверок непосредственное восприятие доказательств не только позволяет проверить правильность выводов, сделанных проверяющими, но и сформировать собственное суждение. Например, выводы, формулируемые в проектах решений по результатам проведения допроса свидетеля, могут искажать общий смысл показаний, что с высокой долей вероятности повлияет на законность принимаемого решения.

Таким образом, оценка доказательств должна производиться как на стадии проведения налоговой проверки, так и на последующих стадиях налогового процесса.

В теории доказательств, а также в законах, регулирующих отношения, связанные с оценкой доказательств, в качестве первого критерия рассматривается относимость. В.С. Балакшин в своем исследовании доказал, что установление барьера допустимости отвечает условиям определения действительности, поскольку исходит из гарантий соблюдения прав и свобод [157, с. 47-48].

Критерий допустимости позволяет взглянуть на доказательства с процессуальной стороны и оценить их из соответствия требованиям законодательства о налогах и сборах, предъявляемым к проведению процессуальных действий, связанных с получением и формированием доказательств.

Разделяя точку зрения Ю. Боруленкова, следует подчеркнуть, что «допустимость доказательства характеризуется законностью источника сведений, а также способов получения и фиксации сведений, содержащихся в таком источнике» [170, с. 30].

В.С. Балакшин под допустимостью предлагает понимать «совокупность признаков, закрепленных в ... законе, которым отдельно взятое доказательство должно полностью соответствовать, выступая в качестве процессуальной основы установления и доказывания

обстоятельства, имеющего значение для правильного разрешения дела» [157, с. 47-48].

Из приведенных доктринальных определений следует, что допустимость является чисто процессуальным критерием оценки доказательств, и под оценкой допустимости следует понимать проверку доказательства на предмет:

- установления законности источника происхождения сведений (информации);
- правомочий субъекта по собиранию сведений (информации);
- законности процедуры получения, закрепления, формирования доказательств;
- применения надлежащих средств и способов доказывания;
- неукоснительного соблюдения порядка собирания (формирования) доказательственной информации.

Указанные критерии являются самыми общими, и их применение для урегулирования отношений, связанных с оценкой доказательств в каждой отрасли права, имеет свои особенности, выявление которых возможно с учетом законодательно установленных требований к порядку проведения процессуальных действий, направленных на формирование и собирание доказательств, а также специфики правоотношений.

В налоговом процессе допустимость доказательств имеет принципиальное значение, поскольку деятельность по их собиранию и формированию четко регламентирована. В связи с этим нарушения, допущенные в ходе осуществления налогового контроля и проведения контрольных мероприятий, могут привести к исключению доказательства из общей совокупности доказательств, позволяющих установить обстоятельства, свидетельствующие о совершении налогового правонарушения.

Обобщение правоприменительной и судебной практики позволило выделить следующие группы оснований исключения доказательств из числа допустимых в налоговом процессе:

- нарушения, допущенные при инициировании мероприятия налогового контроля;
- нарушения порядка проведения контрольного мероприятия, закрепленного в законодательстве о налогах и сборах и подзаконных актах;
- нарушения, допущенные при оформлении документа, фиксирующего информацию, полученную в ходе использования средства доказывания, и являющуюся потенциальным источником информации, имеющей доказательственное значение.

Инициирование мероприятий налогового контроля, являющихся средствами доказывания в налоговом процессе, имеет непосредственную связь с наличием оснований для их проведения, которые регламентируются соответствующими разрешающими нормами, закрепленными в законодательстве о налогах и сборах. Следует отметить, что в отличие от уголовно-процессуального закона, законодательство о налогах и сборах не содержит обязывающих норм в отношении применения форм контроля, что с одной стороны предоставляет свободу, а с другой – создает угрозу неполучения надлежащего доказательства.

Так, в соответствии со статьей 94 НК РФ право на производство выемки возникает у должностных лиц налогового органа в связи с наличием оснований полагать, что необходимые для проведения мероприятий налогового контроля подлинники документов могут быть сокрыты, исправлены или заменены. Статья 93 НК РФ предусматривает возможность проведения выемки в случае неисполнения требования о предоставлении документов в ходе проведения выездной налоговой проверки [2]. Таким образом, первое основание позволяет сохранить подлинники, а второе основание – обеспечить проверяющих документами, являющимися источниками информации о налогооблагаемых операциях.

При этом декларативное закрепление прав только создает предпосылки и не подразумевает их использование без фактических оснований [199, с. 259].

Следовательно, инициирование мероприятия налогового контроля, по сути, имеет два основания: правовое, предусмотренное в законе, которое С.А. Шейфер [78, с. 94] предлагает называть формальным, а В.А. Семенцов [63, с. 147-149] – юридическим, и фактическое, которое сложилось из определенных обстоятельств.

Законодательство о налогах и сборах ограничивает права должностных лиц налогового органа на проведение мероприятий налогового контроля условиями, которые препятствуют их необоснованному и беспорядочному использованию. Одним из таких условий является конкретный вид налоговой проверки (камеральная или выездная), ограничивающий должностных лиц в проведении отдельных мероприятий в зависимости от формы контроля, другим условием можно считать полномочия конкретного должностного лица. Например, согласно статье 94 НК РФ [2] проведение выемки документов и предметов в ходе камеральной налоговой проверки не допускается, а вне рамок проверки допускается истребование документов только по конкретной сделке [196, с. 74]. Осмотр территории, помещения и предметов может производить только инспектор, проводящий проверку.

Таким образом, в правовом основании инициирования мероприятия налогового контроля предлагается выделять следующие элементы:

- наличие разрешающей нормы;
- наличие общей формы контроля;
- полномочия должностного лица на осуществление мероприятия.

Следовательно, проверка основания использования средства доказывания в налоговом процессе должна осуществляться с учетом выделенных составляющих.

В контексте рассматриваемой проблемы важное значение имеет анализ судебной практики, связанной с оценкой фактического и юридического

оснований инициирования мероприятия налогового контроля на примере конкретных споров.

Арбитражным судом Астраханской области, рассматривающим требование о признании незаконным постановления о производстве выемки, были установлены обстоятельства, связанные с отказом налогоплательщика от предоставления в налоговый орган истребуемых документов. В связи со значительными объемами первичных документов и регистров бухгалтерского учета налогоплательщик предлагал ознакомиться с ними в отдельном кабинете на его территории, таким образом, проверяемое лицо всячески способствовало созданию условий для ознакомления должностных лиц налогового органа с документами, подтверждающими учет доходов и расходов. При таких обстоятельствах, установив нарушение прав налогоплательщика на соби́рание в отношении себя надлежащей совокупности доказательств, а также необоснованное возложение на налогоплательщика дополнительных обязанностей, не предусмотренных законом, суды признали действия налогового органа, связанные с производством выемки, необоснованными [107]. Поскольку фактическое основание инициирования контрольного мероприятия являлось самостоятельным, можно сделать вывод о категоричности его нарушения для исключения доказательства из числа допустимых.

Другим примером является истребование карточек счетов бухгалтерского учета в ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС, право на получение которых статьей 88 НК РФ не предусматривается [2]. Несмотря на то, что необходимость исследования данных документов была обоснована налоговым органом, в связи с отсутствием правового основания, предоставляющего право получить документы для проверки оприходования приобретенных товаров, требование признано незаконным [108].

Приведенные примеры судебной практики позволяют сформулировать вывод, что только наличие обоих оснований позволяет инициировать

мероприятия налогового контроля, и, следовательно, отсутствие одного из них требует признания действия налогового органа по собиранию (формированию) доказательства незаконным, а полученного доказательства – недопустимым.

Кроме оснований для инициирования контрольных мероприятий, Налоговый кодекс Российской Федерации также выдвигает ряд требований к порядку их проведения, которые закреплены в соответствующих статьях закона. Дополнительные рекомендации по проведению мероприятий налогового контроля отражены ФНС России в письме от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@ [13].

Так, осмотр или выемка могут производиться только в присутствии не менее двух понятых; лицам, участвующим в выемке документов и предметов, должны быть разъяснены их права; перед производством выемки представителю налогоплательщика должно быть предложено добровольно выдать подлежащие изъятию документы.

В упомянутом ранее деле, рассмотренном Арбитражным судом Астраханской области [107], налогоплательщик, заявляя требование о признании результатов выемки недействительными, указал на нарушение порядка ее производства. Нарушение выразилось в отсутствии у понятых контроля за ходом выемки одновременно в нескольких помещениях. Таким образом, понятым не предоставлялись на обозрение изымаемые документы. Указанное нарушение, по сути, является существенным, поскольку не только влечет нарушение прав и законных интересов, но и вызывает сомнения в достоверности информации, имеющей доказательственное значение. Для устранения сомнений были проведены допросы понятых в качестве свидетелей, которые подтвердили, что все изымаемые документы обзревали лично и достоверность информации, отраженной в протоколе, подтверждают.

Исходя из логики суда, отсутствие понятых при производстве выемки (осмотра) может вызвать неустранимые сомнения в достоверности

полученных источников доказательств. В мотивировочной части судебного акта суд указывает на существенное нарушение норм закона и порочность содержания протокола, поскольку достоверность результатов контрольного мероприятия подвергается объективному сомнению [107].

В другом деле, рассматривая требование налогоплательщика о признании постановления о производстве выемки документов для назначения экспертизы незаконным, суд посчитал, что изъятие документов и предметов, не входящих в перечень для производства экспертизы, является одной из причин отмены его результатов [109], поскольку возложение на налогоплательщика обязанности по предоставлению дополнительной информации и документов приводит к нарушению его прав.

Нарушение требований законодательства о налогах и сборах, связанное с отсутствием отметки о разъяснении прав и обязанностей налогоплательщику при производстве выемки, признается судом существенным, однако рассматривается в совокупности с другими нарушениями [110]. В данном случае для принятия решения о допустимости доказательств, полученных в результате проведения выемки, в ходе которой выявлены нарушения порядка ее проведения, суд устанавливает степень их влияния на нарушение прав налогоплательщика.

В споре, связанном с обжалованием результатов проведения выемки, Арбитражный суд Рязанской области, установив отсутствие подробной описи изъятых документов, признал действия должностных лиц незаконными. Поскольку опись не составлялась ни в ходе мероприятия, ни в ходе вскрытия полиэтиленовой упаковки, суд пришел к выводу о том, что подобные действия могли оказать влияние на искажение полученных данных [111].

Подобными нарушениями являются: осуществление выемки в помещениях, не указанных в постановлении [112]; осуществление действий в присутствии неуполномоченного лица со стороны проверяемого субъекта [113] и некоторые другие.

В ходе отдельного исследования порядка назначения и проведения в ходе налоговой проверки экспертизы было установлено, что отказ в отводе экспертной организации являлся основанием для исключения заключения эксперта из числа допустимых доказательств [192, с. 261].

Еще одним видом нарушений, влекущих признание сформированных источников доказательств недопустимыми, являются нарушения, допущенные в ходе составления документа, фиксирующего информацию, полученную при реализации контрольного мероприятия.

Порядок составления таких документов регулируется как НК РФ, так и ведомственными приказами [23].

Среди нарушений порядка составления итогового документа по результату проведения мероприятия налогового контроля можно выделить: отсутствие в протоколе допроса отдельных реквизитов (дата, время, место, подписи или ФИО как должностного лица, проводившего допрос, так и свидетеля), паспортных данных свидетеля, наличие которых подтверждает установление личности, отсутствие отметки о предупреждении об ответственности за дачу ложных показаний [114], а также отметки о прочтении документа свидетелем и получении его копии [115].

Оценивая пороки документов, имеющих доказательственное значение, суд устанавливает возможность их влияния на установление достоверности сведений о факте, а также наличие нарушения прав налогоплательщика.

Так, отсутствие в протоколе допроса отметки о разъяснении свидетелю прав фактически может указывать на нарушение процедуры, однако, в связи с тем, что основной объем прав является конституционным [1] и касается возможности отказа свидетельствовать против себя и своих близких, указанное нарушение не оказывает существенного влияния на искажение сведений о факте и не затрагивает интересы свидетеля, поскольку в налоговых правоотношениях показания в большинстве случаев относятся к хозяйственной деятельности юридического лица и не имеют прямой связи с личностью. Указанное основание не является самостоятельным для

признания процессуального документа, составленного для фиксации информации, имеющей доказательственное значение, недопустимым.

Исследование нарушений порядка проведения мероприятий налогового контроля и порядка составления процессуального документа позволило выявить следующие основания для признания полученных доказательств недопустимыми: грубое нарушение прав и интересов налогоплательщика; возможность влияния допущенного нарушения собирания, формирования или фиксации информации, имеющей доказательственное значение, на искажение (возможное искажение) сведений о факте.

Влияние процессуального нарушения на искажение информации обуславливает необходимость его оценки, что позволяет выделить: безусловно недопустимые доказательства, содержащие неустранимые сомнения, а также условно допустимые, то есть вызывающие объективные сомнения, устранение которых возможно за счет других доказательств.

Обобщая, можно сделать следующие выводы:

- не все нарушения законодательства о налогах и сборах, а также порядка составления процессуальных документов являются основаниями для признания доказательства недопустимым;

- причиной признания доказательства недопустимым является инициирование мероприятия налогового контроля при отсутствии соответствующего правового или фактического основания;

- причинами признания доказательств, полученных в результате проведения мероприятий налогового контроля с нарушениями правил проведения и порядка составления документов, являются: нарушение прав налогоплательщика и влияние нарушения на искажение сведений о факте, устанавливаемом в ходе процессуального действия.

Следует отметить, что соответствие требованиям допустимости не гарантирует, что доказательство будет достоверным, поскольку формальная (внешняя) проверка не затрагивает оценку его содержания.

Критерий достоверности доказательства обеспечивает соответствие содержащихся в нем сведений об обстоятельствах событиям действительности.

Наличие установленных законом обязательных реквизитов документа, так же, как и точное соблюдение порядка проведения мероприятия налогового контроля не означает, что информация, зафиксированная в документе, являющемся источником доказательства, является достоверной.

Проверка достоверности доказательства заключается в установлении его соответствия реальным обстоятельствам. Этот процесс позволяет убедиться в правдивости или ложности полученных сведений о тех фактах, которые имеют значение для принятия решения по делу. Важным аспектом является сопоставление доказательства с другими доказательствами, содержащими информацию о тех же обстоятельствах или указывающую на них, с целью определения полной согласованности, выявления незначительных или существенных противоречий.

Отметим, что установление соответствия осуществляется в процессе анализа и сопоставления всех имеющихся доказательств между собой. Доказательство будет являться достоверным только в случае выявления совокупности следующих обстоятельств:

- достоверности содержания документа (информации);
- достоверности источника происхождения документа (информации);
- правомерности фиксации информации.

Анализ судебной практики позволяет дифференцировать основные ошибки, допускаемые налоговым органом при использовании средств доказывания, и выделить следующие основания признания доказательства недостоверным:

а) Использование ненадлежащего источника информации, заведомо не обладающего необходимыми сведениями.

Так, в ходе допроса свидетелей должностное лицо пытается выяснить обстоятельства, выходящие за рамки возможных знаний свидетеля, которые

обусловлены границами его трудовой деятельности. Похожие обстоятельства выявляются в случае допроса лица, которое не может в силу объективных причин располагать сведениями, необходимыми для осуществления налогового контроля. Например, для выяснения обстоятельств, связанных с принятием управленческих решений, не могут привлекаться для допроса рядовые сотрудники (грузчики, разнорабочие, кладовщики). В правоприменительной практике суды выделяют: неосведомленность свидетеля об обстоятельствах, входящих в предмет налоговой проверки [116]; несоответствие статуса свидетеля обстоятельствам, требующим установления в ходе допроса [117]; отсутствие у эксперта (специалиста) необходимой квалификации и знаний, требуемых для проведения исследования [118] и другие.

б) Искажение информации, фиксируемой в процессуальном документе в ходе проведения мероприятия налогового контроля.

Примером может являться фиксация в протоколе осмотра помещений, территорий факта отсутствия субъекта по адресу, указанному в учредительных документах, из чего впоследствии делается вывод о невозможности осуществлять финансово-хозяйственную деятельность. Между тем, в некоторых случаях обстоятельства наличия у проверяемого лица прав на владение и пользование офисным помещением должностным лицом налогового органа не устанавливаются.

Подобные обстоятельства могут иметь место и при искажении в протоколе допроса фактических показаний свидетеля, который в силу отсутствия надлежащего образования не может осознать различие формулировок и возможность с их помощью формулирования некорректных выводов. Искажение информации может иметь место и в ходе составления экспертом заключения, в случае, если при проведении экспертизы используются непроверенные, устаревшие или недействительные данные [118; 119];

в) Недостоверность содержания документа ввиду искажения информации субъектом, в отношении которого проводится мероприятие. Ярким примером является заинтересованность свидетеля в искажении реальных обстоятельств, причиной которой может быть как сокрытие необходимости уплаты налогов, так и попытка избежать ответственности за налоговые и иные правонарушения [120].

Предложенная дифференциация позволяет выделить базовые основания, образующие нижний предел критерия признания недостоверными доказательств в налоговом процессе.

При этом соответствие доказательства нижнему пределу свидетельствует только о том, что полученные фактические данные достоверны сами по себе, но это не означает, что установленные с их помощью обстоятельства будут соответствовать действительности. В данном случае речь идет о косвенных доказательствах, использование которых допустимо только в совокупности [69, с. 133].

При оценке доказательств важным критерием является их относимость, то есть наличие объективной связи между фактами, фиксируемыми в документах, и обстоятельствами, которые необходимо доказать. Наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для дела, должны подтверждаться или опровергаться доказательствами. Если доказательства не относятся к обстоятельствам, которые необходимо доказать, то они не могут использоваться в качестве основы для принятия решения в делах. Этот принцип помогает обеспечить более объективную и правильную оценку доказательств в налоговом процессе.

Соглашаясь с И.В. Глазуновой, следует отметить, что относимость предопределяет способность использования доказательства для выявления объективной связи с фактическими событиями и определяет его значение для принятия конкретного решения. Таким образом, относимость является не только необходимым свойством доказательства, но и условием допущения сведений в дальнейший процесс доказывания [175, с. 70].

Согласно подходу, разработанному В.С. Балакшиным, относимость доказательств должна определяться индивидуально в каждом конкретном случае с помощью двухэтапного суждения, основанного на объективных критериях.

На первом этапе уполномоченное лицо должно определить отношение события, фиксируемого в доказательстве, к рассматриваемому делу. На втором этапе необходимо оценить возможность подтверждения или опровержения содержанием доказательства относимых к делу сведений. Этот подход помогает убедиться в том, что использование доказательств в делах основано на объективных критериях и обеспечивает более справедливый и правильный исход дела [157, с. 48].

Обозначенная теория имеет как минимум два оценочных критерия, использование которых может негативно влиять на корректность результатов, что обуславливает необходимость их конкретизации.

В.С. Балакшин, исследуя критерий относимости, указывает на необходимость установления «трех форм связи между обстоятельствами, подлежащими доказыванию по делу, и сведениями о них, содержащимися в источниках. Это временная, пространственная и причинно-следственная формы» [157, с. 48], использование которых позволит с большей долей вероятности сформулировать корректные выводы.

В налоговом процессе критерий относимости имеет большое значение, поскольку отношения, составляющие предмет налоговой проверки, в большинстве случаев развиваются на протяжении длинного промежутка времени. Кроме этого, процесс доказывания осложняется еще и необходимостью изучения должностными лицами налогового органа широкого перечня налогов для формирования выводов о полноте и своевременности их уплаты. Указанные обстоятельства часто приводят к включению не относимых к делу доказательств, что не способствует оптимизации процесса доказывания.

Напомним, что налоговый процесс не является обвинительным и преследует цель проверки соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сбора. Эта цель достигается в ходе проведения мероприятий налогового контроля и изучения документов (информации), имеющих доказательственное значение в ходе осуществления налогового контроля. При этом должностные лица налогового органа могут получать различные доказательства, в том числе не имеющие доказательственного значения для формулирования выводов в актах налоговых проверок относительно нарушений законодательства о налогах и сборах.

Некоторые из полученных доказательств будут подтверждать правильность исчисления отдельных налогов, например, в случае проведения выездной налоговой проверки, включающей контроль за полнотой уплаты всех налогов, информация о постановке на учет транспортных средств, полученная от органов ГИБДД, будет подтверждать полноту отражения в налоговых декларациях налоговой базы по транспортному налогу. В то же время такая информация не имеет отношения к доказыванию превышения налогоплательщиком пределов, определенных для исчисления налоговой базы и суммы налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

Так, при доказывании необоснованной налоговой выгоды, полученной за счет привлечения контрагента, обладающего признаками «технической» компании, налоговым органом предоставляются снимки земельного участка, выполненные с помощью информационного интернет-ресурса Яндекс-карты, на которых отсутствуют заявленные объемы щебня. При этом дни фото-фиксации выходят далеко за рамки проверяемого периода [122].

Применяя предложенные В.С. Балакшиным формы связи [157, с. 48], можно сделать вывод, что снимки земельного участка не имеют доказательственного значения в конкретном случае в связи с отсутствием временной связи между обстоятельством хранения щебня, подлежащим доказыванию, и информацией, зафиксированной на снимке. Снимки, фиксирующие фактические обстоятельства в конкретный момент времени, не

позволяют установить, например, хранение товаров в другом периоде, поскольку перемещение товаров не требует значительных временных затрат, они могут быть перемещены за несколько часов в зависимости от габаритов и объемов.

Если же вопрос касается возведения на земельном участке строения, то в зависимости от его конструкции, предшествующий период в некоторых случаях может свидетельствовать о невозможности осуществления операций с учетом времени. В этом случае, несмотря на наличие разрыва временной связи, доказательство можно считать условно относимым и сохранить его в совокупности доказательств.

Другим примером может являться доказывание налоговым органом невозможности поставки товаров спорным контрагентом, на что может указывать отсутствие показателей, характеризующих деятельность поставщика до осуществления спорной сделки. Относимость подобных доказательств может активно оспариваться в связи с разрывом как временной связи, так и причинно-следственной. Однако, если рассматривать период до сделки в качестве обеспечения выполнения ее условий в ближайшем будущем, то данное доказательство можно оценивать условно относимым. При этом существенное значение будут иметь условия сделки и показатели отчетности контрагента, содержащие сведения об отсутствии товарно-материальных ценностей, необходимых для исполнения сделки.

Следовательно, для обеспечения относимости доказательств, характеризующих период деятельности контрагента до осуществления сделки, должно быть привлечено дополнительное доказательство (или совокупность доказательств), способное обеспечить совокупность форм связей.

Из приведенных примеров для применения в налоговом процессе можно выделить следующие доказательства, исходя из применения к ним критерия относимости:

- безусловно относимые, имеющие прямое отношение к предмету налоговой проверки и обстоятельствам, подлежащим доказыванию для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности;

- условно относимые, обеспечивающие временную, пространственную и причинно-следственную связи с предметом налоговой проверки и обстоятельствами совершения налогового правонарушения через дополнительное доказательство (доказательства).

Все перечисленные критерии оценки доказательств рассматривали установленные в ходе проверки факты с качественной точки зрения. Критерий достаточности доказательств оценивает совокупность доказательства не только качественно, но и количественно.

Достаточность доказательств оценивает полноту установления обстоятельств, подлежащих доказыванию и свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, его отсутствии и наличии вины конкретного лица.

Если оценка документов с точки зрения допустимости требует проверки наличия обязательных реквизитов, соблюдения установленной формы, а достоверность влечет необходимость логического анализа возможности получения той или иной информации из определенного источника и проверку сведений на соответствие «относительной истине», то достаточность доказательств имеет чисто субъективный характер и зависит от квалификации, компетентности и опыта лица, производящего оценку.

Современная теория доказательственного права исходит из свободной оценки доказательств, основанной на внутреннем убеждении, складывающемся из всестороннего, полного, объективного и непосредственного исследования доказательства, что закреплено и в большинстве законодательных актов, регулирующих оценку доказательств в административном, арбитражном и уголовном процессах.

Несмотря на то, что доказательства не имеют заранее определенной силы, одни из них позволяют прямо и непосредственно установить

доказываемое обстоятельство, а другие через «промежуточный» (доказательственный) факт позволяют выдвигать суждение об обстоятельствах и характеризуются однобокостью и ограниченностью выводов. Именно существенное различие правовой природы доказательств порождает необходимость их соотношения.

Доказательства в налоговом процессе в основном являются косвенными, поскольку позволяют установить такие факты как отсутствие официально оформленных сотрудников, активов; сумму уплаченных налогов; перечисление средств по расчетным счетам; несение общехозяйственных расходов; подтверждение списания материалов в производство по данным бухгалтерского учета и другие. Каждое из указанных обстоятельств позволяет с определенной стороны охарактеризовать доказываемое событие, но ни одно из них не позволяет его установить прямо, полностью и непосредственно. При этом в совокупности и взаимной связи указанные обстоятельства позволяют выдвинуть вполне определенное суждение о доказываемом событии, и чем богаче совокупность сведений, характеризующих разные стороны факта хозяйственной жизни, тем объективнее суждение.

Таким образом, оценка достаточности должна производиться с обязательным выявлением прямых и косвенных доказательств, а также доказательств, имеющих одно суждение или несколько, соотношение которых повышает или понижает обоснованность выводов.

Многие ученые, например, О.И. Бойченко [158, с. 13], В.А. Лазарева [49, с. 140], Р.В. Костенко [160, с. 26] достижение достаточной совокупности доказательств связывают с пределами доказывания, которые, по их мнению, позволяют обеспечить установление необходимых обстоятельств для вынесения обоснованного и объективного решения.

Процесс оценки достаточности доказательств должен включать выявление и анализ взаимной связи отдельных доказательств между собой, а

также с обстоятельствами дела, что определяет наличие внутренней логической связи с предметом доказывания.

Выявление противоречий в ходе оценки взаимной связи может свидетельствовать о недостаточности доказательств, что требует их проверки и получения новых (дополнительных).

В качестве вывода необходимо отметить, что институт оценки доказательств в налоговом процессе имеет приоритетное значение, поскольку с одной стороны способствует выявлению доказательств, использование которых может привести к формулированию ложных выводов и как следствие – к принятию незаконных решений. С другой стороны не допускает исключение из числа допустимых таких доказательств, получение которых хоть и связано с отдельными нарушениями, но отвечающих необходимым требованиям.

В связи с отсутствием в законодательстве о налогах и сборах специальных критериев оценки доказательств совершения налогового правонарушения, проведенный анализ позволил выявить основания для применения критериев допустимости, достоверности и относимости в налоговом процессе.

Наличие специфики налогового процесса обусловило необходимость конкретизации критериев оценки доказательств для их применения при доказывании налоговых правонарушений.

Уточненные в ходе исследования основания для признания отдельных доказательств недопустимыми, неотносимыми и недостоверными позволяют использовать их в качестве основополагающих при проведении мероприятий налогового контроля с целью получения информации, имеющей впоследствии доказательственное значение, а также выработки единой практики оценки доказательств.

Глава 2

Исследование практики собирания и формирования доказательств

2.1 Проблемные вопросы процессуальной регламентации распределения бремени доказывания в налоговом процессе

В первой главе неоднократно отмечалось отсутствие в законодательстве о налогах и сборах, а также доктрине налогового процесса института доказывания, что негативно отражается на эффективности налогового контроля и обеспечении уплаты законно установленных налогов, а также законности и обоснованности принимаемых налоговым органом решений.

Собирание и формирование доказательств, включающие в себя их поиск и закрепление, имеют существенное значение в доказывании, поскольку преследуют цель получения источников информации (доказательств), позволяющих установить юридически значимые для проведения налогового контроля обстоятельства, и обосновать приводимые доводы [37, с. 28].

Доказывание осуществляется надлежащими субъектами, наделенными соответствующими правами и обязанностями. Ввиду законодательного возложения основного бремени доказывания на налоговые органы, презюмируется, что главными субъектами деятельности по установлению обстоятельств, подлежащих доказыванию, являются их должностные лица [51, с. 11].

Заслуживающей внимания является позиция Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа, отраженная в постановлении от 30.04.2014 № Ф04-3573/14 по делу № А67-4593/2013, где указано, что «обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот

орган», в тоже время, «право на налоговые вычеты по НДС носит заявительный характер, в связи с чем именно на налогоплательщика возложена обязанность доказать правомерность их применения, в том числе путем представления документов, отвечающих критериям», которые «должны отражать достоверную информацию и подтверждать реальность произведенной операции в соответствии с ее действительным экономическим смыслом» [121].

Пленум ВАС Российской Федерации в пункте 78 постановления от 30.07.2013 № 57 отметил, что налогоплательщик также должен участвовать в процессе доказывания, собирая и раскрывая доказательства на всех стадиях налогового контроля от момента осуществления контрольных мероприятий до досудебного разрешения налогового спора [83].

Правоприменительная практика выявляет существенные проблемы в доказывании налоговых правонарушений, о чем свидетельствуют судебные акты, признающие решения налоговых органов, принятые по результатам налоговых проверок, недействительными. Следовательно, действующее правовое регулирование процесса доказывания налоговых правонарушений не способствует эффективному проведению налогового контроля, а также защите прав и интересов налогоплательщиков.

Учитывая необходимость выявления причин, препятствующих эффективному доказыванию налоговых правонарушений, проведение исследований в области процессуальной регламентации распределения бремени доказывания в налоговом процессе имеет приоритетное значение.

Э.Н. Нагорная отмечает, что именно бремя доказывания является одной из центральных категорий в процессе доказывания и подразумевает совокупность законодательных и иных положений, позволяющих судить о том, кто, что и когда должен доказывать в процессе спора [51, с. 1].

Учеными Э.Н. Нагорной [51, с. 53] и Д.В. Тютиным [70, с. 702] проводились исследования в отношении обязанности доказывания налоговых правонарушений, по итогу которых был сделан однозначный вывод, что

субъектом доказывания в налоговых правоотношениях выступает не только налоговый орган, но и налогоплательщик в зависимости от возложенных обязанностей.

Исходя из общего принципа процессуального права, лицо должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается. Данный принцип распространяется в основном на гражданские правоотношения. Во-первых, налоговый процесс является публичным, в связи с чем основное бремя доказывания ложится на государственный орган, как субъект, наделенный властью [155, с. 23]. При оспаривании ненормативного правового акта, несмотря на то что налоговый орган является ответчиком, именно он должен доказывать законность принятого решения [70, с. 696-698].

Во-вторых, в налоговом процессе обязанность доказывания возникает до появления спора, что также подчеркивает специфику доказывания налоговых правонарушений и имеет приоритетное значение для последующей регламентации распределения обязанностей по собиранию и представлению доказательств, а также для оценки правильности распределения указанного бремени.

Основная часть исследований, проводимых в области доказательств и доказывания в налоговых правоотношениях такими учеными как О.С. Смолина, Э.Н. Нагорная, концентрируется на стадии судебного обжалования ненормативного правового акта налогового органа, между тем самый важный этап собирания и формирования доказательств в налоговом процессе остается без должного внимания [51; 155].

Декларируя в статье 108 НК РФ общую презумпцию «невиновности налогоплательщика», законодатель возлагает на налоговый орган, как властную сторону правоотношения, обязанность доказывать обстоятельства совершения налогового правонарушения и виновность лица в его совершении [2]. Обязанность доказывать превышения налогоплательщиками пределов прав, предусмотренных статьей 54.1 НК РФ, согласно статье 82 НК РФ, возлагается также на налоговый орган [2].

Соглашаясь с Д.В. Тютиным [70, с. 702] и В.В. Бациевым [163, с. 23-24], следует признать ошибочным распространенное суждение о том, что бремя доказывания в налоговых правоотношениях возлагается только на налоговый орган и у налогоплательщика, поведение которого считается добросовестным пока не будет доказано обратное, обязанность доказывания возникает только в случае обжалования ненормативного правового акта налогового органа.

Понятие добросовестности налогоплательщика впервые упоминается Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 12.10.1998 № 24-П, где указывается на недопустимость повторного взыскания налогов в случае добросовестного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов [84]. В качестве презумпции указанное понятие нашло свое отражение в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О, правовыми позициями которого на налоговые органы была возложена обязанность доказывать недобросовестность налогоплательщика [93].

Долгое время какие-либо критерии добросовестности отсутствовали, их можно было выделить только из правоприменительной практики, которая во многих случаях по-разному подходила к оценке схожих обстоятельств.

Позднее Пленум ВАС Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 разъяснил, что «судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков», в связи с чем «предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны» [82].

Таким образом, презюмируется, что налогоплательщик правильно исчислил сумму налога, если налоговым органом не будет доказано обратное [41, с. 10].

Содержание понятия добросовестности налогоплательщика в законодательстве о налогах и сборах до сих пор не нашло отражение.

В сложившейся ситуации С.Г. Пепеляев предлагал закрепление ключевых принципов взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в декларации, что, по его мнению, позволило бы ограничить распространение суждений, основанных на отказе в каких-либо правах недобросовестным налогоплательщикам [194, с. 3].

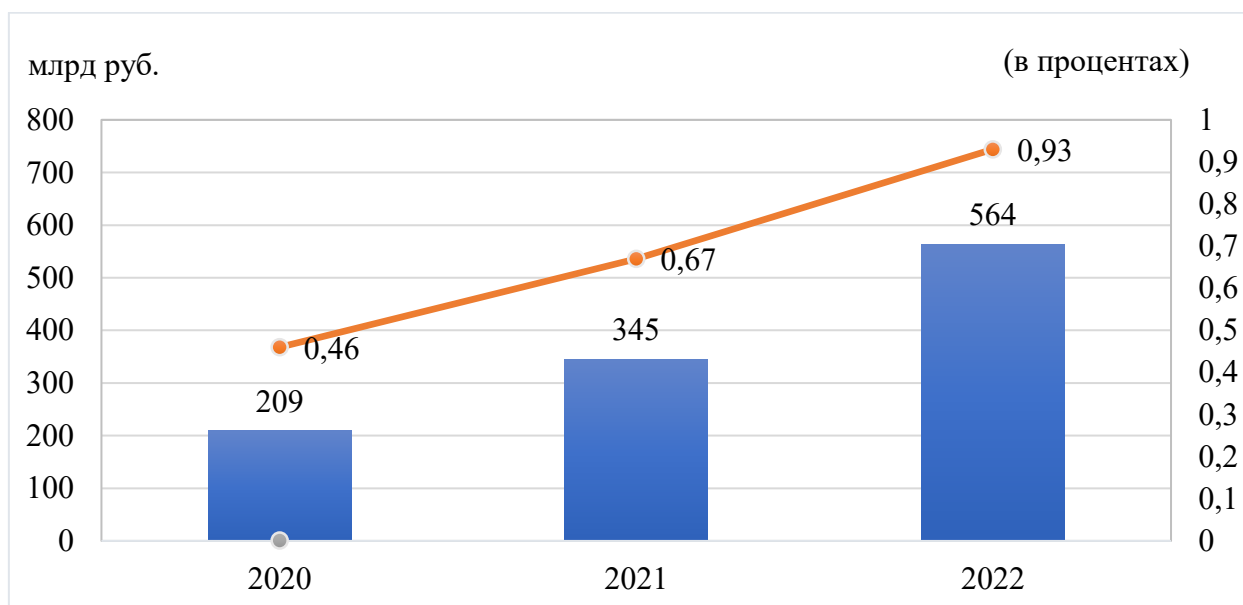
В ходе исследования, проведенного Э.Н. Нагорной, из рекомендаций по составлению хартии налогоплательщика, опубликованных Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), были выделены следующие действия, характеризующие, по мнению ОЭСР, добросовестное поведение налогоплательщика: предоставление полной и достоверной информации, когда это требуется; заявление требований на законные вычеты; декларирование всех доходов, подлежащих налогообложению; предоставление полных, четких и честных ответов [51, с. 19].

В статье 54.1 НК РФ, действующей с августа 2017 года, для защиты прав добросовестных налогоплательщиков и исключения размывания налоговой базы за счет использования незаконных методов, законодателем были определены пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и суммы налога, которые позволили выявить примеры недобросовестного поведения налогоплательщика. Таким поведением является: уменьшение налоговой базы и суммы налога в результате искажения сведений о хозяйственных операциях, объектах налогообложения, подлежащих отражению в отчетности; совершение сделки, целью которой являлась неуплата налога; исполнение сделки лицом, не являющимся стороной договора (законным исполнителем) [2].

Несмотря на законодательное закрепление критериев недобросовестного поведения налогоплательщика, количество выявляемых нарушений законодательства о налогах и сборах не снижается так же, как и не снижается сумма налогового разрыва, который характеризует разницу

между фактически исчисленной к уплате суммой налога, и суммой, подлежащей исчислению и уплате исходя из сведений о хозяйственных операциях налогоплательщика, имеющих у налогового органа.

Согласно итогам деятельности ФНС России в 2021 году сумма налогового разрыва составляла 345 млрд рублей, в 2022 году анализируемый показатель составил 564 млрд рублей [153], что можно увидеть на рисунке 1.



Источник: составлено автором по [153].

Рисунок 1 – Статистика показателей схемных расхождений по НДС

Таким образом, показатель налогового разрыва свидетельствует о росте налога, скрываемого от налогообложения, что указывает на нерешенность проблемы. Следовательно, законодательное закрепление конкретных принципов добросовестного (недобросовестного) поведения налогоплательщиков не способствует исключению злоупотреблений при уплате налогов.

Проведенный анализ показал, что кроме законодательного закрепления пределов прав налогоплательщиков при исчислении налоговой базы в случаях установления признаков, свидетельствующих о получении налогоплательщиком налоговой выгоды, необходимо распределение бремени доказывания, которое позволит исключить необоснованное уклонение от обязанности предоставления доказательств в налоговом процессе, что в

некоторых случаях приводит к принятию незаконного решения или недоказанности налогового правонарушения.

Э.Н. Нагорная, проводя исследование распределения бремени доказывания в налоговых правоотношениях, пришла к выводу, что на налоговый орган возложена обязанность доказать факт совершения налогоплательщиком правонарушения и обоснованность привлечения лица к налоговой ответственности, а на налогоплательщика возложено бремя доказывания правильности и полноты учета объектов налогообложения, правомерности применения налоговых вычетов, расходов и налоговых льгот (или налоговой выгоды) [51, с. 57].

Следует отметить, что положениями статей 88; 165; 172; 176 НК РФ на налогоплательщика возложена обязанность, связанная с подтверждением правомерности налоговой выгоды путем «представления надлежаще оформленных документов», что согласно правовой позиции, изложенной Пленумом ВАС Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53, «является основанием для ее получения» [82].

Право на осуществление налогового контроля предоставляет должностным лицам налогового органа возможность осуществления мероприятий [72, с. 12-15], в том числе по истребованию документов и информации.

Следует отметить, что при проведении камеральной налоговой проверки должностные лица налогового органа ограничены в праве истребования документов положениями статьи 88 НК РФ. В ходе проведения выездной налоговой проверки должностные лица наделяются правом ознакомления со всеми необходимыми для проверки документами [200, с. 26].

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 05.07.2005 № 301-О указал, что неправомерные действия (бездействие) налогоплательщика, связанные с неисполнением обязанности по подтверждению правильности и полноты исчисления налогов,

обуславливают необходимость применения налоговым органом расчетного способа, позволяющего обеспечить реализацию конституционных принципов всеобщности, справедливости налогообложения, равенства налогоплательщиков и финансового бремени [80].

Расчетный метод определения налогов, предусмотренный пунктом 7 статьи 31 НК РФ [2], предоставляет должностным лицам налогового органа право исчислить условную сумму налогов в случаях: отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа на используемые территории, а также ввиду отсутствия всех необходимых документов или надлежащего учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

При этом определение налоговой обязанности расчетным методом не должно быть произвольным, его применение основано на информации о налогоплательщике, данных об аналогичных налогоплательщиках с максимально приближенными характеристиками или на сведениях об аналогичных операциях проверяемого лица.

Пленум ВАС Российской Федерации в пункте 8 постановления от 30.07.2013 № 57 указал, что применение расчетного метода должно быть справедливым, а вменяемая налогоплательщику сумма налога обоснованной, что свидетельствует о возложении на налоговый орган обязанности определения не только доходов, но и расходов. Поскольку именно налогоплательщик несет риски, связанные с возникновением оснований для применения расчетного метода, бремя доказывания несоответствия размера вменяемых налогов фактическим условиям экономической деятельности возлагается на него [83].

В другом постановлении [82], разъясняя для судов пределы прав при получении налогоплательщиками налоговой выгоды, Пленум ВАС Российской Федерации обратил внимание, что представление надлежаще оформленных документов по имевшим место хозяйственным операциям, совершение которых имело действительное экономическое обоснование и не

преследовало цель уменьшения налога, является основанием для ее получения.

Следовательно, при выявлении противоречий в представленных документах, а также обоснованных сомнений в реальности финансово-хозяйственных операций (в том числе связанных с установлением обстоятельств исполнения сделки ненадлежащим лицом, исполнение которому не могло быть передано контрагентом в силу его номинальности) бремя доказывания переходит к налогоплательщику.

Таким образом, последующий налоговый контроль после проверки формального подтверждения права переходит к проверке существования операций, задекларированных в налоговой отчетности.

Следует отметить, что отсутствие у налогоплательщика обязанности доказывать реальность хозяйственной операции при выявлении противоречий (сомнений) приводит к переносу активного этапа доказывания со стадии налоговой проверки на завершающие стадии налогового процесса (стадию представления возражений и досудебное урегулирование налогового спора). При этом разрешение противоречий, возникающих между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах, и установленными в ходе проведения мероприятий налогового контроля, возможно в период проведения налоговой проверки, что является наиболее правильным и эффективным.

Интересным в данном случае можно признать опыт Испании в законодательном закреплении обязанности подтверждения налогоплательщиком права на получение налоговой выгоды и обязанности доказывать реальность хозяйственных операций.

Так, Общий налоговый кодекс Испании (General Tributaria, Ley 58/2003, de diciembre) [32] в статье 105 «Бремя доказывания» устанавливает общее правило, согласно которому в процедурах применения налогов тот, кто отстаивает свое право, должен доказать его фактические обстоятельства. Статья 106 того же закона закрепляет порядок применения правил

гражданского законодательства, касающихся оценки доказательств, а также определяет приоритетное значение доказывания операций, связанных с уменьшением налоговых обязательств за счет применения расходов, вычетов, льгот. При наличии объективных сомнений счет-фактура не является предпочтительным доказательством осуществления сделки, что возлагает бремя дальнейшего доказывания реальности хозяйственной операции на налогоплательщика.

Таким образом, законодательство Испании предоставляет налоговому органу право потребовать иные документы, подтверждающие факт совершения сделки при установлении противоречий, вызывающих сомнения в реальности хозяйственной операции. Учитывая многообразие хозяйственных операций, законодатель не закрепляет конкретный перечень документов, а предоставляет возможность их оценки с учетом доказательственной ценности и конкретной ситуации.

В настоящее время с процессуальной точки зрения переход бремени доказывания к налогоплательщику связан с направлением ему требования о представлении пояснений в ходе проведения камеральной налоговой проверки или вручением акта, что не возлагает на проверяемого субъекта обязанности доказывания. Считая целесообразным смещение активной стадии доказывания в период проведения налогового контроля для обеспечения надлежащей возможности проверки и оценки доказательств, которые могут быть представлены налогоплательщиком, предлагается расширение обязанности налогового органа за счет уведомления проверяемого лица об объективных сомнениях в правильности определения суммы налогов [189].

Примеры из судебной практики позволяют конкретизировать оценочную категорию «объективные сомнения» и обобщить обстоятельства, установление которых в ходе проведения налоговой проверки требует от налогоплательщика доказывать реальность хозяйственных операций,

послуживших основанием для применения налоговых вычетов и расходов.

К таким обстоятельствам можно отнести следующие:

- существенные дефекты в документах (составление первичных документов раньше даты заключения договора; наличие в договоре сведений о расчетных счетах, открытых после даты его заключения; отсутствие в первичных документах информации о товаре, позволяющей его идентифицировать, массе груза, количестве, лицах, производивших отпуск) [123];

- нестыковки места, времени осуществления хозяйственной операции (сделки);

- существенные различия в цене (у других поставщиков аналогичные товары приобретаются по цене значительно ниже; стоимость работ, принимаемых у субподрядной организации значительно выше стоимости этих же работ, передаваемых заказчику) [124];

- отсутствие возможности исполнения контрагентом обязательства по договору (в силу отсутствия допуска к определенному виду работ, отсутствия материально-технической базы, отказа директора от заключения договора и участия в финансово-хозяйственной деятельности) [125];

- нестыковки данных первичных документов с показателями, отраженными в бухгалтерском учете по оприходованию, учету и списанию в производство [126];

- отсутствие подтверждения использования товара (работы, услуги) в налогооблагаемой деятельности [127];

- отсутствие экономической целесообразности хозяйственных операций [128].

В совокупности с указанными обстоятельствами также рассматриваются:

- отсутствие оплаты в адрес контрагентов при наличии в договоре условий авансирования или оплаты в момент совершения сделки [129];

- совпадение адресов отправки отчетности и подключения к клиентским кабинетам кредитных организаций [130];

- отсутствие документов, подтверждающих транспортировку, а также сертификатов соответствия в случае необходимости их получения ввиду прямого указания в законе или договоре.

Проведенное исследование показывает, что бремя доказывания не является статичным и в зависимости от обстоятельств оно переходит от одной стороны налогового процесса к другой.

Сходные основания перехода бремени доказывания выявлены при анализе зарубежного опыта.

В странах континентальной правовой семьи, где применяются правила борьбы со злоупотреблениями, при установлении налоговой администрацией обоснованного вывода о том, что одной из основных целей сделки было получение налоговой выгоды, бремя доказывания перекладывается на налогоплательщика [207].

В качестве примера можно привести решение Верховного суда Италии (№ 15741/2012, поданное 19 сентября 2012 года) [208], рассматривавшего обоснованность налоговых вычетов при совершении сделок купли-продажи автомобилей. Разрешая спор, Верховный суд Италии пришел к выводу, что в случае установления признаков фиктивного документооборота, определяемого как субъективное фиктивное вмешательство в финансово-хозяйственную деятельность субъекта, не являющегося реальным покупателем товаров или услуг, бремя доказывания, связанное с добросовестностью налогоплательщика, вовлеченного и желающего получить налоговый вычет, ложится на него самого.

В странах общего права можно выявить специфику, связанную с возложением в гражданском налогообложении основного бремени доказывания на налогоплательщика.

В законе о подоходном налоге США ответственность за доказывание правильности (точности) налоговой декларации лежит на

налогоплательщике, а не на налоговой службе. В большинстве случаев бремя доказывания так и остается на плечах налогоплательщика.

Так, статья 7491 Бремя доказывания («Burden of proof») Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code, входит в состав Кодекса США, 26 раздел) [31] смещает бремя доказывания в сторону налоговой администрации и освобождает налогоплательщика от соответствующего бремени только при соблюдении следующих условий:

- налогоплательщик предоставляет достоверные доказательства правильности и полноты исчисления налога;
- сохраняет все документы и записи, требуемые в соответствии со спецификой исчисления налога;
- сотрудничает с налоговой администрацией в соответствии с обоснованными запросами о свидетелях, документах, информации, встречах и интервью.

В ходе исследования оснований возникновения обязанности доказывания и распределения бремени доказывания между сторонами налогового процесса особого интереса заслуживает дискуссионный вопрос об обязанности доказывания величины расходов и налоговых вычетов в случае установления обстоятельств исполнения сделки иным лицом, не являющимся законной стороной договора или самим налогоплательщиком, вместо декларируемого в отчетности поставщика, заведомо не способного выполнить условия обязательства.

Указанный вопрос стал особо актуальным после признания судами различных инстанций неправомерным полного отказа в учете налоговых вычетов и расходов в случае искажения налогоплательщиком действительного экономического смысла хозяйственной операции (сделки) на основании положений статьи 54.1 НК РФ [2].

Налоговые правонарушения, связанные с искажением фактов хозяйственной жизни, в том числе создания фиктивного документооборота с целью прикрытия реальных операций (сделок), совершаемых на иных

условиях, дающих право на получение налоговой выгоды в меньшем размере, существовали и до внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и введения пределов прав налогоплательщиков.

Основы концепции налоговой реконструкции были заложены еще в пункте 7 постановления Пленума ВАС Российской Федерации № 53 [82], где судам даны рекомендации относительно необходимости учета расходных операций исходя из подлинного экономического смысла.

Соглашаясь с А.А. Копиной, следует отметить, что ввиду отсутствия субъектов, правомочных проводить реконструкцию, и отсутствия связи с налоговыми процедурами, руководящие начала, выработанные Пленумом ВАС Российской Федерации, фактически не применялись [182, с. 26-27].

Отсутствие законодательной и доктринальной определенности в отношении установления действительного налогового обязательства породило различные интерпретации метода налоговой реконструкции.

Президиум ВАС Российской Федерации в постановлении от 03.07.2012 № 2341/2012 по делу № А71-13079/2010-А17 [90], ссылаясь на позицию Пленума ВАС Российской Федерации [82], отметил, что сумма реально понесенных налогоплательщиком затрат может быть рассчитана исходя из цен, применяемых по аналогичным сделкам, что по своей природе имеет сходство с расчетным методом, который не рассматривался Пленумом ВАС Российской Федерации.

Конституционный Суд Российской Федерации, рассматривая жалобу на несоответствие Конституции Российской Федерации положений Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и расходов по налогу на прибыль, в определениях от 04.07.2017 № 1440-О [89] и от 26.03.2020 № 544-О [92] отметил, что налоговая обязанность имеет публично-правовой (конституционный) характер [1] и исходит из принципов равенства и справедливости, что, по сути, препятствует возможности

«доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере больше, чем это установлено законом».

Отмечая тот факт, что на налоговом органе лежит обязанность по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в том числе путем пресечения злоупотреблений, связанных с получением налоговой выгоды, Конституционный Суд Российской Федерации подчеркнул и безусловную обязанность налогоплательщика не только уплачивать законно установленные налоги [1], но и нести ответственность за нарушение налогового законодательства [91].

Верховный Суд Российской Федерации в определении от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 [131] указал на возможность применения налоговой реконструкции на основании реальных хозяйственных операций налогоплательщика, обстоятельства совершения которых устанавливались в ходе налоговой проверки, в том числе при содействии налогоплательщика. Такой подход, по мнению Верховного Суда Российской Федерации, способствует выводу из теневого оборота налогооблагаемой базы для осуществления ее полного налогообложения.

В отношении возможности применения расчетного метода для установления действительных налоговых обязательств, Верховный Суд Российской Федерации указал на существенное различие в правовом предназначении учета реально понесенных расходов и условного налога, поскольку расчетный метод призван восполнять отсутствие документального подтверждения хозяйственных операций, а учет реально понесенных расходов - восстанавливать действительные налоговые обязательства «как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом» [131].

В определении от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 Верховный Суд Российской Федерации отмечает, что в случае вовлечения в цепочку взаимосвязанных хозяйственных операций сделок с «техническими» компаниями наличие сведений, содержащихся в материалах налоговой проверки, и представленных налогоплательщиком,

«предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом» [132]. При этом непринятие налоговым органом суммы расходов по осуществленным третьим лицом сделкам, о которых проверяющим было известно в ходе налоговой проверки, привело к произвольному завышению суммы налогов, что противоречит принципам равенства налогоплательщиков и налогового бремени.

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 28.03.200 № 5-П отметил, что «налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере больше, чем это установлено законом» [95].

Указанное означает возложение бремени доказывания размера действительных налоговых обязательств как на налогоплательщика, заинтересованного в уменьшении сумм доначисляемого налога, так и на налоговый орган, обязанный принимать исчерпывающие меры для правильного расчета подлежащего уплате налога.

Позиция ФНС России, изложенная в пунктах 10 и 11 письма от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ [11], учитывая правоприменительную практику, допускает возможность использования данных, отраженных в финансово-хозяйственных документах лица, осуществившего реальное исполнение по сделке для расчета действительных налоговых обязательств, возлагая тем самым обязанность доказывания на налогоплательщика.

Учитывая положения подпункта 6 пункта 1 статьи 23 и пункта 1 статьи 54 НК РФ [2] на налогоплательщика возложена обязанность исчисления налоговой базы и суммы налога на основе документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, а также обязанность представления для проверки в налоговый орган соответствующих

документов, что свидетельствует о возложении на налогоплательщика обязанности подтверждения фактически понесенных расходов.

Расчет действительных обязательств, по принципу «как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом» [132], подразумевает учет объектов налогообложения (доходов, расходов и вычетов) согласно сведениям налогоплательщика, реального исполнителя, а также таможенного органа, обладающего информацией об уплате косвенных налогов, и подлежит проверке со стороны налогового органа.

Необходимость проверки и оценки сведений, содержащихся в подтверждающих документах, в рамках соответствующих мероприятий налогового контроля свидетельствует о целесообразности раскрытия действительных обязательств в ходе налоговой проверки. В настоящее время в правоприменительной практике уже сложилась традиция раскрытия действительных обязательств только в ходе судебного оспаривания решения налогового органа. Умышленное сокрытие сведений, имеющих доказательственное значение для правильного рассмотрения дела, противоречит принципу надлежащего раскрытия доказательств сторонами дела.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что бремя доказывания действительных налоговых обязательств, искажение которых допущено налогоплательщиком, должно осуществляться обеими сторонами спора ввиду общей заинтересованности в справедливости налогообложения.

Бесспорно, отсутствие законодательного закрепления общих начал налоговой реконструкции и регламентации ее процессуального порядка не способствуют применению этой концепции на практике, что влечет нарушение прав и законных интересов [201].

Таким образом, проведенное исследование наглядно показывает, что в налоговом процессе бремя доказывания распределяется между налоговым органом и налогоплательщиком.

Между тем, законодательное закрепление бремени доказывания произведено только в отношении обязанностей, возложенных на налоговый орган. Нормы, закрепляющие указанные правила, содержатся в разных статьях Налогового кодекса Российской Федерации, что не способствует их правильному применению. Основания возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика не закреплены в законодательстве о налогах и сборах, их можно выделить только из судебных решений, где позиции судов бывают противоречивыми.

Анализ зарубежного опыта законодательного закрепления распределения бремени доказывания позволяет выявить успешные примеры.

Так, раздел III «Налоговый спор» Свода фискальных процедур [33], являющегося законодательным актом, регулирующим налоговый процесс во Франции, содержит обособленные нормы, закрепляющие бремя доказывания.

Согласно статьям L191, L193 бремя доказывания права на снижение налога, освобождение от уплаты налога, либо получения его возмещения ложится на налогоплательщика. В случае выявления правонарушений статья L192 возлагает бремя доказывания на должностных лиц, выдвигающих претензию.

При этом нормы этой же статьи в случае выявления в бухгалтерском учете нарушений, отсутствия бухгалтерского учета или достаточных достоверных документов, бремя доказывания перекладывают на налогоплательщика.

Доказывание наличия оснований возложения штрафов, недобросовестности, ответственности за махинации и мошенничество в области налогообложения в соответствии со статьей L195A возлагается на налоговый орган.

Представляется, что подобное непосредственное закрепление распределения бремени доказывания способствует повышению эффективности налогового контроля в целом и процесса доказывания в частности.

Правоприменительная практика свидетельствует о том, что в отдельных случаях как налоговые органы, так и налогоплательщики недостаточно полно осознают обязанность доказывания, что приводит к перекладыванию ее на своих оппонентов или лицо, которое принимает решение по итогам проведения налоговой проверки. Указанные обстоятельства негативно сказываются не только на стороне, допускающей подобную ошибку, но и на второй стороне, права которой нарушаются.

В данном случае возможна ситуация, при которой налоговый орган уклоняется от собирания (формирования) тех или иных доказательств, неправильно оценивая налоговое бремя. Это происходит при установлении факта взаимозависимости налогоплательщика со спорными контрагентами. Как правильно констатируют суды, во многих случаях взаимозависимость признается должностными лицами налогового органа «презумпцией того, что работы в реальности не выполнялись» [133] и опровержение выполнения хозяйственных операций в ходе проведения налоговой проверки не производится [134]. В данном случае при предоставлении налогоплательщиком всех документов, позволяющих установить фактические обстоятельства приобретения товаров (работ, услуг), налогоплательщик приобретает законное право на признание налоговой выгоды обоснованной. При этом, со стороны налогового органа не выполняются все действия, позволяющие проверить полноту исчисления налога, поскольку не устанавливаются действительные мотивы совершения хозяйственных операций.

Аналогичную ситуацию можно проследить в случае выявления налоговым органом у спорных контрагентов признаков «технических» компаний. Ограничиваясь установлением обстоятельств недобросовестности контрагентов, должностные лица налогового органа чаще всего игнорируют установление осведомленности налогоплательщика о нарушениях контрагента, а также природы операций, являющихся основанием для принятия расходов и налоговых вычетов. При этом налогоплательщиками в

полном объеме предоставляются все документы, позволяющие установить реальность хозяйственных операций и исполнение сделки надлежащим лицом.

В другом случае налогоплательщик, формально исполняющий возложенное обязательство по подтверждению правомерности вычетов и расходов, не предоставляет сведения, позволяющие установить реальные обстоятельства обоснованности получения налоговой выгоды.

Обобщение судебной практики выявляет и случаи уклонения налогоплательщика от предоставления надлежаще оформленных документов, что свидетельствует о неисполнении обязанности по подтверждению обоснованности хозяйственных операций, уменьшающих налоговое бремя, и полноты исчисления налога.

В качестве примера можно привести дело, рассмотренное Арбитражным судом Ульяновской области, согласно которому налогоплательщиком не были предоставлены сертификаты соответствия, позволяющие установить какой конкретно товар приобретался: первичный алюминий или его сплав из вторичного, поскольку режим налогообложения указанных сплавов различается. В указанном случае, перекладывая бремя доказывания нереальности хозяйственной операции на налоговый орган, налогоплательщик не исполнил возложенную обязанность по предоставлению документов, подтверждающих реальность операции при наличии сомнений в ее совершении [135].

Решение указанных проблем возможно за счет распределения бремени доказывания в налоговом процессе, что способствует принятию обоснованных и законных решений, устранению нарушения прав и законных интересов. Проведенное исследование показывает, что отсутствие четкого распределения бремени доказывания приводит к возникновению проблем, связанных с формальным исполнением обязанности доказывания как со стороны налогового органа, так и со стороны налогоплательщиков.

Современная практика рассмотрения дел Верховным Судом Российской Федерации, связанных с оспариванием решений налоговых органов, позволяет следующим образом распределить бремя доказывания [118; 136]:

- на налоговый орган возлагается бремя доказывания обстоятельств, связанных с подтверждением обоснованности применения расчетного метода, нереальностью хозяйственной операции, отсутствием сформированного источника вычета, осведомленностью налогоплательщика о наличии налоговых нарушений, допущенных второй стороной сделки, наличием иного исполнителя, в адрес которого исполнение не могло быть передано в силу номинальности контрагента;

- на налогоплательщика возлагается обязанность доказывания несоответствия размера доходов и расходов, определенных расчетным путем, фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика; реальности хозяйственной операции при наличии противоречий между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах и информацией, полученной в ходе проведения налоговой проверки; несоответствие хозяйственных операций их экономическому смыслу;

- доказывание действительных налоговых обязательств должно производиться обеими сторонами налогового процесса.

Выявленные основания возникновения обязанности доказывания у участников налогового процесса свидетельствуют о необходимости их законодательного закрепления. Ошибки доказывания, проявляющиеся как в уклонении от обязанности доказывания, так и в необоснованном перекладывании бремени на другой субъект, приводят к принятию незаконных решений, нарушающих права и интересы всех участников налогового процесса.

Соблюдение обязанности доказывания всеми участниками налогового процесса, позволит повысить эффективность налоговых проверок и

соблюдение закона, снизить конфликтность в налоговых правоотношениях, способствует развитию добросовестной конкуренции и стабильности экономических отношений.

Проведенный детальный анализ возникновения оснований доказывания у сторон налогового процесса и его перехода между сторонами обуславливает необходимость проведения дальнейшего исследования источников информации, имеющих доказательственное значение.

2.2 Практико-ориентированный анализ специфики источников информации, имеющих доказательственное значение в налоговом процессе

Обобщение правоприменительной практики, связанной с установлением обстоятельств необоснованной налоговой экономии, выявляет проблему отсутствия достаточных источников информации, позволяющих установить умысел на совершение налогового правонарушения, факт совершения (несовершения) хозяйственной операции, а также обстоятельств исполнения сделки иным лицом, не являющимся ее стороной [99].

Несмотря на то, что количество решений, принимаемых судами в пользу налоговых органов, превалирует, анализ судебной практики позволяет выявить и значительное количество дел, по которым требования налогоплательщиков о признании ненормативных правовых актов налоговых органов недействительными были удовлетворены полностью или частично. Из общего количества удовлетворенных в 2021 году арбитражными судами требований 72% связано с отсутствием достаточных доказательств совершения налогового правонарушения [152].

Правовое регулирование отношений, возникающих в связи с исполнением налогоплательщиками обязанностей по исчислению налоговой базы и суммы налога, осуществляется на основании положений статьи

54.1 НК РФ [2], устанавливающей пределы соответствующих прав. Указанная статья предусматривает условия, при которых уменьшение подлежащего уплате налога является неправомерным [163, с. 23].

К таким условиям, во-первых, относится умышленное искажение сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения в налоговом и (или) бухгалтерском учете. Исходя из разъяснений ФНС России, под умышленным искажением, во-первых, необходимо понимать нереальность хозяйственной операции, являющейся основанием для уменьшения налога [18].

Во-вторых, по имевшим место сделкам для получения налоговой выгоды целью не должна являться неуплата налога, а исполнение сделки должно исходить от надлежащего субъекта, под которым следует понимать сторону договора или лицо, принявшее на себя исполнение в силу закона.

На третье условие, при котором уменьшение налоговой базы считается неправомерным, указывает Верховный Суд Российской Федерации в определении от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017, отмечая, что налоговая выгода при отсутствии сформированного экономического источника вычета может быть признана необоснованной, если имеют место обстоятельства, связанные с осведомленностью покупателя об обстоятельствах, порочащих исполнение поставщиком его налоговых обязанностей [137].

Указанные обстоятельства являются основными для установления превышения пределов прав налогоплательщиком при исчислении налогов. Без сбора достаточных доказательств, позволяющих однозначно констатировать наличие умысла в действиях проверяемого лица и исполнение сделки другим лицом (не ее стороной), притязания налогового органа, связанные с привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности, будут являться необоснованными. Равно как необоснованными будут и притязания без достаточных доказательств нереальности хозяйственной операции.

Следует отметить, что повышение стандарта доказывания налоговых правонарушений в 2017 году оказало существенное влияние на показатели проводимого налоговыми органами контроля. С момента внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации количество выездных проверок существенно снизилось, а доля проверок, в ходе которых нарушения законодательства о налогах и сборах не были доказаны (безрезультативные проверки), возросла.

Так, в 2016 году общее количество выездных проверок составляло 26051, в том числе 1% проверок, в ходе которых нарушения не доказаны, в 2019 количество проверок составило 9364, а доля безрезультативных возросла до 4%, в 2022 году всего было проведено – 10195 проверок, в том числе безрезультативных – 5%, что показано на рисунке 2.



Источник: составлено автором по [153].

Рисунок 2 – Динамика показателей по выездным налоговым проверкам

Целью налоговой проверки является проверка правильности и полноты исчисления и уплаты налога, следовательно, в случае отсутствия состава правонарушения, должны быть получены доказательства обоснованности налоговой выгоды.

Согласно правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, установление налоговым органом негативных признаков в отношении контрагента, характеризующих его в качестве номинальной структуры ввиду отсутствия основных средств, производственных активов, управленческого персонала, само по себе не может являться основанием для вывода о нереальности хозяйственной операции [137].

Обстоятельства, указанные судом и позволяющие оспаривать реальность совершенных хозяйственных операций с учетом времени и места нахождения имущества, а также экономически необходимых потребностей для производства товаров, не всегда могут быть установлены в ходе налоговой проверки в связи с отсутствием необходимого для этого объема источников информации. Следует также учитывать, что при исполнении сделки иной стороной указанные обстоятельства будут соответствовать формально задокументированным операциям, что затруднит их установление.

При этом, как указано в пункте 4 письма ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов» [25].

Таким образом, процесс сбора доказательств необоснованной налоговой экономии на практике связан с проблемой отсутствия надлежащих источников информации, позволяющих установить фактические обстоятельства совершения хозяйственных операций, реальных поставщиков товаров, исполнителей работ и услуг, что в итоге приводит к незаконному привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности или невозможности доказать необоснованное получение налоговой экономии. Об этом свидетельствует не только значительное количество удовлетворенных требований налогоплательщиков по налоговым спорам, но и растущее число выездных налоговых проверок, в ходе проведения которых нарушения законодательства доказаны не были (ФНС России в

статистической отчетности за 2022 год указывает, что было проведено 498 безрезультатных проверок) [150].

Решение указанной проблемы возможно за счет выработки критериев, позволяющих выявлять источники информации, имеющие повышенную доказательственную ценность.

Теория доказательственного права накопила большой опыт научных исследований в области источников информации, имеющих доказательственное значение.

А.С. Козлов под такими источниками понимает лицо или предмет – носитель материальных или идеальных следов [180, с. 12].

В.В. Коряковцев под процессуальными источниками сведений или источниками доказательств предлагает понимать «отобразительную способность предметов и людей» накапливать и передавать информацию о событии (происшествии), закрепленную в виде показаний, заключений, протоколов, вещественных доказательств и иных документов [71, с. 195].

Источники информации, представляющие доказательственную ценность в налоговом процессе, имеют ту же сущность, поскольку сведения о фактах могут сохраняться в виде материальных следов, зафиксированных в документах, а также памяти людей, являющихся очевидцами происходящих событий.

Как отмечают Ю.П. Боруленков [172, с. 24] и В.А. Новицкий [57, с. 25], источниками информации, имеющими доказательственное значение, будут лишь те источники, которые несут в себе информацию, подтверждающую либо опровергающую совершение событий, действий в отношении рассматриваемых вопросов.

Несмотря на схожесть сущности источников информации, имеющих доказательственное значение в уголовном и налоговом процессах, необходимо все же учитывать специфику последних. Соглашаясь с позицией И.В. Решетниковой, которая исходит из особенностей доказательств и доказывания по каждой категории дел [61, с. 18], стоит отметить, что в

налоговом процессе доказывание налоговых правонарушений должно производиться с учетом складывающейся судебной практики обособленно от общей теории доказательств, в том числе путем выделения источников информации, имеющих доказательственное значение, а также критериев, определяющих их повышенную доказательственную ценность.

Конституционный Суд Российской Федерации в своем определении от 24.01.2008 № 33-О-О указал на недопустимость «ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах», что обуславливает необходимость в случае сомнений «установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для разрешения дела обстоятельств», в том числе на основании иных документов, не являющихся обязательными для получения права на налоговую выгоду, подтверждающих действительные отношения между продавцом и покупателем [97].

Следует отметить, что ни доктрина налогового права, ни законодательство о налогах и сборах не содержат единого перечня документов, являющихся источниками информации, позволяющей во всех случаях подтвердить совершение хозяйственных операций или опровергнуть их совершение, поскольку экономическая деятельность хозяйствующих субъектов отличается наличием различных видов сделок.

Методические рекомендации, разработанные совместно ФНС России и Следственным комитетом Российской Федерации (далее – СК России), содержат указание на необходимость проведения определенных мероприятий налогового контроля для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию в зависимости от примененной налогоплательщиком схемы. Ссылки на конкретные документы содержатся только в пункте 13.1 письма, где ведомства рекомендуют истребовать у проверяемого налогоплательщика и его контрагентов документы (переписку, заявки, протоколы совещаний, складские документы и другие) для их анализа, сопоставления и выявления несоответствий, а также назначения

почерковедческой экспертизы. При этом в методических рекомендациях не выделяется доказательственная ценность тех или иных документов и не приводятся критерии для ее выделения [26].

ФНС России в своих письмах неоднократно делала попытку выявления отдельных обстоятельств, подлежащих проверке для установления умысла. Так, в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ указано, что умысел может характеризоваться predeterminedностью товарно-денежных потоков, согласованностью действий, в том числе целью которых является обеспечение возможности отражения заведомо ложных сведений [11]. Нереальность хозяйственных операций ФНС России предлагает доказывать путем установления фактов исполнения сделки иным лицом или самим налогоплательщиком посредством проведения инвентаризации, составления товарного баланса, сопоставления объемов продукции.

Рекомендуя устанавливать отдельные обстоятельства, ФНС России не приводит перечень документов, позволяющих их установить, и тем более не выделяет критерии, способствующие установлению документов, имеющих высокую доказательственную ценность [11].

Таким образом, отсутствие в доктрине налогового права, законодательстве о налогах и сборах, а также подзаконных актах критериев выделения источников информации, имеющих доказательственную ценность, predeterminedляет необходимость и научную значимость исследования.

В силу требований статей 52 и 54 НК РФ налогоплательщик на основе данных бухгалтерского учета обязан исчислить налоговую базу и сумму подлежащего уплате налога в бюджет [2].

Согласно статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным документом» [7]. В связи с тем, что объектом налогообложения является хозяйственная операция или отдельные группы финансово-хозяйственных

операций, первичные документы являются обязательными источниками информации для целей налогообложения.

Порядок исчисления многих налогов предусматривает для отдельных категорий налогоплательщиков возможность уменьшения налогового бремени за счет использования определенных преимуществ по отношению к другим налогоплательщикам в виде налоговых льгот, преференций, которые могут реализовываться за счет изъятия части дохода из-под налогообложения, скидок, налоговых кредитов, вычетов, расходов и т.п. [60, с. 124].

Определение, объединяющее все основания уменьшения налогового бремени, предложено Пленумом ВАС Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53, где такие действия расцениваются в качестве получения налоговой выгоды, которая будет обоснованной лишь в случае предоставления «надлежаще оформленных документов» [82].

Согласно статьям 169 и 171 НК РФ документами, подтверждающими право на налоговые вычеты, являются: счет-фактура, первичные и иные документы, относящиеся к конкретной операции. В качестве документов, подтверждающих налоговые вычеты при приобретении товаров (работ, услуг), налогоплательщики представляют: счета-фактуры, акты выполненных работ (оказанных услуг), товарные накладные или универсальные передаточные документы, объединяющие в себе счет-фактуру и товарную накладную. Исходя из формального толкования действующего законодательства, представление указанных документов является основанием для уменьшения суммы исчисленного налога.

Детальный анализ реквизитов и содержания первичных документов позволяет с полной уверенностью утверждать, что такие документы не являются надлежащими источниками информации об осуществленных налогооблагаемых операциях или их отсутствии, поскольку не позволяют установить объективную связь с реальностью, что в дальнейшем приводит к невозможности подтвердить или опровергнуть совершение хозяйственной

операции, недоказанности налоговым органом правонарушения или к возложению ответственности на невиновное лицо.

Так, счет-фактура содержит минимальный объем информации, включающий: сведения о продавце, покупателе, грузоотправителе и грузополучателе, номере расчетно-платежного документа, наименовании товара (работы, услуги), количестве, цене и стоимости, стране происхождения товара и номере декларации на товары. Подписывается счет-фактура руководителем и главным бухгалтером, печатью не заверяется.

Налоговый кодекс Российской Федерации в пункте 2 статьи 169 НК РФ предусматривает ограничение возможности применения счета-фактуры в качестве основания налогового вычета при несоответствии его установленным требованиям, связанным с полнотой заполнения реквизитов и их достоверностью. В качестве обязательных в пунктах 5 и 6 статьи 169 НК РФ перечислены все реквизиты, включая адреса сторон, коды стран происхождения товаров и другие. Однако Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 15.02.2005 № 93-О указывает, что счет-фактура должен соответствовать требованиям, необходимым для осуществления налогового контроля [98], в связи с чем некорректность отдельных реквизитов или их отсутствие не расценивается как основание для отказа в налоговом вычете.

Товарная накладная, используемая в качестве документа, подтверждающего продажу и приобретение товара, несущественно расширяет объем информации, содержащейся в счете-фактуре, поскольку дополнительно указываются лишь сведения о количестве мест груза, массе, а также подписи лиц, разрешивших отпуск груза, главного бухгалтера, лица, производившего отпуск груза, реквизиты доверенности на получение, подписи лиц принявших и получивших груз [16].

На практике мы сталкиваемся в большинстве случаев с совпадением грузоотправителя и поставщика, даже когда отпуск производится не со склада продавца, а руководитель организации ставит подписи за всех лиц,

возможно, участвовавших в процессе отгрузки. В связи с этим установить, откуда реально поступил товар и поступал ли он вообще, при таких обстоятельствах, не представляется возможным.

При этом искажение отдельных данных в первичном документе может иметь как умышленный, так и технический характер, может быть допущено на стороне продавца, из чего следует, что в корне неправильным в данном случае будет возложение на покупателя ответственности за ошибки в заполнении товарной накладной, если он не может проверить правильность отдельных реквизитов и сведений. Находясь в месте получения товара, покупатель не обладает информацией о лицах, осуществлявших его отпуск, адресе отправления груза, однако при этом может проверять не только информацию о товаре, но и реквизиты транспортного средства, осуществившего доставку, и информацию о водителе, передающем груз. Утвержденная (рекомендованная для применения) форма товарной накладной не предусматривает необходимость отражения информации о транспортировке товара, если погрузка происходила в пункте отправления (в большинстве случаев это место складирования и хранения товаров), транспортном средстве, водителе, пункте разгрузки.

Проведенный анализ наглядно показывает, что основной проблемой доказывания является специфика налогового процесса, проявляющаяся в преобладании «формальных» источников информации, что снижает вероятность установления реальных обстоятельств совершения хозяйственных операций и сделок.

Указанный вывод подтверждается анализом судебной практики по аналогичным спорам. Документы, являющиеся обязательными для составления (договор, счет-фактура, товарная накладная, акт выполненных работ), в большинстве случаев не оцениваются судами в качестве документов, подтверждающих факт хозяйственной жизни, при наличии информации, порочащей реальность исполнения договорных обязательств [130; 138].

Обобщение правоприменительной практики по рассмотрению споров о налоговой выгоде, позволило выявить источники информации, имеющие высокое доказательственное значение для установления фактических обстоятельств приобретения товаров (работ, услуг) и исполнения сделки надлежащим субъектом.

Так, при рассмотрении Арбитражным судом Оренбургской области спора об отказе в праве на учет налоговых вычетов и расходов для уменьшения объектов налогообложения при приобретении водогрейного оборудования источниками доказательств являлись: деловая переписка, документы, подтверждающие оплату, показания должностных лиц, участвующих в приемке товаров, объяснения руководителя проверяемого лица о причине приобретения товара у малоизвестного поставщика, документы, подтверждающие передачу смонтированного оборудования заказчику, а также документальное подтверждение отсутствия у других поставщиков, установленных налоговым органом в качестве потенциальных, достаточного количества аналогичных товаров в период совершения операций [139].

По делу, рассмотренному Арбитражным судом Иркутской области, операции по приобретению древесины признаны реальными, а расходы и налоговые вычеты обоснованными на основании следующих документов: транспортных накладных, сведений из ЕГАИС-Лес, договоров экспедиционных и транспортных услуг, документов из лесного хозяйства, подтверждающих продажу лесных насаждений заготовителю, показаний водителей и хранителей продукции [100].

В другом деле Арбитражным судом Иркутской области реальность хозяйственных операций по приобретению бытовой техники была установлена на основании транспортных накладных (включая железнодорожную накладную), показаний водителя, сотрудников, осуществлявших получение товара, а также генерального директора организации – поставщика, который подтвердил заключение договора, но

отказался от подписания первичных учетных документов и отрицал факт выдачи доверенности лицу, производившему отгрузку товаров. В связи с тем, что водитель подтвердил прием груза у лица, указанного в доверенности, нестыковки показаний руководителя с обстоятельствами дела, признаны несущественными [140].

Обзор аналогичной судебной практики в части установления источников информации о совершении хозяйственных операций и выполнении сделки надлежащим субъектом представлен в таблице 1.

Таблица 1 - Судебные акты, подтверждающие реальность хозяйственных операций

Реквизиты судебного акта	Источники информации, имеющие доказательственное значение
Дело А47-849/2021 [122]	Договоры, товарные накладные, счета-фактуры, акты выполненных работ, договор оказания транспортных услуг, договоры аренды земельных участков для хранения щебня, показания водителей
Дело А40-23565/2018 [136]	Договоры, товарные накладные, транспортные накладные, акты на приемку сырья комиссией, показания сотрудников налогоплательщика, контрагентов-поставщиков, перевозчика
Дело А42-7695/2017 [137]	Договор, товарные накладные, счета-фактуры, экспедиционные расписки, акты оказания транспортных услуг, платежные документы, показания генерального директора организации - поставщика
Дело А47-17004/2020 [139]	Договоры, товарные накладные, счета-фактуры, документы, подтверждающие отсутствие у других контрагентов необходимого оборудования в период закупки у спорного контрагента, документы, подтверждающие оплату
Дело А65-4118/2021 [141]	Договоры, счета-фактуры, акты выполненных работ, справки о стоимости выполненных работ, членство в СРО, документы, подтверждающие оплату, показания свидетелей, выполнявших работы
Дело А55-4879/2021 [142]	Договоры, товарные накладные, счета-фактуры, железнодорожные квитанции, деловая переписка, показания складского работника, экспедитора, директоров, подтвердивших подписание договоров

Источник: составлено автором по материалам [122; 136; 137; 139; 141; 142].

Следовательно, для установления реальности хозяйственной операции и исполнения сделки надлежащим лицом суды различных инстанций в большинстве случаев в качестве источников информации, имеющих доказательственную ценность, рассматривают вспомогательные

(дополнительные) источники, составление которых во многих случаях не является обязательным, но в обычной финансово-хозяйственной деятельности они сопровождают совершение хозяйственной операции.

Например, Арбитражный суд Кемеровской области на основании списков на получение пропусков на строительный объект установил физических лиц, фактически выполнявших работы [143].

В другом споре взаимозависимость с сомнительным контрагентом была установлена на основании документов о совпадении IP-адресов, представленных кредитными организациями. Невозможность выполнения спорным контрагентом научно-исследовательских работ была установлена на основании информации из органа, осуществляющего государственный технический надзор, подтвердившего отсутствие у лиц соответствующей аттестации [138].

Проведенный анализ показал, что обстоятельства приобретения товара при рассмотрении налоговых споров налоговыми органами и судами в основном устанавливаются на основании транспортных документов, а именно: транспортной накладной и путевого листа.

Основным назначением транспортной накладной является первичный учет движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом [18]. При перевозках авиационным транспортом используется грузовая авианакладная [20], в грузовом железнодорожном сообщении – железнодорожная накладная [21], в морском – коносамент (морская накладная). В случае перемещения товаров на транспорте, принадлежащем налогоплательщику, подтверждающим документом является путевой лист.

Транспортная накладная содержит сведения о грузоотправителе, месте погрузки, перевозчике, марке и государственном номере транспортного средства (прицепа, полуприцепа), информацию о водителе и номере его водительского удостоверения.

Следует отметить, что транспортная накладная составляется в четырех экземплярах, один из которых должен передаваться грузополучателю, независимо от того, являлся ли он заказчиком транспортной перевозки, что позволяет покупателю собрать все надлежащие документы для подтверждения обоснованности вычетов и расходов, однако транспортная накладная во многих случаях не предоставляется в налоговый орган в связи с тем, что она не является документом-основанием для принятия вычетов и учета расходов.

Составление путевого листа сопряжено с необходимостью отражения в нем показаний спидометра до и после поездки, ФИО водителя, маршрута следования. Указанные сведения позволяют установить необходимую для проведения проверки информацию.

Судами различных инстанций, а также Международным коммерческим арбитражным судом при Торгово-промышленной палате Российской Федерации [144] предоставление налогоплательщиками транспортных накладных и путевых листов в значительное мере влияет на признание налоговой выгоды обоснованной.

Другим документом, заслуживающим внимания в рамках исследования источников информации, имеющих высокую доказательственную ценность и подтверждающих приобретение (изготовление) товаров, являются сертификаты качества и соответствия. Указанные документы не во всех случаях являются обязательными для получения. Перечень продукции, подлежащей обязательной сертификации, утвержден постановлением Правительства Российской Федерации от 23.12.2021 № 2425 [22]. Кроме этого, обязанность получения сертификата может также предусматриваться государственными стандартами. Передача сертификата покупателю при приобретении товара предусмотрена статьей 456 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) в составе документов, относящихся к товару, среди которых законодатель также выделяет технический паспорт, инструкцию по эксплуатации и другие подобные документы [5].

Сертификаты позволяют определить производителя товара, что имеет доказательственное значение при установлении реального поставщика в случае «номинальности» контрагента, являющегося стороной договора.

Во многих случаях источники информации, имеющие доказательственное значение, создаются в процессе деятельности, поскольку совершение тех или иных финансово-хозяйственных операций, особенно в условиях отсутствия аффилированности или подконтрольности между сторонами сделки, требует создания дополнительных документов.

Например, процесс переговоров сопровождается деловой переписка, уведомление поставщика (заказчика) о количественной потребности товара, маршруте доставки (следования) и т.п. Перед согласованием права въезда (прохода) на закрытую территорию составляются заявки, списки; получение товара (груза) вне склада покупателя подразумевает выдачу доверенности. Проведение строительных и ремонтных работ сопровождается составлением актов скрытых работ, журналов работ, а также ведением журнала инструктажа по технике безопасности.

Проведенный анализ позволил выделить документы, имеющие высокую доказательственную ценность, к которым относятся следующие документы, создаваемые в процессе совершения финансово-хозяйственной операции: общий журнал работ, журналы въезда и выезда транспортных средств, журналы инструктажа по технике безопасности, акты освидетельствования скрытых работ, журнал складского учета, лимитно-заборные карты, деловая переписка, журналы контроля входного сырья, контроля качества готовой продукции и другие. Высокой ценностью обладают и документы, содержащие дополнительные сведения о хозяйственной операции: транспортные накладные, путевые листы, списки на получение пропусков, экспедиторские расписки, заявки, доверенности, отдельные регистры бухгалтерского учета, платежные документы и некоторые другие. Следует учитывать, что в каждом конкретном случае

источники информации, по которым устанавливаются те или иные обстоятельства, могут существенно отличаться.

Многие из указанных документов позволяют установить непосредственную связь хозяйственной операции с реальностью и являются источниками важной информации, имеющей доказательственное значение. Однако зачастую указанные документы не представляются налоговому органу и должны быть собраны в процессе доказывания, исходя из знаний о фактических действиях, совершаемых в процессе осуществления хозяйственной операции.

Выявленные источники информации позволяют более детально установить обстоятельства совершения хозяйственных операций, осуществить их проверку, в связи с чем они обладают высокой доказательственной способностью, а их использование в ходе налоговой проверки имеет приоритетное значение.

При этом следует отметить, что доказательственная ценность источников информации, создаваемых в момент совершения хозяйственной операции, во многих случаях связана с трудностью их фальсификации. Примерами таких источников информации являются: деловая переписка, журналы работ, журналы инструктажа по технике безопасности, списки на получение пропусков, журналы контроля входного сырья, контроля качества готовой продукции, поскольку они фиксируют записи в хронологическом порядке, которые в некоторых случаях связаны между собой или с другими данными, что подтверждает последовательность определенных действий и исключает или делает трудоемкой возможность внесения фиктивных сведений.

Наличие в источнике информации дополнительных сведений о содержании хозяйственной операции (например, транспортные накладные содержат номер транспортного средства и ФИО водителя), позволяет проверить достоверность события хозяйственной жизни с использованием независимых от влияния участников налогового процесса источников

информации (государственных реестров, автоматизированных информационных систем и т.п.).

Выявленная закономерность позволяет сделать вывод, что именно такие документы позволяют установить лиц (грузчиков, водителей, экспедиторов, приемщиков, менеджеров), участвовавших в совершении отдельных действий, сопровождающих хозяйственную операцию, а также фиксацию сведений (номеров, фамилий) в системах ПОТОК, ГЛОНАСС на контрольно-пропускных пунктах, в государственных регистрах, что еще раз подтверждает их высокую доказательственную способность.

Указанные источники информации имеют существенное значение для принятия обоснованного решения, а их отсутствие может создать доказательственный пробел, который должен быть выявлен в процессе анализа доказательств и устранен как в ходе налоговой проверки, так и в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Однако следует учитывать, что в ходе проведения проверки необходимо анализировать все источники информации, как представленные налогоплательщиком, так и полученные в результате проведения мероприятий налогового контроля, поскольку в некоторых случаях анализ документов, формально подтверждающих факт финансово-хозяйственной операции, позволяет выявить признаки фиктивного документооборота и оспорить реальность сделки [181, с. 159].

Проведенное исследование позволило выделить некоторые критерии определения источников информации, имеющих доказательственное значение в налоговом процессе, для возможности их использования в процессе установления обстоятельств совершения налогового правонарушения, формулирования выводов и принятия обоснованного и законного решения.

Предложенные критерии позволяют выделять источники информации, обладающие высокой доказательственной способностью в связи со значительной трудностью их фальсификации и содержанием

дополнительных сведений, позволяющих осуществить проверку данных с помощью независимых источников. Безусловно, это имеет высокое значение для повышения эффективности процесса доказывания налоговых правонарушений.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию в каждом конкретном случае, существенно отличаются. Определение критериев отнесения источников информации к доказательствам, имеющим высокую ценность, позволит наиболее эффективно построить процесс доказывания. При этом, эффективность будет достигнута как с точки зрения последовательности проведения мероприятий налогового контроля, так и в плане оценки достижения возможного предела доказывания или выявления доказательственного пробела. В свою очередь восполнение обнаружившегося пробела способствует принятию законного и обоснованного решения, защите законных прав и интересов налогоплательщиков.

Выявленные практические проблемы и выработанные пути решения однозначно свидетельствуют о необходимости совершенствования налогового законодательства в этой сфере. Развернутые предложения по нововведениям будут представлены в последующих параграфах.

Глава 3

Совершенствование процесса доказывания налоговых правонарушений

3.1 Очная ставка как средство преодоления противоречий в налоговом процессе

Установление обстоятельств совершения правонарушения, а также причинно-следственной связи между нарушением и действиями конкретного лица в ходе юридического процесса осуществляется в четко регламентированных процессуальных формах [172, с. 25], к которым в налоговом процессе относятся налоговые проверки (выездные и камеральные), а также мероприятия налогового контроля [196, с. 73]. Следует отметить, что контрольные мероприятия связаны с формой налогового контроля и возможность их проведения зависит не только от вида налоговой проверки, но и, в случае с камеральной налоговой проверкой, от проверяемого налога.

Соглашаясь с Ю.П. Боруленковым, необходимо отметить, что средством доказывания является не только внешняя форма установленного и зафиксированного доказательства, но и процессуальная деятельность по его собиранию и формированию [169, с. 15]. Согласно общим принципам оценки доказательств, предусмотренных как в доказательственном праве, а также гражданском, арбитражном, уголовном процессах, надлежащими являются достоверные и допустимые доказательства, полученные в установленном законом порядке.

Предусмотренные законодательством о налогах и сборах мероприятия налогового контроля в налоговом процессе являются процессуальными формами собирания, формирования и проверки доказательств. Согласно выводам Ю.К. Орлова именно «процессуальная форма призвана обеспечить решение двух, хотя и тесно связанных, но различающихся задач: во-первых,

максимально гарантировать достоверность полученных фактических данных и, во-вторых, оградить законные права и интересы личности» [59, с. 52].

Одним из самых применяемых на практике способов собирания (формирования) доказательств в налоговом процессе является допрос, использование которого возможно не только в рамках выездной налоговой проверки, но и в ходе камеральной проверки. Проведение допроса позволяет закрепить (облачить в документальную форму) сведения об известных свидетелям фактах и обстоятельствах для использования их в качестве надлежащих доказательств совершения налогового правонарушения.

Однако полученные в ходе проведения допросов сведения не всегда способствуют установлению фактических обстоятельств. В некоторых случаях они, напротив, могут формировать противоречивые данные, использование которых нарушает права и законные интересы налогоплательщиков.

Проведение допроса в ходе осуществления налогового контроля предусмотрено статьей 90 НК РФ [2]. Свидетелем в налоговом процессе может являться любое лицо, которое обладает сведениями, имеющими значение для осуществления налогового контроля. Не могут привлекаться в качестве свидетелей лица, имеющие физические или психические недостатки, препятствующие правильно воспринимать и осознавать обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля; малолетние лица; а также адвокаты и аудиторы, располагающие информацией, относящейся к профессиональной тайне [2]. Таким образом, в налоговом процессе - в отличие от уголовного - статус свидетеля получает и лицо, в отношении которого проводится налоговый контроль.

По мнению профессора А.П. Рыжакова разница статусов свидетелей в отдельных отраслях права порождает возникновение сложностей в правоприменении [204, с. 1].

В уголовном процессе подозреваемого (обвиняемого) нельзя допрашивать в качестве свидетеля. Допрос этого субъекта проводится с

соблюдением дополнительных требований, в частности необходимо обеспечить участие защитника (адвоката) [4].

В налоговом процессе отказ от дачи показаний на основании статьи 51 Конституции Российской Федерации [1] может считаться обоснованным в случаях привлечения в качестве свидетеля физического лица или индивидуального предпринимателя, когда показания напрямую затрагивают его интересы.

Представитель проверяемого юридического лица в ходе допроса дает показания как физическое лицо, пусть и, представляя юридическое, поскольку именно он непосредственно воспринимал события действительности. Он наделяется правами и обязанностями свидетеля и может нести ответственность за допущенные нарушения.

О.С. Смолина в своем исследовании пришла к правомерному выводу, что по делам об оспаривании решений налоговых органов особенностью информации, содержащейся в показаниях свидетелей, является ее «содержательная сторона, включающая спорные факты хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющие юридическое значение» [155, с. 153-154]. Свидетель в налоговом процессе, как правило, не является случайным очевидцем событий, а становится обладателем сведений о фактах хозяйственной жизни в результате сознательного участия в экономической деятельности [155, с. 153-154].

Юридически, свидетель является незаинтересованным лицом, фактически его участие в хозяйственной деятельности имеет экономический интерес, что может оказывать влияние на достоверность показаний.

На необходимость использования такого мероприятия налогового контроля, как допрос свидетеля, в ходе проведения налоговых проверок регулярно указывает ФНС России в письмах, адресованных подведомственным налоговым органам.

Так, в рекомендациях по применению положений статьи 54.1 НК РФ от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ [15] факты выполнения работ (услуг)

собственными силами организации должны устанавливаться путем проведения допросов должностных лиц налогоплательщика; лиц, занятых на производстве; должностных лиц организаций-заказчиков; лиц, осуществлявших технический и авторский надзор; лиц, осуществлявших выполнение аналогичных работ (услуг) в адрес проверяемой организации.

Кроме установления обстоятельств осуществления хозяйственных операций и выявления реального исполнителя работ, проведение допросов необходимо для установления обстоятельств ведения переговоров, заключения договоров, сопровождения сделок, выяснения полномочий сотрудников, их функциональных и должностных обязанностей. Одним из важнейших вопросов, выясняемых в ходе проведения допроса, является факт подписания налоговых деклараций, договоров, первичных документов, поскольку их представление в налоговый орган является основанием для применения налоговых вычетов.

Аналогичные рекомендации были даны и в других письмах ФНС России о практике применения статьи 54.1 НК РФ [11].

В качестве эффективного инструмента доказывания фактов умышленного уклонения от уплаты налогов допрос был рекомендован и методикой, разработанной ФНС России совместно с СК России [25], из чего можно сделать вывод, что допрос в налоговом процессе является не только широко применяемым на практике мероприятием налогового контроля, но и мероприятием, проведение которого является необходимым для установления фактических обстоятельств исполнения сделки, что входит в предмет доказывания получения необоснованной налоговой выгоды.

Следует также отметить, что некоторые обстоятельства невозможно установить из документов, поскольку источником информации, являются люди.

Порядок проведения допроса регламентируется письмом ФНС России, предусматривающим общие требования к процедуре проведения мероприятий налогового контроля [13]. Судебная практика нередко выявляет

нарушения в ходе проведения допроса, однако основная их часть связана с неисполнением должностными лицами предписанных правил его проведения.

Между тем правоприменительная практика выявляет ситуации, при которых в ходе проведения допросов в соответствии со всеми установленными предписаниями показания одного свидетеля прямо противоречат показаниям другого. Так, в ходе рассмотрения спора Арбитражным судом Краснодарского края было установлено, что некоторые водители, осуществлявшие согласно представленным документам перевозку суслу виноградного сока, отрицали перевозку, при этом сотрудники проверяемой организации подтверждали получение суслу у допрошенных водителей [145].

Приведенный пример наглядно показывает, что результаты проведенных допросов не позволили достичь цели получения достоверных сведений, на основании которых можно сделать выводы о наличии состава налогового правонарушения, а также установить обстоятельства совершения сделки или опровергнуть факт ее совершения.

Аналогичная ситуация, связанная с противоречиями показаний свидетелей, выявлена Арбитражным судом Самарской области, который по результатам рассмотрения спора сделал вывод, что в силу пункта 2 статьи 22 НК РФ в обязанности налогового органа входит обеспечение прав налогоплательщиков на налоговое администрирование с учетом принципа добросовестности. Этот принцип предполагает учет законных интересов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов, что объективно требует выяснения всех обстоятельств, характеризующих взаимоотношения налогоплательщика со спорными контрагентами, исключения противоречий в показаниях свидетелей, обеспечения проверки доказательств, на основе которых формулируются выводы о превышении налогоплательщиком пределов прав по исчислению налога [146]. В качестве способа преодоления противоречий суд указал на необходимость

соблюдения пункта 9 методических рекомендаций «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты налогов», разработанных ФНС России совместно со СК России, согласно которым в случае выявления противоречий между показаниями разных лиц необходимо провести повторные опросы и допросы [25].

В рассматриваемом контексте интересными являются обстоятельства, установленные Арбитражным судом Московской области в ходе рассмотрения спора, основанного на требовании признания недействительным решения об отказе в возмещении НДС. В ходе проведения допросов директоров проверяемой организации и организации-поставщика главного редуктора вертолета МИ-17 было установлено, что их показания прямо противоречили друг другу: директор проверяемой организации подтверждал факт заключения договора и получения редуктора, а законный представитель организации-поставщика указанные обстоятельства отрицал [147].

Исходя из законов логики любое событие (действие) должно соответствовать самому себе. Характеристики одного и того же действия, совершенного в одно и то же время в рамках одного и того же правоотношения, не могут диаметрально отличаться. Противоположность мнений об одном предмете свидетельствует о наличии существенных противоречий, преодоление которых возможно за счет выявления ложных сведений.

Показания обоих свидетелей по правилам проверки доказательств, рекомендованным СК России, сопоставлялись с другими материалами налоговой проверки, в результате чего были выявлены существенные противоречия. Так, генеральный директор проверяемой организации утверждал, что приобретенный у поставщика главный редуктор был экспортирован за пределы территории Российской Федерации, при этом редуктор с указанным номером продолжал эксплуатироваться внутри страны, что подтвердили материалы аутентификации.

Показания генерального директора организации-поставщика противоречили материалам налоговой проверки, из которых следовало, что реализация в адрес покупателя была отражена в первичной декларации, представленной за его подписью; денежные средства были фактически получены на расчетный счет организации и в дальнейшем выведены из безналичного оборота.

В рассматриваемом примере повторные допросы генеральных директоров организаций были проведены налоговым органом, однако противоречия устранены не были.

Рассматривая фактическую возможность добросовестного заблуждения покупателя о соответствии приобретенного товара представленным документам, налоговый орган установил, что директор проверяемой организации неоднократно предоставлял в Федеральную службу военно-технического сотрудничества Российской Федерации схожие сфальсифицированные бланки паспортов изделий для получения разрешений на вывоз деталей двойного назначения с территории Российской Федерации задолго до заключения договора с поставщиком, что указывает на его возможную осведомленность о фактических обстоятельствах формирования фиктивного документооборота по приобретению редуктора.

Из рассмотренного примера следует, что непреодоленная противоречивость показаний не позволила установить фактическую роль поставщика в сделке по приобретению редуктора, а также опровергнуть факт поставки какого-либо другого товара поставщиком и отказать в применении ставки 0 процентов при исчислении налога на добавленную стоимость.

Приведенный пример наглядно иллюстрирует нерешенность вопроса устранения противоречий между показаниями свидетелей, что во многих случаях препятствует установлению обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе.

В уголовном процессе, имеющем сходство с налоговым процессом, одним из способов устранения существенных противоречий между

показаниями ранее допрошенных невластных участников предварительного расследования по обстоятельствам, входящим в предмет доказывания, является проведение очной ставки [165, с. 98].

Налоговый процесс имеет существенное сходство с уголовным в процессуальных аспектах собирания, проверки и оценки доказательств. С учетом юридической и фактической возможности применение очной ставки в качестве мероприятия налогового контроля, способствует устранению противоречий между показаниями свидетелей об одних и тех же событиях в хозяйственной жизни, имеющих значение для исчисления и уплаты налогов в бюджет.

Следует отметить, что ранее вопрос необходимости использования очной ставки в налоговом процессе не являлся предметом исследований ввиду более низкого стандарта доказывания налоговых правонарушений. Введение пределов осуществления налогоплательщиками прав по исчислению налоговой базы и суммы налога повлекло необходимость доказывать умысел налогоплательщика на совершение налогового правонарушения, а также исполнение сделки иным лицом в случае реальности хозяйственных операций.

На необходимость устранения противоречий в показаниях свидетелей до момента принятия руководителем (его заместителем) решения по итогу проведения налоговой проверки указывает и суд при рассмотрении налоговых споров. Так, судьи отмечают, что выявление противоречий и их неурегулированность в ходе проведения налогового контроля, безусловно, влечет отмену решения, поскольку налоговым органом неполно выяснены (не выяснены) обстоятельства совершения налогового правонарушения [146].

Понятие очной ставки раскрывалось еще в Уставе уголовного судопроизводства от 20 ноября 1864. В качестве основной цели ее проведения выступала необходимость «разъяснения противоречий» в показаниях свидетелей, от которых зависело дальнейшее направление следствия [183, с. 30].

Одно из первых определений очной ставки в советский период развития уголовного процесса предложил профессор А.Я. Вышинский, который определил очную ставку как «одновременный допрос двух (или более) лиц в присутствии друг друга, применяемый в целях устранения противоречий в показаниях этих лиц, данных при отдельных допросах» [47, с. 21].

Правовая природа очной ставки имеет неразрывную связь с получением необходимой информации, на основе которой выясняются причины существенных противоречий в показаниях для их устранения.

Ученые-процессуалисты М.С. Строгович и В.М. Лебедев справедливо считают, что процессуальная природа очной ставки тесно связана с допросом, поскольку проводится по правилам допроса и с соблюдением требований, предъявляемых к допросу, но уже в присутствии обоих допрашиваемых и фиксацией сведений в одном документе [64, с. 212-213].

История развития очной ставки складывалась неоднозначно, поскольку в части уголовного процесса она отличается остротой межличностных связей [195, с. 48].

Некоторые ученые, такие как Ю.П. Боруленков, придерживаются мнения, что очная ставка – тактически рискованное следственное действие, которое может привести к непредсказуемому результату и негативным последствиям при расследовании, поскольку не исключается психологическое давление на потерпевшего или свидетеля со стороны подозреваемого (обвиняемого) [169, с. 15].

Налоговый процесс характеризуется отсутствием подозреваемых, обвиняемых и потерпевших, острота психологического давления как негативный фактор при оценке возможности использования очной ставки исключается.

В.Ю. Стельмах, наоборот, придерживается позиции, что очная ставка должна производиться в каждом случае возникновения противоречий между показаниями участников уголовного процесса [199, с. 25].

М.С. Плетнева и Т.И. Гарипов, проводя исследование в области использования очной ставки в современном уголовном процессе, ссылаются на точку зрения практиков, применяющих правило, согласно которому при наличии противоречий для получения полных и достоверных показаний проведение очной ставки является объективной необходимостью [195, с. 49].

С.А. Шейфер утверждает, что целью очной ставки является не просто устранение противоречий, а преодоление противоречий в показаниях путем выяснения их причин, коррекции ошибок и опровержения ложных показаний [77, с. 97], поскольку истинными причинами могут быть как добросовестное заблуждение, так и сознательная ложь.

В налоговом процессе установление причин возникновения противоречий является одним из важнейших аспектов, поскольку ложные показания свидетелей зачастую связаны с уклонением от ответственности за совершенные правонарушения, в том числе налоговые, что приводит к перекладыванию ответственности на иное лицо.

Привлеченные индивидуальные предприниматели, выполнившие работу и получившие вознаграждение, отказываются подтверждать факт заключения сделки, преследуя тем самым цель сокрытия объектов налогообложения. Сходные обстоятельства выявляются во многих налоговых проверках, при этом эффективный механизм их преодоления в налоговом процессе отсутствует, что приводит в большинстве случаев к возложению негативных налоговых последствий на покупателя (заказчика), который, исходя из правил расчета как налога на прибыль, так и налога на добавленную стоимость, претендует на налоговую выгоду, являющуюся основным объектом налогового контроля.

Рассматривая характерные особенности очной ставки, следует отметить, что ее проведение возможно только между ранее допрошенными лицами, показания которых зафиксированы в протоколах, и имеют существенное значение для предмета расследования.

Другим обязательным условием проведения очной ставки является выявление в показаниях свидетелей существенных противоречий относительно одного и того же предмета, рассматриваемого в одно и то же время. При этом существенными можно считать противоречия, взаимоисключающие друг друга, что подразумевает ложность или бессознательное (непреднамеренное) заблуждение в отношении одного или обоих суждений.

В налоговом процессе целью проведения допроса является получение достоверных сведений о событиях в хозяйственной жизни налогоплательщика, которые имеют юридическое значение для оценки его действий (бездействия), связанных с полнотой исчисления и своевременностью уплаты налогов (взносов).

Следует отметить, что выявление заблуждения, ложных показаний, мотивов их представления, а также способов их преодоления имеет огромное значение для выяснения обстоятельств совершения правонарушения в налоговом процессе.

Исследования ученых, например, В.Д. Зеленского, в области юридической психологии позволили установить, что ложными являются сведения, в которых информация не соответствует знанию самого лица и искажается им для умышленного введения в заблуждение других лиц. При этом заблуждение есть несоответствие знаний предмету по причине, не зависящей от личных качеств [67, с. 23].

Рассматривая природу неправдивых показаний необходимо выделить причины (мотивы) их представления.

В уголовном процессе мотивами дачи ложных показаний являются как корыстные цели, связанные с желанием получить от подозреваемого или иных лиц материальную или иную выгоду, ужесточить меру наказания по причине мести или других побуждений, так и мотивы, связанные с боязнью мести, а также с разглашением сведений о собственном противоправном поступке.

В.Д. Зеленским в качестве мотива ложных показаний было выделено желание скрыть интимные стороны жизни из-за чувства стыда [67, с. 23].

М.М. Онищук предложил также рассматривать нежелание взаимодействия свидетелей с правоохранительными органами: нежелание участвовать в качестве свидетеля в уголовном процессе, недоверчивое отношение к правоохранительным органам [187, с. 178].

Исходя из того, что спецификой доказывания в налоговом процессе является как ограниченность свидетелей, которые не являются случайными очевидцами событий, так и сугубо экономический характер отношений, основным мотивом дачи ложных показаний является личная заинтересованность, связанная с желанием скрыть свое противоправное поведение. Менее распространенными мотивами являются желание отомстить, например, за увольнение, невыплату заработной платы в полном объеме; а также боязнь мести, если свидетель продолжает состоять в трудовых или договорных отношениях с проверяемым лицом.

Причинами заблуждения как в уголовном, так и налоговом процессах будут являться абсолютизация промежуточных и фрагментарных знаний, ограниченность восприятия действительности и невозможность объективного выражения воспринятых явлений.

Таким образом, несмотря на формирование в некоторых случаях между свидетелями в налоговом процессе межличностных связей, установленные мотивы дачи ложных и неправдивых показаний позволяют использовать очную ставку в качестве эффективного способа преодоления противоречий в ходе доказывания обстоятельств совершения налогового правонарушения.

Вековой опыт использования очной ставки в уголовном процессе способствовал выявлению некоторых проблем, подлежащих разрешению для определения возможности использовать указанного следственного действия в качестве контрольного мероприятия в налоговом процессе.

Главной и наиболее серьезной проблемой при использовании очной ставки, по мнению ряда исследователей, например, М.С. Плетниковой,

Т.И. Гарипова, является субъективный состав участников очной ставки [195, с. 50]. Многие ученые придерживаются позиции, что нельзя рассматривать очную ставку как допрос обвиняемым (подозреваемым) других участников предварительного расследования. В рамках уголовного процесса указанное обстоятельство действительно вызывает дискуссионность, но теряет значимость в налоговом процессе.

Вторым спорным вопросом, не разрешенным в уголовном процессе, на который обращал внимание А.Р. Белкин, является участие в очной ставке лиц, не достигших совершеннолетия или лиц, имеющих психические недостатки [165, с. 100]. В налоговом процессе, как было установлено ранее, указанные лица имеют свидетельский иммунитет, следовательно, не могут привлекаться для проведения допроса [2].

Немаловажным вопросом, поднимаемым С.А. Шейфером, является психологический аспект, связанный с возможностью давления одного участника процесса на другого [77, с. 97]. Безусловно, нельзя отрицать, что подозреваемый (обвиняемый), осознавая последствия уголовного преследования, может оказывать психологическое воздействие на потерпевшего или свидетеля. Однако, подчеркивая специфику налогового процесса, который заключается в привлечении налогоплательщика в случае выявления нарушения законодательства о налогах и сборах к налоговой ответственности, а не уголовной, вопрос психологического давления теряет особую остроту, но не исключается, поскольку выявленные мотивы дачи ложных показаний в ходе проведения налогового контроля свидетельствуют о конфликтности.

М.И. Еникеев справедливо отметил, что психологический аспект очной ставки в определенной степени и состоит в присутствии обоих свидетелей, чьи показания противоречат, причем для лица, дающего ложные показания, присутствие другого лица, сообщаемого правдивые сведения и способного его изобличить, является психологическим рычагом [40, с. 210].

В этих условиях поведение недобросовестного участника очной ставки становится ситуативно-реактивным, что способствует появлению различных оговорок, просчетов, прорывов в защитной позиции.

Следует отметить, что повторные допросы даже при условии демонстрации допрашиваемому показаний других лиц не будут являться эффективным средством, способным обеспечить устранение противоречий.

Соглашаясь с М.И. Еникеевым, необходимо подчеркнуть, что только «живой источник правдивой информации здесь выступает основным фактором психологического воздействия» [40, с. 210].

Очная ставка является бесценным источником получения достоверных сведений также в случае добросовестного заблуждения свидетеля. Присутствие лица, способного возбудить ассоциативные связи, позволит восполнить информационные пробелы и устранить противоречия.

В качестве вывода следует отметить, что данное исследование оснований проведения очной ставки, цели ее использования в качестве средства доказывания, процессуальной и правовой природы, выявленных научным сообществом проблемных вопросов ее применения в уголовном процессе, позволило однозначно констатировать возможность использования должностными лицами налогового органа рассматриваемого средства доказывания в качестве мероприятия налогового контроля в налоговом процессе.

Анализ использования допросов в качестве средства доказывания совершения налоговых правонарушений в ходе налогового процесса выявил проблему противоречий показаний свидетелей, которые препятствуют дальнейшему установлению предмета доказывания. Представляется, что дополнение имеющегося в налоговом процессе перечня средств доказывания таким новым средством доказывания, как очная ставка, будет способствовать устранению очевидных и явно противоречащих друг другу сведений, сообщаемых разными участниками налогового процесса об одних и тех же событиях хозяйственной жизни.

3.2 Проблемы правового регулирования проверки и оценки доказательств на стадии досудебного урегулирования налогового спора

Институт досудебного обжалования решений о привлечении (отказе в привлечении) к налоговой ответственности не является на сегодняшний день не способствует объективному рассмотрению жалобы, восстановлению нарушенных прав и законных интересов, а также разрешению возникших противоречий, поскольку не позволяет осуществлять надлежащую проверку и оценку дополнительно представленных доказательств и доводов, заявленных апеллянтом. Это подтверждается статистическими показателями, представленными ФНС России. Так, в 2022 году судами было рассмотрено 6887 дел по налоговым спорам, что на 4% больше по сравнению с 2021 годом. Выросла в 2022 году и сумма рассмотренных требований: рост составил 34% (общая сумма - 191 млрд руб.) [153].

В Российской Федерации досудебное урегулирование налоговых споров было процессуально закреплено еще в исходном тексте части 1 Налогового кодекса Российской Федерации [2], однако в связи с необязательностью административного обжалования решений налогового органа, налогоплательщики в большинстве случаев выбирали судебное урегулирование конфликтов. Существенный рост споров, рассматриваемых арбитражными судами, обусловил реформирование досудебной апелляции. В результате изменений была реализована концепция последовательного урегулирования налоговых споров с обязательным досудебным обжалованием [45, с. 134].

Полномочия по досудебному урегулированию налоговых споров предоставлены отделам досудебного аудита Управлений ФНС по субъектам Российской Федерации (далее – УФНС по субъектам Российской Федерации), а также подразделениям ФНС России как вышестоящим органам в системе органов налогового администрирования [2]. УФНС по

субъектам Российской Федерации входят в структуру вышестоящих территориальных органов, что определяет их статус как относительно независимых в принятии решения. В связи с тем, что досудебное урегулирование налогового спора производится внутри налоговой службы, его можно однозначно считать самостоятельной стадией налогового процесса, обоснованно соглашаясь с мнением М.Ю. Березина [166, с. 49-53].

Досудебное урегулирование налоговых споров являлось предметом научных исследований, которые нашли отражение в монографиях и книгах ученых, таких как: И.А. Цинделиани [54, с. 528], И.А. Хаванова [75, с. 123], Р.А. Шепенко [203, с. 86]; а также в научных статьях Л.Л. Арзумановой [162, с. 158], И.В. Бит-Шабо [168, с. 107] и других. Основными проблемами, которые выделяют ученые, являются следующие: отсутствие независимости при рассмотрении спора, отсутствие запрета на ухудшение положения налогоплательщиков, невозможность заключения соглашения с налоговым органом, а также невозможность участия налогоплательщика в ходе рассмотрения жалобы.

Разделяя выводы об эффективности альтернативной процедуры досудебного урегулирования налоговых споров, следует отметить, что она возможна в большинстве случаев при отсутствии спора о факте. В случае наличия спора о факте, на досудебной стадии необходимо устанавливать все обстоятельства для принятия законного решения.

Некоторыми авторами, например, М.В. Аракеловой, под досудебным урегулированием налоговых споров предлагается понимать взаимосвязанные и последовательно осуществляемые процедуры, которые призваны предотвратить возникновение и способствовать последующему урегулированию разногласий, возникших между налогоплательщиком и налоговым органом [156, с. 72-73].

На практике рассмотрение жалоб вышестоящим налоговым органом в большинстве случаев не реализуется в виде последовательных процедур, поскольку рассмотрение материалов производится в отсутствие

налогоплательщика, а проверка сведений, содержащихся в дополнительно представленных как налогоплательщиком, так и налоговым органом документах, не производится. Поэтому представляется, что с приведенным выше определением досудебного урегулирования налоговых споров, согласиться нельзя.

В соответствии с пунктом 5 статьи 139.2 НК РФ к жалобе, представляемой в вышестоящий налоговый орган, могут быть приложены документы, подтверждающие доводы лица, которые, по мнению подателя жалобы, не были учтены при вынесении налоговым органом оспариваемого решения, но могут оказать влияние на объективное рассмотрение жалобы, а также способствовать установлению обстоятельств, имеющих значение для вынесения законного решения [2].

В соответствии с информационным сообщением ФНС России, содержащим рекомендации о составе документов, подаваемых в налоговый орган в качестве приложения к жалобе, налогоплательщиком могут быть представлены документы, обосновывающие требования налогоплательщика и подтверждающие его доводы. Кроме этого, может быть представлен расчет оспариваемых налогов и санкций, с которыми несогласен налогоплательщик, и иные расчеты [27].

В целях всестороннего рассмотрения вопроса необходимо обратить внимание на абзац 2 пункта 1 статьи 140 НК РФ, введенный Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗ, который предоставляет апеллянту возможность обратиться в вышестоящий орган с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы в целях представления дополнительных документов (информации). К таким документам относятся не только документы, которые не были предметом анализа и проверки в ходе проведения мероприятий налогового контроля, но и документы, составленные после стандартной процедуры апелляционного обжалования [9].

Согласно пункту 1 статьи 140 НК РФ порядок рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до принятия решения предусматривает для налогоплательщика возможность представления дополнительных документов, подтверждающих его доводы. Следует отметить, что действующее законодательство о налогах и сборах не ограничивает апелланта возможностью представления только тех документов, которые касались вопросов, связанных с установленными в ходе проверки обстоятельствами [155, с. 33].

В обязанности нижестоящего органа входит представление материалов налоговой проверки. Поскольку НК РФ [2] не содержит ограничений по представляемым документам, вместе с материалами проверки могут быть представлены и другие документы, полученные после вынесения решения, проверка и оценка которых уполномоченными лицами в предусмотренных законом процедурах не проводилась.

Все документы, подтверждающие доводы апелланта, в том числе дополнительно представленные до или в ходе рассмотрения жалобы, а также материалы, представленные нижестоящим налоговым органом, должны быть рассмотрены и проанализированы должностным лицом [2].

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 27.10.2015 № 2429-О указывает, что процедура оспаривания ненормативных актов налогового органа основывается на необходимости исследования вышестоящим налоговым органом не только доводов налогоплательщика и материалов налоговой проверки, но и дополнительно представленных документов [86]. В другом определении от 21.05.2015 № 1085-О Конституционный Суд Российской Федерации обратил внимание, что «проверяя законность решения нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган основывает свое решение на фактах и обстоятельствах, установленных в указанном решении, с учетом материалов, предоставленных ему нижестоящим налоговым органом, а также самим налогоплательщиком» [87].

В данном случае отсутствие ограничений по представлению доказательств в ходе досудебного обжалования решений налогового органа, принятых по результату налоговых проверок, обоснованно связано с необходимостью рассмотрения жалобы по существу, вынесением объективного решения и сокращением количества судебных дел по рассмотрению заявлений об отмене (изменении) актов налоговых органов. Безусловно, это невозможно без надлежащей проверки доводов и устранения противоречий между сведениями, предоставляемыми налогоплательщиком, и материалами налоговой проверки.

Признавая важность реализации концепции последовательного урегулирования налоговых споров с обязательным досудебным обжалованием, необходимо все же понимать и сложности, связанные с рассмотрением всех представленных документов, включая новые доказательства. Возложение на вышестоящий орган такой обязанности может приводить к переоценке спорных фактов и формулированию любых выводов, в том числе основанных на непроверенных доказательствах [155, с. 33-34].

О.С. Смолина, проводя исследование рассматриваемой проблемы, также пришла к выводу о необходимости проверки дополнительно представленных доказательств, но, по ее мнению, поскольку вышестоящий орган, рассматривающий жалобу, и нижестоящий орган лишены возможности проводить мероприятия налогового контроля, при рассмотрении жалобы необходимо ограничиваться материалами налогового проверки, включающими протоколы, устные объяснения налогоплательщика, показания свидетелей или эксперта [155, с. 34]. По мнению О.С. Смолиной, решение проблемы преодоления противоречий может быть достигнуто путем принятия вышестоящим налоговым органом мер к заключению между налогоплательщиком и налоговым органом соглашения об оценке спорных фактических обстоятельств при доказывании [155, с. 33-34].

Не соглашаясь с точкой зрения ученого, следует отметить, что заключение соглашения подразумевает уступки и компромиссы, которые могут способствовать урегулированию конфликта, но не проверке и оценке новых доказательств, в связи с чем практика досудебного разрешения налоговых споров до сих пор не располагает каким-либо подобным опытом.

В качестве механизма решения проблемы предлагается наделение должностных лиц налогового органа, уполномоченного рассматривать в досудебном порядке жалобы на решения, принятые по результатам налоговых проверок, дополнительными полномочиями по заслушиванию показаний свидетелей, пояснений экспертов, получению объяснений от налогоплательщика, истребованию документов (информации), назначению экспертизы, привлечению специалиста для проверки и оценки дополнительных доказательств, представленных как налогоплательщиком в качестве подтверждения доводов жалобы, так и налоговым органом.

Процедура рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) на решения, принятые налоговым органом по результату проведения налоговых проверок, определенная действующим законодательством о налогах и сборах, предусматривает срок в один месяц для принятия вышестоящим налоговым органом объективного решения. Это срок может быть продлен до двух месяцев для получения от нижестоящего налогового органа дополнительных документов.

Сравнивая срок рассмотрения жалобы со сроком проведения выездной или камеральной налоговой проверок, можно сделать вывод о его достаточности для установления всех значимых обстоятельств, которые могут являться основанием для отмены, изменения решения налогового органа или отказа в удовлетворении заявленных требований.

Согласно законодательно установленной процедуре жалоба на решение налогового органа представляется в вышестоящее управление через налоговый орган, принявший обжалуемый акт, который в течение трех дней должен передать жалобу со всеми материалами в орган, наделенный

полномочиями по рассмотрению апелляции [2]. Четко регламентированная процедура передачи жалобы для ее рассмотрения по существу позволяет максимально эффективно использовать срок, предусмотренный Налоговым кодексом Российской Федерации.

Для некоторых ученых, например Э.Н. Нагорной, установление объективных обстоятельств возможно только при наличии надлежащего процесса доказывания, включающего как возможность представить доказательства, на которые лицо ссылается, так возможность осуществить их проверку и оценивание [52, с. 91]. На недопустимость ограничиваться только лишь установлением формальных условий без исследования фактических обстоятельств, указывает и Конституционный Суд Российской Федерации, обращая внимание, что это ущемляет права заявителя и не гарантирует защиту его интересов [91].

Вместе с тем действующее законодательство в части регламентации досудебного урегулирования налоговых споров не создает условий для объективного рассмотрения дополнительно представленных доказательств, поскольку их представление лишается смысла без возможности их проверки и оценки, что, по сути, препятствует преодолению противоречий между сведениями налогоплательщика и материалами налоговой проверки.

Возможность предоставления дополнительных документов и доводов для объективного рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы порождает необходимость проверки отраженных в них сведений, что в большинстве случаев невозможно без заслушивания показаний свидетелей, получения дополнительных документов, привлечения специалистов и назначения экспертизы.

Следует отметить, что в доктрине существует точка зрения о тождественности проверки и оценки доказательств, что прямо противоречит целям указанных процедур. Исследование, проведенное В.С. Балакшиным, выявляет их принципиальное отличие [157, с. 28-29]. Если целью проверки является получение дополнительных фактов, необходимых для правильной

оценки доказательств, то целью оценки является выявление соответствия отдельно взятого доказательства общепризнанным критериям.

Таким образом, проверка доказательств может осуществляться путем их сопоставления с другими аналогичными доказательствами, что позволит выявить между ними противоречия или установить их тождество. При отсутствии доказательств, позволяющих выявить сходство или противоречия необходимо получение новых дополнительных фактических данных.

Дальнейшее преодоление противоречий, а также установление дополнительных фактов возможно только путем реализации полномочий, связанных с получением пояснений, в том числе от проверяемого налогоплательщика, специалиста, назначения экспертизы, получения показаний свидетелей, эксперта, а также дополнительных документов.

Действующее законодательство о налогах и сборах не наделяет орган, рассматривающий жалобу, правом назначения дополнительных мероприятий налогового контроля или правом самостоятельного проведения каких-либо мероприятий [2].

Отсутствие возможности проверки сведений, представляемых обеими сторонами спора, становится причиной формальности процесса рассмотрения жалобы и искусственному затягиванию сроков урегулирования конфликта, что в итоге приводит к судебному обжалованию.

В ходе судебных разбирательств по делам об оспаривании решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, установлены случаи представления налогоплательщиками дополнительных доказательств, которые не исследовались должным образом в ходе досудебного обжалования, не производилась их проверка путем заслушивания показаний свидетелей, получения дополнительных документов, привлечения специалистов и назначения экспертизы, что позволило бы подтвердить или опровергнуть их достоверность.

Обобщение правоприменительной судебной практики показывает, что заключение эксперта, предоставляемое налогоплательщиком, подлежит не

только формальной проверке, включающей установление соответствующих разделов и выводов, но и проверке достоверности информации, содержащейся в заключении, проведение которой во многих случаях не возможно без показаний свидетелей, документов, получаемых у лиц, обладающих необходимой информацией, проведения другой экспертизы с использованием иных методов [133].

Расчеты необходимых объемов материалов (сырья, комплектующих), видеозаписи различных технических и технологических процессов, подтверждающих выполнение работ, должны проверяться с привлечением специалиста в конкретной сфере деятельности или путем назначения экспертизы, что позволит, основываясь на научных и практических данных, подтвердить или опровергнуть достоверность представленных сведений [148].

Доводы налогоплательщика о фактически понесенных расходах, связанных с приобретением товаров, реальность которых не опровергнута в ходе проверки, должны проверяться не только путем установления факта декларирования реализации имущества, но и посредством получения показаний от складских работников и других участников процесса приобретения и продажи товара для установления реальных обстоятельств исполнения сделок [149].

Отдельной проблемой является отказ в проведении допросов свидетелей, на которые указывает в ходатайстве или возражениях проверяемый налогоплательщик. Показания указанных свидетелей могут иметь значение для проведения налогового контроля и принятия законного и обоснованного решения.

Отсутствие качественной системы проверки и оценки доказательств, а также инструментов преодоления противоречий на досудебной стадии обжалования решения налогового органа неизбежно приводит к необходимости перехода арбитражного судебного процесса от состязательного к следственному.

Обязательная досудебная стадия обжалования решения налогового органа, гарантирующая возможность представления дополнительных доказательств, не являвшихся предметом рассмотрения при принятии решения, позволяет реализовать их проверку как в ходе формальных процедур, связанных с установлением актуальности, наличия необходимых реквизитов, так и путем заслушивания показаний свидетелей, получения дополнительных документов, привлечения специалистов и назначения экспертизы для их надлежащей проверки по существу и объективной оценки.

Еще одним основанием для расширения полномочий налогового органа в ходе досудебного урегулирования налогового спора, возникшего в связи с принятием решения по результату налоговой проверки, является применение налоговой «реконструкции» для определения действительных налоговых обязательств [24].

Следует напомнить, что после дополнения Налогового кодекса Российской Федерации статьей 54.1 налоговые обязательства по результату проведения проверок налоговыми органами рассчитывались без учета реально понесенных расходов (налоговых вычетов). Конституционный Суд Российской Федерации, Верховный Суд Российской Федерации, а также арбитражные суды неоднократно указывали на необоснованность такого подхода, апеллируя тем, что налоговое законодательство не допускает возможности «доначисления сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом» [89; 131; 132].

В соответствии с тенденциями, складывающимися в практике судебного разрешения споров, ФНС России рекомендовала применять «налоговую реконструкцию» для исключения необоснованного доначисления завышенных сумм налога [11]. При этом следует подчеркнуть, что применение расходов и налоговых вычетов, по мнению ФНС России, возможно только на стадии налоговой проверки, однако практика досудебного и судебного обжалования решений налоговых органов располагает многочисленными случаями применения «реконструкции» за

рамками налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, что исключает возможность проверки представленных документов и информации, которые в данном случае являются источниками доказательств, подтверждающих право учета расходов и вычетов у конкретного налогоплательщика.

Особого внимания заслуживает также проблема злоупотребления некоторыми налогоплательщиками правом на предоставление доказательств после принятия налоговым органом решения для исключения возможности их надлежащей проверки и оценки.

Следует отметить, что в случае отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом дальнейшая проверка законности принятого вышестоящим органом не производится. Именно поэтому защита отношений, возникающих в связи с уплатой законно установленных налогов, ставится в прямую зависимость от всестороннего и объективного установления всех обстоятельств при рассмотрении жалобы в досудебном порядке.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14.07.2005 № 9-П выразил правовую позицию, из которой следует, что публично-правовая природа налоговых правоотношений и их негативных последствий свидетельствует о необходимости выявления налоговых правонарушений и собирания доказательств на досудебной стадии [94].

Согласно действующему законодательству о налогах и сборах представление апелляционной жалобы на решение о привлечении (отказе в привлечении) к налоговой ответственности приостанавливает исполнение решения до даты рассмотрения вышестоящим органом апелляции. В соответствии со статьей 32 НК РФ неисполнение в течение 75 дней со дня вступления в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности является основанием для направления материалов налоговой проверки в следственные органы, которые уполномочены

производить предварительное следствие по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.2 УК РФ.

Следовательно, при апелляционном обжаловании результатов налоговой проверки решение вышестоящего налогового органа будет являться документом, на основании которого решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности вступит в законную силу, что при соблюдении прочих условий (суммы ущерба и срока давности) повлечет передачу материалов в правоохранительные органы и инициирование уголовного преследования. Таким образом, принятие на досудебной стадии урегулирования налогового спора законного и обоснованного решения имеет первостепенное значение [12].

Перед институтом досудебного урегулирования споров, который являлся альтернативным способом обжалования, в период его становления были поставлены основные задачи, связанные со снижением нагрузки на судебные органы, сокращением срока восстановления нарушенных прав и упрощением процедуры обжалования.

Позднее, в связи с изменением характера процедуры, которая стала обязательной для последующего получения права судебной апелляции, наряду с существующими задачами была выявлена необходимость установления всех обстоятельств, которые могут иметь значение для принятия законного и обоснованного решения, включая обстоятельства, не установленные в ходе налоговой проверки. При этом сама процедура рассмотрения жалобы не претерпела существенных изменений.

Жалобы на решения налоговых органов по выездным и камеральным налоговым проверкам, в ходе проведения которых выявляется умышленное искажение налоговых обязательств, нельзя урегулировать только путем выяснения сути спора. Различные взгляды на обстоятельства, подлежащие доказыванию, на результаты проверки и оценки доказательств порождают спор, рассмотрение которого возможно только путем проведения процедуры,

включающей набор инструментов для надлежащей проверки и оценки доказательств.

Для повышения качества досудебного урегулирования налоговых споров необходимо расширение полномочий должностных лиц органа, рассматривающего жалобу на правоприменительный акт налогового органа, в части обеспечения возможности получения пояснений свидетелей, объяснений заявителя, привлечения специалиста и назначения экспертизы.

Обобщение зарубежной практики урегулирования налоговых споров позволяет выявить различные подходы к организации института налоговой апелляции. В большинстве развитых стран организация досудебного урегулирования налоговых споров осуществляется с использованием как административного порядка обжалования, так и специализированных судов (квазисудебных органов). При анализе указанных систем организации апелляции необходимо учитывать и характер налоговых проверок, проводимых налоговыми администрациями в каждом конкретном случае.

Одним из интересных примеров является опыт Чешской Республики в части организации административной апелляции по налоговым спорам. Нормативно-правовыми актами, регулирующими взаимоотношения, возникающие в ходе рассмотрения жалоб, являются: Налоговый кодекс Чехии (Zakon c. 280/2009 Sb.) [29] и Закон о Финансовом управлении Чешской Республики (Zakon o Financni sprave Ceske republiky) [30]. Досудебное обжалование представлено двухуровневой системой. Правом рассмотрения жалоб в досудебном порядке наделены региональные отделения Финансовых управлений, апелляционным органом которых является Управление финансов. Досудебный апелляционный ресурс Чехии имеет широкие полномочия, в рамках которых должностные в апелляционном порядке могут получить доказательства в дополнение к решению, исправить процессуальные нарушения, отменить, изменить оспариваемое решение или вернуть дело на новое рассмотрение. В ходе рассмотрения налогового спора апелляционный орган может допросить

свидетеля, вызвать эксперта, предложить налогоплательщику представить дополнительные доказательства [179, с. 35-38].

В Канаде досудебное рассмотрение жалоб налогоплательщиков на уведомления об оценке производится Апелляционным отделом, являющимся структурным подразделением Налогового Агентства Канады (Canada Revenue Agency, CRA) [186]. Проверка уведомления об оценке производится на основании сведений о доначисленном налоге и документов, представленных налогоплательщиком. Лицо, проверяющее обоснованность жалобы, может инициировать дополнительную проверку обоснованности предъявления дополнительных обязательств или запросить оценку эксперта, после чего выносится решение об окончательной сумме налога, подлежащей уплате. Последующая апелляция на окончательную оценку осуществляется в Налоговый суд, который рассматривает дела по всем правилам судопроизводства, обеспечивая участие сторон, заслушивая показания, получая доказательства под присягой [34]. Кроме этого, суд может назначить любую экспертизу и провести перекрестный допрос под присягой.

В Великобритании с 2009 года функции апелляции по налогам переданы Трибуналам первого уровня (First-Tier Tribunal) [35], в которых действует налоговая палата (First-Tier Tribunal Tax Chamber). Вышестоящей инстанцией является Высший трибунал (Upper-Tribunal).

Кроме этого, принят особый порядок обжалования предписаний Управления по налоговым и таможенным сборам Великобритании (His Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs or HMRC) – независимого департамента правительства Великобритании. В зависимости от вида налога (прямого или косвенного) процедура обжалования решений немного отличается. Заявление о пересмотре решения по поводу прямого налога подается в Управление напрямую, при этом жалобу сначала рассматривает тот сотрудник, который вынес первоначальное решение. В случае несогласия с повторным решением налогоплательщик вправе прибегнуть к процедуре «административного обжалования» (тогда апелляция

рассматривается независимым сотрудником Управления, не принимавшим участия в рассмотрении дела ранее), либо обратиться в трибунал. В случае если оспариваемое решение касается косвенного налога, то апеллиант получает право обращения к досудебному способу урегулированию спора или подаче апелляции в трибунал без этапа «внутреннего пересмотра» сотрудником, принявшим оспариваемое решение.

Стоит также отметить, что «административный пересмотр» в основном касается простых вопросов, связанных с исправлением ошибок в расчетах налоговой администрации. Решение о пересмотре считается окончательной оценкой налогового ведомства и может быть далее обжаловано в налоговом суде [209]. При подаче апелляции в Трибунал первого уровня делу присваивается определенная категория (в зависимости от сложности, оспариваемой суммы, вида налога и иных особенностей), и далее трибунал решает вопрос о том, где именно будет рассматриваться жалоба – в Трибунале первого уровня или в Высшем трибунале.

В соответствии с частью 5 «Регламента рассмотрения дел в Трибунале первого уровня и Высшем трибунале», принятого к закону «О трибуналах, судах и обеспечении законности» 2007 года, рассмотрение дел, как правило, производится с проведением слушаний, дачей показаний, принесением присяги, допросом свидетелей, представлением документов, осуществлением проверки документов и любых других доказательств [36]. Таким образом, рассмотрение налогового спора в трибунале позволяет обеспечить качественную проверку и оценку доказательств.

В Испании действует Налоговый суд, который является по сути не судом как таковым, а административным органом в сфере экономики. При этом на него распространяется общий порядок судебного производства при рассмотрении налогового спора [32]. Административные суды действуют также в Португалии и Люксембурге.

Проведенное исследование зарубежного опыта показывает, что не всегда административный порядок обжалования носит формальный характер.

Наделение административной структуры полномочиями для проведения качественной проверки и оценки доказательств позволяет обеспечить рассмотрение спора по существу.

В связи с тем, что в Российской Федерации налоговые органы, согласно действующему законодательству, проводят налоговые проверки, в том числе в отношении налогоплательщиков, применяющих схемы ухода от налогообложения и механизмы незаконной налоговой оптимизации, стадия досудебного урегулирования налоговых споров не должна быть только формальной стадией налогового процесса.

Представленные жалобы должны рассматриваться по существу, а дополнительные документы, содержащие сведения о фактах, доказывающих обстоятельства совершения правонарушения или его отсутствия, - проверяться и оцениваться, в том числе путем получения дополнительных сведений, показаний. Такие меры позволят не только принять обоснованное решение, сократить количество жалоб в судебные органы и сроки восстановления нарушенных прав и интересов (в том числе бюджета в части оплаты доначисленных обязательств), но и при необходимости сформировать максимально полное дело для дальнейшей оценки в рамках судебного процесса. В случае дальнейшего обжалования это сократит сроки принятия решения судом и повысит качество принимаемых решений.

Принимая во внимание выводы, обобщенные Пленумом ВАС Российской Федерации в пункте 6 постановления от 30.07.2013 № 57, следует отметить, что вышестоящие налоговые органы, рассматривающие жалобы, входят в централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах [83], они имеют доступ к тем же программным продуктам, которые используют налоговые органы для инициирования процедуры истребования документов (информации), формирования уведомлений налогоплательщикам, повесток для направления свидетелям, направления запросов в рамках межведомственного

взаимодействия. Это предоставляет им возможность без дополнительных материальных и временных издержек осуществлять проверку доказательств.

Выявленные основания для расширения полномочий вышестоящих налоговых органов в ходе досудебного урегулирования налогового спора позволили определить ряд мер, которые позволят обеспечить надлежащую проверку и оценку представленных сторонами доказательств. К таким мерам предлагается отнести следующие: получение документов (информации) у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, а также лиц, располагающих необходимой для разрешения спора информацией; заслушивание показаний свидетелей; получение объяснений от заявителя; привлечение специалиста; назначение экспертизы.

Предупреждая опасения превращения досудебного рассмотрения налогового спора в повторную налоговую проверку, следует подчеркнуть, что целью расширения полномочий является проверка дополнительно полученных сведений (доказательств), преодоление противоречий, препятствующих установлению обстоятельств, имеющих значение для принятия законного решения. Поскольку вышестоящий орган при рассмотрении жалобы не может ухудшить положение заявителя, возможность возложить исполнение обязательств сверх тех, которые были отражены в решении, полностью исключается [83].

Досудебное урегулирование налогового спора должно стать полноценным завершающим этапом налогового процесса, состоящим из последовательных и взаимосвязанных процедур, обеспечивающих соблюдение прав налогоплательщиков, гарантирующих законность действий всех лиц как на этапе проверки и оценки доказательств, так и в ходе рассмотрения жалобы и принятия по ней решения. Наделение лиц, рассматривающих жалобу, полномочиями по надлежащей проверке и оценке доказательств способствует принятию законного и справедливого решения.

Налогоплательщики должны быть защищены от нечестной конкуренции и несправедливых претензий со стороны государственных

органов, они должны иметь гарантии безопасности для создания плодотворной бизнес-среды и инвестиций. Именно твердая убежденность налогоплательщиков в возможности защиты своих прав и достижения справедливости в рамках досудебного урегулирования налоговых споров формирует чувство защищенности со стороны государства.

Надлежащая процессуальная регламентация досудебного урегулирования налоговых споров должна обеспечивать достоверность сведений, являющихся основанием для принятия законного решения, поскольку защита правоотношений, складывающихся в процессе обеспечения конституционной обязанности уплаты налогов, является приоритетной для государства.

Заключение

В настоящее время в налоговом процессе существуют определенные сложности и проблемы, связанные, прежде всего, с изменениями законодательства о налогах и сборах, повысившими требования к доказыванию налоговых правонарушений, а также с формальным единичным закреплением в Налоговом кодексе Российской Федерации отдельных элементов доказывания и отсутствием методологического единства в вопросах собирания, формирования и оценки доказательств. Именно это обуславливает теоретическую и практическую значимость решения поставленных в диссертационном исследовании задач.

В результате осуществленного исследования сформулирован ряд основных выводов и предложений по развитию правового регулирования доказательств и доказывания в налоговом процессе.

Центральным вопросом доказывания выступает установление обстоятельств, имеющих юридическое значение для выявления оснований привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Проблема отсутствия легального и доктринального определения понятия «обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговых проверок» негативно влияет как на развитие науки налогового права, так и на качество правоприменительной деятельности. Преодоление этой проблемы видится, во-первых, в понимании содержания понятия «доказывание» в налоговом процессе и выявлении области его применения; во-вторых – в разграничении понятий «обстоятельство» и «факт»; в-третьих – в установлении специфики обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговой проверки, и их влияния на вынесение законного и обоснованного решения.

Проведенное исследование показало, что целью налогового процесса является обеспечение уплаты налогов. Поскольку налоговой базой для исчисления налогов являются имущественные операции, при проведении

налоговой проверки установлению и доказыванию подлежат события в хозяйственной жизни налогоплательщиков, имеющие юридическое значение для правильной квалификации действий или бездействий в качестве нарушений законодательства о налогах и сборах.

Предложенное теоретическое определение понятия «обстоятельство, подлежащее доказыванию при проведении налоговых проверок» позволяет выделить явления действительности, имеющие значение в ходе проведения налоговой проверки, установление которых путем собирания и формирования доказательств способствует принятию законного и обоснованного решения.

Другой проблемой, разрешение которой предложено в настоящем исследовании, стало отсутствие на стадии собирания и формирования доказательств в налоговом процессе аналитического исследования взаимных связей между обстоятельствами и выдвижения предположений об источниках информации, имеющих значение для установления обстоятельств совершения налогового правонарушения или его отсутствия.

В настоящее время собирание и формирование доказательств представляет собой только деятельность по проведению мероприятий налогового контроля (истребования документов, проведение осмотров, допросов и других), что негативно влияет не только на эффективность сбора надлежащей совокупности доказательств, но и в большинстве случаев приводит к нарушению прав и интересов налогоплательщиков за счет увеличения административной нагрузки необдуманном хаотичным истребованием информации, не имеющей доказательственной ценности.

Решение проблемы видится, во-первых, во включении в процесс собирания и формирования доказательств предпроверочного анализа как начального этапа доказывания; во-вторых – в выделении этапа аналитического исследования и этапа выдвижения предположений об источниках информации, реализуемых за счет мыслительной деятельности, направленной на выявление связей, закономерностей, специфики операций;

в-третьих – в определении заключительного этапа собирания доказательств как деятельности по проверке выдвинутых предположений путем проведения соответствующих мероприятий налогового контроля.

Применение поэтапного процесса собирания и формирования доказательств препятствует реализации поверхностного и неполного исследования, позволяет выявлять неполученные, но необходимые для принятия решения доказательства, что является особо важным в связи с повышением стандарта доказывания налоговых правонарушений.

Следует отметить, что необходимость реформирования процесса доказывания в налоговом процессе затрагивает и вопросы оценки доказательств. Отсутствие в законодательстве о налогах и сборах и доктрине налогового права института оценки доказательств негативно сказывается как на возможности проведения научных исследований в указанной сфере, так и на качестве правоприменения.

Поскольку отношения, связанные с взиманием налогов и сборов, имеют определенную специфику, выявление оснований отнесения доказательств к недопустимым и недостоверным потребовало проведения глубокого и масштабного анализа правоприменительной и судебной практики, позволившего конкретизировать единственный критерий, закрепленный в Налоговом кодексе Российской Федерации, препятствующий использовать доказательства, полученные с нарушением закона.

В качестве иных критериев недопустимости предложено использовать такие критерии, как нарушение прав и законных интересов налогоплательщика, допущенное при собирании (формировании) доказательства, а также процессуальные нарушения, влияющие на искажение сведений о факте.

К недостоверным предложено отнести доказательства, полученные при использовании ненадлежащего источника информации, и доказательства, содержащие информацию, искаженную в момент фиксации уполномоченным на ее собирание лицом или источником сведений.

Указанные критерии позволяют не только выявлять доказательства, использование которых может привести к принятию незаконных решений, но и не допустить выбраковывания доказательств, полученных хоть и при наличии отдельных нарушений, но отвечающих принципу законности.

Исследование теоретических вопросов собирания, формирования и оценки доказательств приводит к необходимости решения практических проблем, связанных с выявлением оснований возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика в налоговом процессе.

Обозначенная проблема имеет существенное значение, поскольку действие презумпции добросовестности возлагает на налоговый орган бремя доказывания только до момента установления оснований возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика.

Системный анализ законодательства о налогах и сборах и судебной практики позволил установить следующие основания перехода бремени доказывания к налогоплательщику: несоответствие размера доходов и расходов, определенных расчетным путем, фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика; установление налоговым органом противоречий в представленных документах другим материалам налоговой проверки; несоответствие хозяйственных операций их экономическому смыслу; необходимость определения действительных налоговых обязательств при подтверждении обстоятельств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Практика распределения бремени доказывания в налоговом процессе активно применяется в законодательстве стран континентального и общего права, что позволяет на стадии налоговой проверки исследовать все доказательства и, в случае наличия налогового правонарушения, собрать достаточную совокупность доказательств, а в случае его отсутствия – не допустить нарушения прав налогоплательщика необоснованным привлечением к налоговой ответственности.

Еще одним вопросом, связанным с доказыванием, является выявление в налоговом процессе источников информации, имеющих высокую доказательственную ценность.

Поскольку законодательство о налогах и сборах предусматривает формальные основания для получения налоговой выгоды, при выявлении противоречий между документами, представленными налогоплательщиком, и материалами налоговой проверки возникает необходимость установления фактических обстоятельств совершения хозяйственной операции, что, в свою очередь, невозможно без источников информации, имеющих доказательственную ценность в налоговом процессе.

Исследование специфики налогового процесса, заключающейся в ограниченности источников информации, позволило выделить источники, имеющие высокое доказательственное значение в налоговом процессе для определения возможности их использования в процессе доказывания и установления обстоятельств, необходимых для принятия налоговым органом обоснованного и законного решения.

К таким источникам информации предложено отнести:

- источники, создаваемые в момент совершения хозяйственной операции, поскольку образуемая устойчивая связь между источником информации и событием затрудняет возможность их фальсификации;

- источники, содержащие дополнительные сведения о хозяйственной операции (факте хозяйственной жизни), позволяющие осуществить проверку обстоятельств с помощью независимых источников информации.

Определение источников информации, имеющих высокую доказательственную ценность, а также оснований для их выделения в налоговом процессе позволит не только повысить эффективность доказывания налоговых правонарушений, но и использовать полученные знания для совершенствования налогового законодательства в части расширения перечня документов, создание которых должно являться обязательным для фиксации факта хозяйственной жизни.

Следует отметить, что выделение источников информации, имеющих доказательственное значение, позволяет также решать проблему устранения противоречий между сведениями, получаемыми в процессе доказывания. Особенно остро эта проблема встает при проведении допросов свидетелей.

Имеющиеся средства доказывания в налоговом процессе не позволяют преодолеть противоречия, что негативно сказывается не только на объективности и законности принимаемых решений, но и в последствии приводит к их отмене, что ущемляет права и законные интересы налогоплательщиков.

Проведенное исследование оснований проведения очной ставки, цели ее использования в качестве средства доказывания, процессуальной и правовой природы, выявленных научным сообществом проблемных вопросов ее применения в уголовном процессе позволило однозначно констатировать возможность использования должностными лицами налогового органа рассматриваемого средства доказывания в качестве мероприятия налогового контроля.

Представляется, что дополнение имеющегося в налоговом процессе перечня средств доказывания новым средством доказывания в виде очной ставки будет способствовать устранению очевидных и явно противоречащих друг другу сведений, сообщаемых разными участниками налогового процесса об одних и тех же событиях хозяйственной жизни.

Схожие проблемы выявляются также в ходе исследования эффективности рассмотрения жалоб налогоплательщиков на решения налоговых органов, принятые по результатам проведения налоговых проверок. Поскольку законодательство о налогах и сборах, а также судебная практика не препятствуют представлению как налогоплательщиками, так и налоговыми органами дополнительных документов, не являвшихся предметом налоговой проверки, в качестве подтверждения заявленных доводов, возникает существенная проблема отсутствия надлежащего правового механизма для проверки полученных сведений.

Разделяя мнение о том, что досудебная стадия урегулирования налогового спора должна являться полноценным институтом защиты прав и интересов участников отношений, возникающих в связи с привлечением к налоговой ответственности, предлагается расширение полномочий вышестоящих налоговых органов в ходе досудебного урегулирования налогового спора, что позволит обеспечить надлежащую проверку и оценку представленных сторонами доказательств.

Предлагается наделить налоговые органы следующими полномочиями: получение документов (информации) у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, а также лиц, располагающих необходимой для разрешения спора информацией; заслушивание показаний свидетелей (эксперта); получение объяснений от заявителя; привлечение специалиста; назначение экспертизы.

Рассмотренные в ходе исследования вопросы и сделанные теоретические выводы и предложения по совершенствованию правового регулирования отношений, связанных с доказыванием налоговых правонарушений, способны повысить эффективность налогового контроля, а также обеспечить защиту законных интересов налогоплательщиков.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Конституция Российской Федерации : официальный текст. – Москва : Маркетинг, 2001. – 39 с. – ISBN 978-5-392-26365-3.

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 06.01.2022).

3. Российская Федерация. Законы. Уголовный кодекс Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 13 июня 1996 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 06.01.2022).

4. Российская Федерация. Законы. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 18 декабря 2001 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/ (дата обращения: 06.01.2022).

5. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 30 ноября 1994 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 06.01.2022).

06.01.2022).

6. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 26 января 1996 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ (дата обращения: 06.01.2022).

7. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : федеральный закон : [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года № 402]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 06.01.2022).

8. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 7 июля 2017 года № 163]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/ (дата обращения: 06.01.2022).

9. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 27 января 2021 года № 6]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377265/ (дата обращения: 15.05.2022).

10. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [приказ Федеральной Налоговой Службы от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (редакция от 10.05.2012)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/0e99de4f8c78632cde

cab194b60961e9196e0f73/ (дата обращения: 06.01.2022).

11. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352052/ (дата обращения: 11.09.2022)

12. О взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой [соглашение Министерства внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службы от 13.10.2010 № 1/8656/ММВ-27-4/11]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/908a136d43efe81264e642fb6f023cd9f5971dd3/ (дата обращения: 11.09.2022).

13. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками [письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@ (редакция от 15.01.2019)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150126/ (дата обращения: 11.09.2022).

14. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 - 2018 годы [приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_142219/ (дата обращения: 11.09.2022).

15. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [приказ Федеральной налоговой

службы Российской Федерации от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/ (дата обращения: 11.09.2022).

16. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций [постановление Госкомстата от 25.12.1998 № 132]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/ (дата обращения: 06.01.2022).

17. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 (редакция от 02.04.2021)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_124837/ (дата обращения: 06.01.2022).

18. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте [постановление Госкомстата от 28.11.1997 № 78]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23913/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 06.01.2022).

19. О налоговых проверках [письмо ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135655/ (дата обращения: 06.01.2022).

20. Об утверждении Федеральных авиационных правил "Общие

правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей [приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 28.06.2007 N 82 (редакция от 15.09.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71492/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 06.01.2022).

21. Об утверждении Единых форм перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом [приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 19.06.2019 № 191]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_333089/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 06.01.2022).

22. Об утверждении единого перечня продукции, подлежащей обязательной сертификации [постановление Правительства Российской Федерации от 23.12.2021 № 2425]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_405516/ (дата обращения: 06.01.2022).

23. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях [приказ Федеральной налоговой

службы Российской Федерации от 07.11.2018 N ММВ-7-2/628@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314075/2ff7a8c72de3994f30496a0ccb1ddafdaddf518/ (дата обращения: 06.01.2022).

24. О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки [письмо Федеральной налоговой службы от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_428631/ (дата обращения: 06.01.2022).

25. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@]. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71724060/> (дата обращения: 06.01.2022).

26. О документах, истребуемых у налогоплательщика при проведении налоговой проверки [письмо Федеральной налоговой службы от 02.11.2015 № ЕД-4-2/19099@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 06.01.2022).

27. О документах, которые рекомендуется приложить к жалобе, подаваемой в налоговый орган [информационное сообщение Федеральной налоговой службы от 15.02.2011]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110664/ (дата обращения:

15.03.2022).

Нормативные правовые акты зарубежных стран

28. Закон о подоходном налоге Канады (R.S.C, 1985). – Justice Laws Website Canada : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-192.html#docCont> (дата обращения: 28.03.2023).

29. Закон Чешской Республики «Налоговый кодекс» от 22.07.2009 № 280/2009. – *Zakony pro lidi* : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280> (дата обращения: 10.01.2023).

30. Закон Чешской Республики «О финансовом суде Чешской Республики». – *Financni sprava* : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.financnisprava.cz> (дата обращения: 14.05.2022).

31. Кодекс США от 30.07.1947 (U.S. Code). – Legal Information Institute : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text> (дата обращения: 28.03.2023).

32. Закон Испании «Общие положения о налогообложении» от 17.12.2003 № 58/2003. – *Agencia Estatal Boletin Oficial del Estado* : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20220310&tn=1#top> (дата обращения: 28.03.2023).

33. Книга налоговых процедур Республики Франция от 01.06.1938. – *Vernement* : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583?init=true&page=1&query=CSP&searchField=ALL&tab_selection=all (дата обращения: 30.09.2022).

34. Закон о налоговом суде Канады (общая процедура) (R.S.C, 1985, с. T-2) (SOR/90-688a). – Justice Laws Website Canada : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://laws.justice.gc.ca/eng/acts/T-2/page-2.html#h-459102> (дата обращения: 30.09.2022).

35. Приказ Лорд-канцлера Великобритании «Передача функций трибунала и приказ об обжаловании налоговых и таможенных требований 2009 года» от 18.01.2009 № 56. – Legislation : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukxi/2009/56/contents/made> (дата обращения: 30.09.2022).

36. Закон Великобритании «О трибуналах, судах и правоприменении 2007 года» от 19.07.2007. – Legislation : [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/5> (дата обращения: 30.09.2022).

Книги

37. Белкин, Р.С. Собираение, исследование и оценка доказательств. Сущность и методы / Р.С. Белкин. – Москва : Наука, 1966. – 295 с. – ISBN отсутствует.

38. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – Санкт-Петербург : Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с. – ISBN 5-94201-142-7.

39. Громов, Н.А. Оценка доказательств в уголовном процессе: Прокурорам, следователям, адвокатам, преподавателям, студентам / Н.А. Громов, С.А. Зайцев ; под редакцией А.Г. Буланова. Москва : Издательство ПРИОР, 2002. – 128 с. – ISBN 5-7990-0729-8.

40. Еникеев, М.И. Юридическая психология : учебник / М.И. Еникеев. – Санкт-Петербург : Издательский дом «Питер», 2004. – 256 с. – ISBN отсутствует.

41. Запольский, С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права : монография / С.В. Запольский. – Москва : Эксмо, 2008. – 154 с. – 2000 экз. – ISBN 978-5-939-16107-7.

42. Зинатуллин, З.З. Антология юридической науки : избранные труды / З.З. Зинатуллин. Том II. – Санкт-Петербург : Юридический центр-Пресс,

2013. – 702 с. – ISBN 978-5-94201-650-0.

43. Карасева, М.В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М.В. Карасева. – Москва : Юристъ, 2003. – 173 с. – ISBN 978-5-7975-0630-0.

44. Колесниченко, Т.В. Досудебный и судебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых проверок : научно-практическое пособие / Т.В. Колесниченко. – Москва : Юридический Дом «Юстицинформ», 2012. – 200 с. – ISBN 978-5-7205-1165-4.

45. Косаренко, Н.Н. Налоговые споры: способы защиты прав налогоплательщиков : монография / Н.Н. Косаренко. – Москва : РУСАЙНС, 2020. – 134 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-2108-4.

46. Кокорев, Л.Д. Уголовный процесс: доказательства и доказывание / Л.Д. Кокорев, Н.П. Кузнецов. – Воронеж : Издательство Воронежского университета, 1995. – 272 с. – ISBN 5-7455-0868-X.

47. Криминалистика. Книга 1. Техника и тактика расследования преступлений / Н.А. Бобров, А.И. Винберг, С.А. Голунский, [и др.] ; под общей редакцией А.Я. Вышинский. - Москва : ОГИЗ, 1935. - 235 с. – ISBN отсутствует.

48. Крохина, Ю.А. Налоговое право : учебник для вузов / Ю.А. Крохина. — 10-е издание, переработанное и дополненное — Москва : Издательство Юрайт, 2023. – 503 с. – ISBN 978-5-534-14742-1.

49. Лазарева, В.А. Доказывание в уголовном процессе : учебник для вузов / В.А. Лазарева. – Москва : Высшее Образование, 2009. – 343 с. – ISBN 978-5-9692-0350-1.

50. Михеенко, М.М. Доказывание в советском уголовном процессе / М.М. Михеенко. – Киев : Издательство при Киевском Университете, 1984. – 133 с. – ISBN отсутствует.

51. Нагорная, Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах : монография / Э.Н. Нагорная. – Москва : Юстицинформ, 2006. - 528 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-7205-0953-8.

52. Нагорная, Э.Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде : монография / Э.Н. Нагорная. – 2-е издание, переработанное и дополненное – Москва : Юстицинформ, 2012. – 527 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7205-1153-1.

53. Налоговое право : учебник / Г.Ф. Ручкина, М.Ю. Березин, А.С. Адвокатова [и др.] ; под общей редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.Ю. Березина. – Москва : Проспект, 2022. – 800 с. – ISBN 978-5-392-35401-6.

54. Налоговое право : учебник / И.А. Цинделиани, Е.Г. Васильева, А.Р. Батяева [и др.] ; под общей редакцией И.А. Цинделиани. – Москва : Проспект, 2021, - 704 с. ISBN 978-5-392-31156-9.

55. Налоговый процесс : учебное пособие для вузов / О.В. Староверова, Н.Д. Эриашвили, И.В. Осокина [и др.] ; под общей редакцией Н.М. Коршунова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 607 с. – ISBN 978-5-238-01641-2.

56. Налоговый процесс : учебное пособие / А.Н. Козырин, В.А. Кинсбургская, А.В. Реут [и др.] ; под редакцией А.Н. Козырина. – Москва : ЦППИ, 2007. – 487 с. – ISBN 978-5-7598-1185-5.

57. Новицкий, В.А. Проблемы доказательственного права: теория, законодательство, судебная практика : монография / В.А. Новицкий, Л.Ю. Новицкая. – Санкт-Петербург : ЛГУ им. А.С. Пушкина, 2017. – 168 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-8290-1673-9.

58. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории : учебное пособие / О. А. Ногина. – Санкт-Петербург : Питер, 2002. – 160 с. – ISBN 5-94723-104-2.

59. Орлов, Ю.К. Проблемы теории доказательств в уголовном процессе : монография / Ю.К. Орлов. – Москва : Юристъ, 2009. - 175 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-7975-0964-6.

60. Попкова, Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права : монография / Ж.Г. Попкова ; под общей редакцией Д.В. Тютина. – Москва : Издательство «Проспект», 2020. - 250 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-392-31443-0.

61. Решетникова, И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве : монография / И.В. Решетникова. – Москва : Норма, 2000. – 288 с. – 15000 экз. – ISBN 5-89123-465-3.

62. Савельева, Н.В. Проблемы доказательств и доказывания в налоговом процессе : учебное пособие / Н.В. Савельева. - Краснодар : КубГАУ, 2019. - 95 с. – ISBN 978-5-907294-81-3.

63. Семенцов, В.А. Следственные действия в досудебном производстве : монография / В.А. Семенцов. – Москва : Юрлитинформ, 2017. – 254 с. – 3000 экз. – ISBN 978-5-4396-1403-5.

64. Строгович, М.С. Уголовный процесс : учебник / М.С. Строгович. – Москва : Юридическое издательство Министерства Юстиции СССР, 1946. - 511 с. – ISBN отсутствует.

65. Строгович, М.С. Теория судебных доказательств : Избранные труды. Том 3. / М.С. Строгович ; под общей редакцией П.А. Лупинская. – Москва : Издательство Наука, 1991. – 285 с. – ISBN отсутствует.

66. Строгович, М.С. Курс советского уголовного процесса: Основные положения науки советского уголовного процесса : Том 1. / М.С. Строгович. – Москва : Издательство Наука, 1968. - 470 с. – ISBN отсутствует.

67. Тактика допроса на досудебном следствии : учебное пособие / В.Д. Зеленский, А.В. Руденко, Д.А. Влезько [и др.] ; под общей редакцией В.Д. Зеленого. – Краснодар : КубГАУ, 2015. – 82 с. – 300 экз. – ISBN 978-5-94672-872-0.

68. Теория доказательств в советском уголовном процессе / Н.В. Жогин, Р.С. Белкин, А.И. Винберг [и др.] ; под общей редакцией Н.В. Жогина. – Москва : Издательство Юридической литературы, 1976. – 736 с. – ISBN отсутствует.

69. Толстолицкий, В.Ю. Теоретико-множественная парадигма в уголовно-процессуальной теории косвенных доказательств / В.Ю. Толстолицкий // Инновации в государстве и праве России : сборник статей. – Нижний Новгород : Издательство Нижегородского университета

им. Н.И. Лобачевского, 2015. – С. 132-136. – ISBN 978-5-91326-029-1.

70. Тютин, Д.В. Налоговое право : курс лекций / Д.В. Тютин. – Москва : СПС КонсультантПлюс, 2020. – 1015 с. – ISBN 978-5-93916-147-3.

71. Уголовный процесс России. Общая часть : учебник / А.И. Александров, С.А. Величкин, Н.П. Кириллова [и др.] ; под общей редакцией А.И. Александрова. – Санкт-Петербург : Издательство Дом Санкт-Петербург, 2004. – 446 с. – ISBN 5-9645-0001-3.

72. Улыбина, Л.В. Налоговый контроль в Российской Федерации и оценка его эффективности : монография / Л.В. Улыбина – Москва : Русайнс, 2021. – 96 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-2855-7.

73. Ульянова, Л.Т. Предмет доказывания и доказательств в уголовном процессе России : учебник для высшей школы / Л.Т. Ульянова. – Москва : Издательский дом Городец, 2008. – 176 с. – ISBN 978-5-9584-0189-5.

74. Фаткуллин, Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания / Ф.Н. Фаткуллин. – 2-е издание, дополненное – Казань : Издательство Казанского университета, 1976. – 206 с.

75. Хаванова, И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование : монография / И.А. Хаванова ; под общей редакцией И.И. Кучерова. – Москва : ИД «Юриспруденция», 2013. – 184 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-9516-0606-8.

76. Черданцев, А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции : монография / А.Ф. Черданцев. – Москва : Издательство НОРМА, 2016. – 320 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-91768-257-0.

77. Шейфер, С.А. Досудебное производство в России: этапы развития следственной, судебной и прокурорской власти : монография / С.А. Шейфер. – Москва : Издательство НОРМА, 2019. – 192 с. – 4500 экз. – ISBN 978-5-91768-380-5.

78. Шейфер, С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма : монография / С.А. Шейфер. – Москва : Издательство Юрлитинформ, 2001. – 208 с. – 5000 экз. – ISBN 5-93295-025-0.

79. Ядрихинский, С.А. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечение, защита : монография / С.А. Ядрихинский. - Москва : Проспект, 2022. – 368 с. – 100 экз. – ISBN 978-5-392-35202-9.

Акты официального толкования и применения права

80. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 05.07.2005 № 301-О. – Справочно-правовая система «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55864/ (дата обращения: 15.05.2022).

81. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017. – Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <http://www.vsrp.ru/documents/thematics/15186/> (дата обращения: 15.05.2022).

82. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по делу № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». – Справочно-правовая система «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/ (дата обращения: 15.05.2022).

83. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 57 от 30.07.2013 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174/ (дата обращения: 15.05.2022).

84. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 № 24-П. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20578/ (дата обращения: 18.05.2022).

85. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 05.03.2009 № 468-О-О. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89295/ (дата обращения: 18.05.2022).

86. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27.10.2015 № 2429-О. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://internet.garant.ru/#%2Fdocument%2F71245034%2Fparagraph%2F1%2Fdoclist%2F687%2F8%2F0%2F0%2F2429-O%3A25> (дата обращения: 15.05.2022).

87. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21.05.2015 № 1085-О. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://internet.garant.ru/#%2Fdocument%2F71067760%2Fparagraph%2F7%2Fdoclist%2F690%2F7%2F0%2F0%2F1085-O%20конституционный%20суд%3A29> (дата обращения: 15.05.2022).

88. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 20.03.2007 № 209-О-О. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12153536/> (дата обращения: 18.05.2022).

89. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=508603#ВНа1ТсТQBLQОНУЕН1> (дата обращения: 15.05.2022).

90. Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 03.07.2012 № 2341/12. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. –

URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ASZ&n=188919#YcBzScT2foRy7d4q> (дата обращения: 15.05.2022).

91. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2003 № 12-П. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_43452/ (дата обращения: 18.05.2022).

92. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 26.03.2020 N 544-О. – Судебная практика высших судов Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-26032020-n-544-o/> (дата обращения: 18.05.2022).

93. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 N 138-О. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32675/ (дата обращения: 18.05.2022).

94. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 по делу № 9-П. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54516/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 15.05.2022).

95. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 марта 2000 г. N 5-П. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26660/ (дата обращения: 15.05.2022).

96. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 18.04.2006 N 87-О. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_60740/ (дата обращения: 18.05.2022).

97. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.01.2008 № 33-О-О. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». –

Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/1785777/> (дата обращения: 18.05.2022).

98. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2005 № 93-О. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53694/#:~:text=второго...%20%5C,Определение%20Конституционного%20Суда%20РФ%20от%2015.02.2005%20N%2093%2DO,третьего%20пункта%204%20статьи%20176 (дата обращения: 18.05.2022).

Судебные постановления и решения

99. Решение Арбитражного суда Еврейской автономной области от 23.01.2020 по делу № А16-2034/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/GRs8ZcJevbQJ/> (дата обращения: 15.12.2021).

100. Решение Арбитражного суда Иркутской области от 23.01.2020 по делу № А19-18006/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/HCTESDFdvdWH/> (дата обращения: 15.12.2021).

101. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2019 по делу № А60-38720/2018. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/9zaFN9795KUP/> (дата обращения: 15.12.2021).

102. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 03.03.2020 по делу № А70-18595/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/d3OHvRiYssl/> (дата обращения: 15.12.2021).

103. Решение Арбитражного суда Сахалинской области от 11.06.2021 по делу № А59-3874/2018. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации.

Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jEIHxwT8D8QW/> (дата обращения: 15.12.2021).

104. Решение Арбитражного суда Хабаровской области от 21.05.2012 по делу № А73-2068/2011. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/e4fd60e7-bfa0-4c4f-bf91-caadae4b0516> (дата обращения: 12.02.2022).

105. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда № 06АП-3039/2012 от 10.08.2012 по делу № А73-2068/2011. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/e4fd60e7-bfa0-4c4f-bf91-caadae4b0516> (дата обращения: 12.02.2022).

106. Постановление Федерального Арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.11.2012 № Ф03-4749/2012 по делу № А73-2068/2011. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/e4fd60e7-bfa0-4c4f-bf91-caadae4b0516> (дата обращения: 12.02.2022).

107. Решение Арбитражного суда Астраханской области от 26.06.2019 по делу № А06-841/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/b2U87EI4IE6T/> (дата обращения: 19.03.2022).

108. Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 29.06.2020 по делу № А56-38742/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ocKbcuMhOImD/> (дата обращения: 19.03.2022).

109. Решение Арбитражного суда Рязанской области от 11.10.2019 по делу № А54-583/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : <https://sudact.ru/arbitral/doc/v78NhpWFMwUE/> (дата обращения: 19.03.2022).

110. Решение Арбитражного суда Челябинской области от 18.10.2012

по делу № А76-16385/2012. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : <https://kad.arbitr.ru/Card/864b9d5c-5931-4621-bab9-5166a16bfb25> (дата обращения: 19.03.2022).

111. Решение Арбитражного суда Рязанской области от 14.08.2018 № по делу № А54-2414/2018. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/o7jpQ0g91zLJ/?page=4&arbitral-judge=&arbitral-court=> (дата обращения: 19.02.2022).

112. Решение Арбитражного суда Астраханской области от 29.03.2021 по делу № А06-14570/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/4NaveIqMН3ln/> (дата обращения: 19.02.2022).

113. Постановление Арбитражного апелляционного суда от 23.01.2019 № 18АП-18794/2018 по делу № А34-6365/2018. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/eOg9AfHS0jd/> (дата обращения: 19.02.2022).

114. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 07.06.2011 № Ф05-4584/2011 по делу № А40-32757/2010. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/2b2ad5c7-690a-47e5-829d-749510add599> (дата обращения: 19.03.2022).

115. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.02.2020 № Ф04-7278/2019 по делу № А03-5201/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/64478c30-7b5d-459d-9994-ebba0e052dac> (дата обращения: 19.03.2022).

116. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2009 №18АП-9050/2009 по делу № А76-12715/2009. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – <https://kad.arbitr.ru/Card/74b26fe0-63e5-4b2f-9667->

0af3a722cbe9 (дата обращения: 19.02.2022).

117. Решение Арбитражного суда Ростовской области от 12.10.2015 по делу № А53-13860/2015. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/8m92mImEVbJ/> (дата обращения: 19.02.2022).

118. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 06.02.2017 № 305-КГ16-14921 по делу № А40-120736/2015. – Судебная практика высших судов Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-06022017-n-305-kg16-14921-po-delu-n-a40-1207362015/> (дата обращения: 19.02.2022).

119. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2011 № 06АП-625/2011 по делу № А37-1700/2010. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/452d835b-9a81-41c0-990a-71a473504dbe> (дата обращения: 19.02.2022).

120. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.03.2013 № Ф05-1040/2013 по делу № А40-69092/12-20-384. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/drPfeN2KxD1P/> (дата обращения: 19.02.2022).

121. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.04.2014 № Ф по делу № А67-4593/2013. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/E3aQYMJ9ZZLG/> (дата обращения: 19.02.2022).

122. Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 20.06.2021 по делу № А47-849/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/6648e424-c61b-421c-93f8-390fe49cb0ea> (дата обращения: 19.02.2022).

123. Решение Арбитражного суда Амурской области от 22.01.2020 по делу № А04-7097/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL:

<https://sudact.ru/arbitral/doc/FVRAuSjii865/> (дата обращения: 25.04.2022).

124. Определение Первого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2020 по делу № А39-9984/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/pVq284wYHcZr/> (дата обращения: 25.04.2022).

125. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 09.10.2019 №06АП-5111/2019 по делу № А04-2058/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/1flf8ef8-a86f-4f49-b682-1557ad344326> (дата обращения: 25.04.2022).

126. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2019 по делу № А19-903/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/giFbCRtLJcxu/> (дата обращения: 25.04.2022).

127. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.06.2020 № Ф02-280/2020 по делу № А19-5109/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/07f912b2-0905-480d-b2d0-1de450787cfc> (дата обращения: 25.04.2022).

128. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2019 №05АП-6930/2019 по делу № А51-4231/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/Id11Y3QpuYdQ/> (дата обращения: 25.04.2022).

129. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22.07.2020 № Ф02-3123/2020 по делу № А58-9333/2019. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/dfccc029-b409-4682-9c69-196cb89dd2c7> (дата обращения: 25.04.2022).

130. Постановление Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 17.05.2022 по делу № Ф04-1858/2022 по делу № А70-5935/2021. –

Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/H3VuhTSBL6bP/> (дата обращения: 12.05.2022).

131. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019. – Судебная практика высших судов Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-19052021-n-309-es20-23981-po-delu-n-a76-466242019/> (дата обращения: 24.05.2022).

132. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/5be24fa3-1181-49f3-bd78-6ed058644931> (дата обращения: 25.04.2022).

133. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.06.2019 № Ф04-2044/2019 по делу № А03-23054/2016. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/19dc8d5f-804a-43bd-920e-5f6f8bcd79e1> (дата обращения: 25.04.2022).

134. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.12.2021 № по делу № А79-5555/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/14c2fdf3-ffec-488a-aecd-9212598c3f74> (дата обращения: 25.04.2022).

135. Решение Арбитражного суда Ульяновской области от 10.11.2021 по делу № А72-3663/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/3I77fevWbqxС/> (дата обращения: 25.04.2022).

136. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064 по делу № А40-23565/2018. –

Информационно-справочная система. – Текст : электронный. – URL: https://www.audarinfo.ru/na/editArticle/index/type_id/13/doc_id/32023/release_id/62465/ (дата обращения: 12.05.2022).

137. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 № 307ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017. – Судебная практика высших судов Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-14052020-n-307-es19-27597-po-delu-n-a42-76952017/> (дата обращения: 12.05.2022).

138. Постановление Арбитражного Суда Западно-Сибирского округа от 17.05.2022 по делу № Ф04-1858/2022 по делу № А70-5935/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/H3VuhTSBL6bP/> (дата обращения: 12.05.2022).

139. Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 30.08.2021 по делу № А47-17004/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/81d68513-2318-4165-9746-613915eaa6c8> (дата обращения: 15.05.2022).

140. Решение Арбитражного суда Иркутской области от 25.07.2017 по делу № А19-19466/2016. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/DvMPQ9nJs3dR/> (дата обращения: 15.05.2022).

141. Постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 19.05.2022 по делу № Ф06-17159/2022 по делу № А65-4118/2021. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=APV&n=209249#fXWq0gT4MycNYIh21> (дата обращения: 15.05.2023).

142. Решение Арбитражного суда Самарской области от 27.07.2021 по делу № А55-4879/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации.

Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/6eec6244-afe8-4755-bb23-ad641bb080c1> (дата обращения: 15.05.2022).

143. Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 04.10.2021 по делу № А27-4966/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/282b48c5-b827-4034-9141-91667751e6f8> (дата обращения: 15.05.2022).

144. Решение коллегии МКАС при ТПП Российской Федерации от 27.05.2020 по делу № П-160/2019. – Информационно-справочная система. – Текст : электронный. – URL: <https://gkrfkod.ru/pract/reshenie-kollegii-arbitrov-mkas-pri-tpi-rf-ot-27052020-po-delu-n-m-1602019/> (дата обращения: 24.05.2022).

145. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 19.07.2022 по делу № А32-6942/2021. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/2f934c7b-bbd3-4675-8266-95e50af07f9b> (дата обращения: 24.05.2022).

146. Решение Арбитражного суда Самарской области от 01.12.2022 по делу № А55-19527/2022. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/SP7oRrS7IK5u/> (дата обращения: 16.06.2022).

147. Решение Арбитражного суда Московской области от 07.10.2021 по делу № А41-45868/2021. – СПС «Консультант-Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/f04d64a6-48fc-4e76-ac37-c099b2a0e828> (дата обращения: 16.06.2022).

148. Решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.01.2022 по делу № А56-117485/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/CZSOfM9FpWL/> (дата обращения: 16.06.2022).

149. Решение Арбитражного суда Сахалинской области от 03.09.2021 по делу № А59-4499/2020. – Судебные и нормативные акты Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL:

<https://sudact.ru/arbitral/doc/VixfMx6p0gmU/> (дата обращения: 16.06.2022).

Иные официальные документы

150. Доклад об исполнении в 2020 году Плана деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2020-2025 годы / Министерство финансов Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=132678- (дата обращения: 03.10.2022).

151. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Сводные отчеты в целом по Российской Федерации и в разрезе субъектов Российской Федерации / Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 03.10.2022).

152. Доклад об осуществлении государственного контроля (надзора), муниципального контроля за 2021 год / Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/kont/report120kont.pdf> (дата обращения: 03.10.2022).

153. Итоги деятельности ФНС России в 2022 году / Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn50/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t10 (дата обращения: 03.10.2022).

Диссертации

154. Сардаева, О.Г. Установление фактических обстоятельств дела как основа квалификации юридически значимого поведения : специальность 12.00.01 «Теория и история государства и права; история учений о праве и государстве» : диссертация на соискание степени кандидата юридических наук / Сардаева Оксана Геннадьевна ; Саратовская государственная юридическая академия. – Саратов, 2013. – 492 с. – Библиогр.: с. 229-492.

155. Смолина, О.С. 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 степени кандидата юридических наук / Смолина Ольга Сергеевна ; Институт государства и права РАН. – Москва, 2016. – 172 с. – Библиогр.: с. 158-172.

Авторефераты диссертаций

156. Аракелова, М.В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : автореферат диссертации на соискание степени кандидата юридических наук / Аракелова Марина Вячеславовна ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – Москва, 2017. – 26 с. – Библиогр.: с. 26. – Место защиты: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

157. Балакшин, В.С. Доказательства в теории и практике уголовно-процессуального доказывания : специальность 12.00.09. «Уголовный процесс» : автореферат диссертации на соискание степени доктора юридических наук / Балакшин Виктор Степанович ; Уральская государственная юридическая академия. – Екатеринбург, 2015. – 64 с. – Библиогр.: с. 59-62. – Место защиты: Уральская государственная

юридическая академия.

158. Бойченко, О.И. Пределы доказывания по уголовным делам : специальность 12.00.09. «Уголовный процесс» : автореферат диссертации на соискание степени кандидата юридических наук / Бойченко Олег Игоревич ; Кубанский государственный университет. – Москва, 2017. – 28 с. – Библиогр.: с. 26-27. – Место защиты: Кубанский государственный университет.

159. Гудимов, В.И. Налоговый контроль: Процессуально-правовая характеристика : специальность 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» : автореферат диссертации на соискание степени кандидата юридических наук / Гудимов Виктор Иванович ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2005. – 24 с. – Библиогр.: с. 22-23. – Место защиты: Воронежский государственный университет.

160. Костенко, Р.В. Доказательства в уголовном процессе: концептуальные подходы и перспективы правового регулирования : специальность 12.00.09 «Гражданский процесс; арбитражный процесс» : автореферат диссертации на соискание степени доктора юридических наук / Костенко Роман Валерьевич ; Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации. – Санкт-Петербургский, 2006. – 36 с. – Библиогр.: с. 31-35. – Место защиты: Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации.

161. Кузнеченкова, В.Е. Налоговый процесс: Современная концепция правового регулирования : специальность 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» : автореферат диссертации на соискание степени доктора юридических наук / Кузнеченкова Валентина Евгеньевна : Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации. – Москва, 2004. – 36 с. – Библиогр.: с. 31-34. – Место защиты: Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации.

Статьи

162. Арзуманова, Л.Л. Медиация как альтернативная форма налогового спора: доктринальные подходы и правоприменительная практика / Л.Л. Арзуманова // Правоприменение. – 2021. – № 3. Том 5. – С. 156-166. – ISSN 2542-1514.

163. Бациев, В.В. Чувство права / В.В. Бациев // Налоговед. – 2015. – № 1. – С. 23-24. – ISSN 1810-1984.

164. Бачурин, Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования / Д.Г. Бачурин // Российский юридический журнал. – 2016. – № 5. – С. 184-193. – ISSN 2071-3797.

165. Белкин, А.Р. Процессуальные проблемы очной ставки / А.Р. Белкин // Юридическая наука и правоохранительная практика. – 2015. – № 3 (33). – С. 97-101. – ISSN 1998-6963.

166. Березин, М.Ю. Система налогового процесса / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. – 2019. – № 7. – С. 64-67. – ISSN 2072-3164.

167. Березин, М.Ю. Структурные элементы налогового процесса / М.Ю. Березин // Пробелы в российском законодательстве. – 2020. – № 3. Том 13. – С. 74-78. – ISSN 2072-3164.

168. Бит-Шабо, И.В. Вопросы повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров / И.В. Бит-Шабо // Российское правосудие. – 2022. – № 2. – С. 106-112. – ISSN 2072-909X.

169. Боруленков, Ю.П. К вопросу об установлении истины в уголовном процессе / Ю.П. Боруленков // Библиотека криминалиста. – 2013. – № 3 (8). – С. 14-19. – ISSN отсутствует.

170. Боруленков, Ю.П. Допустимость доказательств / Ю.П. Боруленков // Законность. – 2003. – № 9. – С. 30-33. – ISSN 2500-1515.

171. Боруленков, Ю.П. Понятие «пределы доказывания» должно

соответствовать концепции состязательного судопроизводства / Ю.П. Боруленков // Вестник Владимирского юридического института. – 2014. - № 1 (1). – С. 39-41. – ISSN 2072-4411.

172. Боруленков, Ю.П. Теория доказательств и доказывания: материализованная часть доказательства (процессуальная форма доказательства) / Ю.П. Боруленков // Российский следователь. – 2019. – № 5. – С. 24-27. – ISSN 1812-3783.

173. Боруленков, Ю.П. Теория доказательств и доказывания: об источнике процессуального доказательства / Ю.П. Боруленков // Российский следователь. – 2019. - № 8. – С. 19-23. – ISSN 1812-3783.

174. Ворошило, В.В. Финансовые расследования налоговых преступлений в США: опыт, анализ / В.В. Ворошило, А.П. Бондарь // Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции. – 2019. – № 4. – С. 19-26. – ISSN 2312-5330.

175. Глазунова, И.В. Специфика доказательств в налоговом процессе / И.В. Глазунова // Правоприменение. – 2019. – № 4. – С. 63-74. – ISSN 2658-4050.

176. Головченко, О.Н. Проблемы соблюдения частных интересов при выездных налоговых проверках в отношении физического лица / О.Н. Головченко // Финансовое право. – 2017. – № 11. – С. 24-27. – ISSN 1813-1220.

177. Гришанкова, Е.С. Понятие и содержание процесса доказывания в уголовном процессе / Е.С. Гришанкова // Вестник ЮУрГУ. – 2007. – № 4. – С. 56-60. – ISSN 2412-0588.

178. Дементьев, И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе / И.В. Дементьев // Журнал российского права. – 2011. – № 1. – С. 82-88. – ISBN 1605-6590.

179. Казачкова, З.М. Досудебный порядок обжалования актов налоговых органов в Чешской Республике / З.М. Казачкова, Е.А. Летавина // Налоги. – 2019. – № 4. – С. 35-38. – ISSN 1999-4796.

180. Козлов, А.С. О концептуальности теории доказательств в юриспруденции / А.С. Козлов // Актуальные проблемы юридических доказательств: Сборник научных трудов – Иркутск: Издательство Иркутского университета. – 1984. С. 3-25. – ISSN отсутствует.

181. Констандина, Е.И. Необоснованная налоговая выгода: актуальные тенденции доказывания / Е.И. Констандина // Российский юридический журнал. – 2020. – № 3. – С. 159-166. – ISSN 2071-3797.

182. Копина, А.А. Налоговая реконструкция / А.А. Копина // Финансовое право. – 2022. – № 4. – С. 23-28. – ISSN 1813-1220.

183. Костенко, К.А. Очная ставка в уголовном процессе России: вопрос о внесении изменений давно назрел! / К.А. Костенко // Российский следователь. – 2018. – № 9. – С. 30-34. – ISSN 1812-3783.

184. Крохина, Ю.А. Актуальные проблемы участия адвоката при производстве выемки в налоговом процессе / Ю.А. Крохина // Адвокатская практика. – 2020. – № 5. – С. 3-8, – ISSN 1999-4826.

185. Курченко, В.Н. Толкование принципа непосредственности судебного разбирательства в уголовном судопроизводстве / В.Н. Курченко // Уголовное право. – 2019. – № 6. – С. 104-110. – ISSN 2071-5870.

186. Кучеров, И.И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде / И.И. Кучеров // Налоговый вестник. – 2002. – № 12. – С. 20-22. – ISSN отсутствует.

187. Онищук, М.М. Ошибка и заблуждение в уголовном праве / М.М. Онищук // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2017. – № 1. – С. 176-180. – ISSN отсутствует.

188. Орлова, Н.А. «Техническая компания» как обстоятельство для доказывания в спорах о необоснованной налоговой выгоде / Н.А. Орлова. // Проблемы экономики и юридической науки. – 2023. – № 3. – С. 29-35. – ISSN 2541-8025.

189. Орлова, Н.А. Налогоплательщик как субъект доказывания в налоговом процессе / Н.А. Орлова. // Пробелы в российском

законодательстве. – 2021. – № 6. Том 14. – С. 184-189. – ISSN 2310-7049.

190. Орлова, Н.А. О применении обеспечительных мер в рамках исполнения решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки / Н.А. Орлова. // Юридическая наука. – 2021. – № 7. – С. 42-48. – ISSN 2220-5500.

191. Орлова, Н.А. Правовое регулирование форм и методов налогового контроля в зарубежных странах (сравнительно-правовой анализ) / Н.А. Орлова. // Юрист. – 2021. – № 12. – С. 27-31. – ISSN 1812-3929.

192. Орлова, Н.А. Экспертиза как средство доказывания в налоговом процессе / Н.А. Орлова. // Пробелы в российском законодательстве. – 2022. – № 5. Том 15. – С. 260-266. – ISSN 2310-7049.

193. Орлова, Н.А. Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе / Н.А. Орлова. // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. – С. 1-13. – ISSN 2454-065X.

194. Пепеляев, С.Г. Нужна стратегия развития налогового администрирования / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2005. – № 4. – С. 2-3. – ISSN 1810-1984.

195. Плетникова, М.С. Очная ставка в современном уголовном процессе / М.С. Плетникова, Т.И. Гарипов // Вестник Уральского юридического института МВД России. – 2022. – № 1. – С. 47-52. – ISSN 2312-5640.

196. Плеханов, Д.А. В поисках пределов налогового контроля / Д.А. Плеханов // Вестник арбитражной практики. – 2021. – № 5. – С. 73-80. – ISSN 2223-1498.

197. Россинский, С.Б. Собираание доказательств как «первый» этап доказывания по уголовному делу / С.Б. Россинский // Юридический вестник Самарского университета. – 2020. – № 3. Том 6. – С. 91-103. – ISSN 2542-047X.

198. Сапрыкина, И.А. Понятие и значение процессуальных норм

налогового права И.А. Сапрыкина // Вестник ВГУ. – 2007. – № 1. – С. 239-253. – ISSN 1814-2958.

199. Стельмах, В.Ю. Юридические основания следственных действий / В.Ю. Стельмах // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2016. – № 1. – С. 258-268. – ISSN 1995-5502.

200. Фальшина, Н.А. Налоговый контроль как современный институт налогового права / Н.А. Фальшина // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 25-29. – ISSN 1999-4796.

201. Цветкова, Е.А. Трансформация защиты прав и законных интересов налогоплательщиков при налоговой реконструкции: влияние правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации и правоприменительной практики / Е.А. Цветкова // Финансовое право. – 2021. – № 9. – С. 32–35. – ISSN 1813-1220.

202. Шейфер, С.А. Доказывание по уголовному делу как единство практической и мыслительной деятельности / С.А. Шейфер // Доказывание по уголовным делам : межвузовский сборник статей. Красноярский университет. – 1986. – С. 16. – ISSN отсутствует.

203. Шепенко, Р.А. Введение в «стихийное» налоговое право / Р.А. Шепенко // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2017. – № 4. – С. 86-92. – ISSN отсутствует.

Электронные ресурсы

204. Рыжаков, А.П. Показания, допрос, понятие и статус свидетеля в налоговом праве. Комментарий к ст. 90 НК РФ / А.П. Рыжаков // СПС «Консультант-Плюс» : [сайт]. – 2019. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 25.04.2023).

205. Тютин, Д.В. Субсидиарное применение норм Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в налоговых процедурах /

Д.В. Тютин // Налоговед : [сайт]. – 2011. - № 2. – ISSN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://e.nalogoved.ru/262603> (дата обращения: 25.04.2023).

206. IRS Organization : Burden of proof // IRC : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/burden-of-proof> (дата обращения: 15.08.2022).

207. Blazej Kuzniacki Untangling the PPT's burden of proof / Blazej Kuzniacki // Kluwer International Tax Blog : [сайт]. – 2018. – January. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://kluwertaxblog.com/2018/01/22/untangling-ppts-burden-proof/> (дата обращения: 15.08.2022).

208. Baker McKenzie. Burden of proof in case of VAT Carousel Fraud: taxpayer or tax administration / Baker McKenzie // Lexology : [сайт]. – 2012. – December. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=6c43911a-8e31-4256-996c-b176dede77b7> (дата обращения: 27.03.2023).

209. HM Revenue and Customs : Appeal to the tax tribunal // Gov UK : [сайт]. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.gov.uk/tax-tribunal> (дата обращения: 27.03.2023).

Список иллюстративного материала

1 Список рисунков

Рисунок 1 Статистика показателей схемных расхождений по НДС	87
Рисунок 2 Динамика показателей по выездным налоговым проверкам.....	105

2 Список таблиц

Таблица 1 Судебные акты, подтверждающие реальность хозяйственных операций	114
--	-----