

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

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Березин Максим Юрьевич,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2023

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 14 декабря 2023 г. в 12:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112 по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Ручкина Г.Ф., д.юрид.н., профессор;
заместитель председателя – Илюшина М.Н., д.юрид.н., профессор;
учёный секретарь – Павликов С.Г., д.юрид.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Алексеева Д.Г., д.юрид.н., профессор;
Андреева Л.В., д.юрид.н., профессор;
Арзуманова Л.Л., д.юрид.н., доцент;
Бит-Шабо И.В., д.юрид.н., доцент;
Иванова С.А., д.юрид.н., профессор;
Лапина М.А., д.юрид.н., профессор;
Павлов В.П., д.юрид.н., профессор;
Петюкова О.Н., д.юрид.н., доцент;
Рузакова О.А., д.юрид.н., профессор;
Синельникова В.Н., д.юрид.н., профессор;
Тарасенко О.А., д.юрид.н., доцент;
Тория Р.А., д.юрид.н., доцент;
Хаванова И.А., д.юрид.н.

Автореферат диссертации разослан 16 октября 2023 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.112

С.Г. Павликов

I Общая характеристика работы

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.

В работе 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), метод индукции (при исследовании отдельных оснований возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика и формулировании общего вывода о необходимости распределения бремени в налоговом процессе), метод дедукции (при исследовании общих вопросов собирания доказательств в налоговом процессе выявлена необходимость выделения отдельных этапов), метод моделирования (решались вопросы, связанные с проверкой возможности применения в налоговом процессе очной ставки), системно-структурный подход (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. В 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 другие); 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 других) (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 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» (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. Ноябрьске, 29 апреля 2022 г.); на X Международном научном конгрессе «Стратегии предпринимательства: бизнес-экосистемы, реальные ценности, общество» (Москва, Финансовый университет, 21-22 мая 2022 г.); на VII Международном форуме Финансового университета «Экономические бои без правил: рецепты победы» (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.

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

II Основное содержание работы

Во введении обосновывается актуальность избранной темы исследования, а также ее научная новизна, теоретическая и практическая значимость. Приводятся сведения о научной разработанности темы, определяются объект, предмет, цель,

задачи и методологическая основа, а также формулируются основные положения, выносимые на защиту.

Первая глава «Теоретические основы доказательств и доказывания в налоговом процессе» состоит из трех параграфов, которые посвящены исследованию обстоятельств, подлежащих доказыванию, определению этапов собирания и формирования доказательств совершения налоговых правонарушений, анализу критериев оценки допустимости и достоверности доказательств.

В первом параграфе «Теоретико-правовые подходы к пониманию сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок» проводится исследование подходов к пониманию понятия налогового процесса, выделению стадий и цели следующих ученых: М.Ю. Березина, В.Е. Кузнеченковой, М.В. Карасевой, Д.В. Винницкого. По результату анализа делается вывод, что доказательства и доказывание занимают центральное место в процессуальной деятельности уполномоченных органов в сфере налогообложения.

На каждой стадии налогового процесса производится установление фактических обстоятельств, а также их юридическая оценка, по результату которой издается индивидуальный налогово-правовой акт.

Установление фактических обстоятельств имеет приоритетное значение в налоговом процессе, поскольку именно на основании фактических обстоятельств делается вывод о наличии или отсутствии налогового правонарушения. Закрепление в статье 54.1 НК РФ пределов осуществления налогоплательщиками прав по исчислению налоговой базы и суммы налога обусловили необходимость установления и доказывания умысла конкретных лиц на совершение противоправных действий, связанных с неуплатой (неполной уплатой) налогов; установления реальности осуществления хозяйственной операции и фактического исполнителя сделки.

Необходимо также отметить, что подлежащие доказыванию обстоятельства отличаются в зависимости от стадии налогового процесса и конкретных процедур. Так, в ходе производства по делу о налоговых правонарушениях

подлежат выяснению обстоятельства, напрямую не связанные с основной обязанностью уплаты налога: получение повестки, требования (запроса), наличие или отсутствие уважительных причин неявки, неисполнения требования (запроса). В то время как обстоятельства, подлежащие доказыванию в ходе проведения налоговой проверки, имеют тесную связь с налогооблагаемыми объектами.

Однако в настоящее время в науке отсутствует определение понятия обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок. Это, как представляется, затрудняет принятие законного и обоснованного решения, поскольку нет четко сформулированного понимания круга явлений действительности, имеющих значение в ходе проведения проверки.

В диссертации предлагается следующее определение «обстоятельства, подлежащего доказыванию при проведении налоговых проверок» – это 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 решения налогового органа по результатам налоговой проверки в условиях объективного, всестороннего и полного рассмотрения дела.

Установление фактических обстоятельств в налоговом процессе производится при помощи доказательств, сбор которых, в свою очередь, тесно связан с процессом доказывания. Институт доказывания заслуживает особого внимания, поскольку без четкого понимания этапов собирания и формирования доказательств невозможен ни налоговый контроль, ни привлечение к налоговой ответственности. Этим объясняется необходимость более подробного рассмотрения и исследования этапов собирания и формирования доказательств в следующем параграфе.

Во втором параграфе «Теоретические вопросы собирания и формирования доказательств в налоговом процессе» посредством анализа показателей из ежегодных докладов руководителя ФНС России сделан вывод о росте количества

решений, отмененных полностью или частично на досудебной стадии или судом по причине отсутствия достаточных доказательств совершения налогового правонарушения, что указывает на необходимость исследования процесса собирания и формирования доказательств. Актуальность исследования подтверждает и постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П, в котором суд указал, что собирание доказательств налоговых правонарушений на досудебной стадии налоговыми органами имеет приоритетное значение.

Ученые-процессуалисты, такие как Р.С. Белкин, С.А. Шейфер, В.А. Лазарева, С.Б. Россинский и другие, в своих исследованиях выделяли следующие этапы собирания доказательств: обнаружение, фиксация, изъятие и сохранение доказательств, но в плане применения в налоговом процессе эти этапы теряют свою значимость.

В налоговом процессе на передний план выходит не обнаружение и фиксация доказательств, а мыслительная деятельность, направленная на выявление закономерностей в образовании доказательств, определение специфики хозяйственных операций, а также выдвижение предположений об источниках информации, имеющей доказательственное значение.

Источники информации в налоговом процессе непосредственно связаны с экономической деятельностью. Субъекты, располагающие информацией, также не являются случайными очевидцами событий, поскольку их участие обусловлено совершением хозяйственных операций. Следовательно, в процессе собирания доказательств необходимо предварительное исследование налоговых рисков для сбора информации о налогоплательщике и его контрагенте, договорные отношения с которым предположительно использованы для минимизации налога. Кроме этого, необходимо проанализировать взаимоотношения контрагентов для выявления каких-либо значимых закономерностей и специфики хозяйственных операций.

В результате такой мыслительной деятельности возможно предположить, в каких источниках будет содержаться имеющая доказательственное значение информация о хозяйственных операциях. Следовательно, становится возможной и

проверка этих предположений (в ходе проведения соответствующих мероприятий налогового контроля), и как итог - получение искомого источника информации.

Определение этапов, постановка задач для каждого этапа, а также выбор методов позволит структурировать процесс собирания и формирования доказательств налогового правонарушения. В результате этого исследование доказательств становится менее поверхностным, более полным, появляется возможность выявить неполученные, но необходимые для принятия решения доказательства, что является особо важным в связи с повышением стандарта доказывания налоговых правонарушений.

В третьем параграфе «Особенности применения критериев относимости, допустимости и достоверности для надлежащей оценки доказательств совершения налоговой правонарушения» проводится анализ правового регулирования оценки доказательств в налоговом процессе, а также рассматриваются основания исключения доказательств из материалов налоговой проверки.

Необходимость определения критериев оценки доказательств в налоговом процессе связана с обязанностью руководителя налогового органа на стадии принятия решения по итогам налоговой проверки всесторонне оценивать доказательства совершения налогового правонарушения.

В статье 101 НК РФ указано, что не допускается использование доказательств, полученных с нарушением закона. Другие требования к доказательствам не предъявляются.

Анализ судебной практики говорит об отсутствии единых подходов к оценке доказательств в налоговом процессе, что приводит в некоторых случаях к диаметрально противоположным суждениям в отношении одних и тех же доказательств. Решение этой проблемы видится в конкретизации оснований для оценки допустимости, относимости и достоверности доказательств.

В параграфе выделены основные ошибки, допускаемые налоговыми органами при применении средств доказывания. Удалось также конкретизировать критерии оценки достоверности и допустимости доказательств в налоговом процессе. В основе выводов лежит исследование теоретических подходов к

оценке доказательств ученых-процессуалистов, таких как С.А. Шейфер, В.А. Семенцов, В.С. Балакшин и других, а также анализ судебной практики по конкретным налоговым спорам в отношении доказательств, собираемых (формируемых) в ходе проведения налоговой проверки.

К основаниям признания доказательств недопустимыми в налоговом процессе предложено отнести:

- нарушения прав и законных интересов налогоплательщика, допущенные при сборании (формировании) доказательства;
- процессуальные нарушения, потенциально искажающие сведения о факте.

К основаниям признания доказательств недостоверным предлагается относить следующие:

- использование ненадлежащего источника информации;
- искажение информации при ее фиксации;
- искажение информации ее источником.

Определение конкретных оснований исключения доказательств из материалов налоговой проверки позволяет не допустить «выбраковывание» доказательств, полученных в связи с отступлениями от требований закона по объективным причинам.

Вторая глава «Исследование практики сбора и формирования доказательств» объединяет два параграфа, в которых рассматривается процессуальная регламентация распределения бремени доказывания и анализ специфики информации, имеющей доказательственное значение, для выработки предложений по дополнению российского законодательства и научному пополнению имеющихся разработок.

В первом параграфе «Проблемные вопросы процессуальной регламентации распределения бремени доказывания в налоговом процессе» проводится анализ правового регулирования оснований возникновения обязанности доказывания совершения налогового правонарушения.

Исходя из требований, определенных в статьях 82 и 108 НК РФ, бремя доказывания налоговых правонарушений, в том числе связанных с превышением налогоплательщиками пределов прав, определенных в статье 54.1 НК РФ, несет

налоговый орган, как властная сторона налогового процесса. Презумпция добросовестности налогоплательщика, провозглашенная в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О, и презумпция невиновности, закрепленная в том числе в статье 108 НК РФ, формально освобождают налогоплательщика от обязанности доказывания в налоговом процессе.

Однако проведенное комплексное исследование позиций таких ученых, как Э.Н. Нагорная, О.С. Смолина, а также анализ судебной практики и законодательства позволяют говорить о том, что бремя доказывания некорректности применения налоговым органом расчетного метода определения налогов может быть возложено и на налогоплательщика.

Изменение подходов к определению суммы подлежащих уплате налогов в связи с установлением умышленного нарушения налогоплательщиками пределов прав по исчислению налоговой базы, обозначенных в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 26.03.2020 № 544-О, определило необходимость расчета действительных налоговых обязательств, бремя подтверждения которых Верховным Судом Российской Федерации возложено как на налоговый орган, так и на налогоплательщика.

В ходе исследования выделяются следующие основания возникновения обязанности доказывания у налогоплательщика:

- несоответствие размера доходов и расходов, определенных расчетным путем, фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика;
- установление налоговым органом противоречий между представленными документами и другими материалами налоговой проверки;
- несоответствие хозяйственных операций их экономическому смыслу;
- определение действительной налоговой обязанности при подтверждении обстоятельств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Указанные основания предлагается закрепить законодательно (в качестве подтверждения такой возможности может рассматриваться опыт Франции, США и Испании), что позволит повысить эффективность налогового

контроля и не допустить необоснованное переложение бремени доказывания на другую сторону налогового процесса.

Во втором параграфе «Практико-ориентированный анализ специфики источников информации, имеющих доказательственное значение в налоговом процессе» проанализированы обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию по правонарушениям, связанным с умышленным превышением пределов прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. К таким обстоятельствам предлагается относить:

- умышленное искажение сведений о хозяйственной жизни (об объектах налогообложения) с целью уменьшения налоговой базы или суммы налога;

- совершение сделки с целью неуплаты (неполной уплаты) суммы налога;

- исполнение обязательства по сделке лицом, не являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком.

В текущей правовой практике существует проблема недостаточности источников доказательств, позволяющих установить факт совершения хозяйственной операции и исполнения сделки лицом, не являющимся ее стороной.

Исследование позиций Ю.П. Боруленкова и В.А. Новицкого позволяет говорить о том, что источниками информации, имеющей доказательственное значение, будут лишь те источники, которые несут в себе информацию, подтверждающую либо опровергающую совершение действий, или позволяют установить связь с действием через доказательственный (промежуточный) факт.

В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 24.01.2008 № 33-О-О указано на недопустимость формального применения норм права и необходимость исследования и оценки всей совокупности информации, имеющей значение для правильного установления обстоятельств, в том числе на основании иных документов, не являющихся обязательными для получения права на налоговую выгоду, подтверждающих действительные отношения продавца и покупателя.

Таким образом, классификация источников информации приобретает практическое значение. Предлагается выделить следующие группы источников:

- обязательные для составления в связи с осуществлением сделок (счета-фактуры, товарные накладные, акты выполненных работ);
- обычно сопровождающие совершение сделок и обладающие высокой доказательственной способностью (транспортные накладные, путевые листы, доверенности, деловая переписка).

Вывод о высоком доказательственном значении источников второй группы подтверждается и анализом судебной практики. Такие документы сложно фальсифицировать, поскольку они создаются в момент совершения хозяйственной операции и поддаются проверке с помощью независимых источников информации.

Таким образом, выявление критериев выделения источников информации, обладающих высокой доказательственной способностью, повышает эффективность собирания и формирования доказательств, исключает нарушение прав, связанных с недоказанностью правонарушений или необоснованным отказом в налоговой выгоде, и способствует совершенствованию процесса доказывания.

Третья глава «Совершенствование процесса доказывания налоговых правонарушений» содержит два параграфа и рассматривает проблему преодоления существенных противоречий между показаниями свидетелей, а также возможность использования досудебного порядка урегулирования налоговых споров.

В первом параграфе «Очная ставка как средство преодоления противоречий в налоговом процессе» обращается внимание на важность такого средства доказывания, как показания свидетелей.

Соглашаясь с позицией О.С. Смолиной и Э.Н. Нагорной, а также исходя из анализа практики арбитражных судов, писем ФНС России и методических рекомендаций, разработанных ФНС России совместно со Следственным комитетом Российской Федерации, выявляется проблема отсутствия эффективного правового средства устранения противоречий между показаниями

свидетелей. Так, за дачу ложных показаний статьей 128 НК РФ предусмотрен незначительный штраф, а возможность привлечения к уголовной ответственности вообще отсутствует.

В качестве такого правового средства предлагается использовать очную ставку. В налоговом процессе субъектный состав свидетелей, мотивы дачи ложных показаний, а также причины противоречий в сведениях не предполагают психологических аспектов (например, боязнь мести), осложняющих использование очной ставки. Вывод об эффективности использования такого способа доказывания находит подтверждение и в позициях А.Я. Вышинского, Ю.П. Боруленкова, С.А. Шейфера, М.В. Лебедева.

Таким образом, применение очной ставки позволит в ходе налоговой проверки не только преодолевать существенные противоречия, но и выявлять свидетелей, дающих ложные показания с целью сокрытия правонарушения.

Во втором параграфе «Проблемы правового регулирования проверки и оценки доказательств на стадии досудебного урегулирования налогового спора» выявляются основные проблемы досудебного урегулирования налоговых споров, выделяемые в доктрине. К ним относят, например, 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.

О необходимости совершенствования механизма правового регулирования досудебного порядка разрешения споров свидетельствуют и данные, представленные ФНС России: так, количество дел, связанных с обжалованием в судах решений, принятых по итогам досудебного урегулирования, в 2022 году увеличилось на 4% по сравнению с 2021 годом, а сумма рассмотренных требований – на 34%.

Несмотря на то, что у налогоплательщиков и налоговых органов имеется возможность представления дополнительных доказательств, подтверждающих заявленные доводы, механизмы проверки источников сведений в ходе

рассмотрения жалобы отсутствуют, что свидетельствует о формальности процедуры урегулирования споров.

Выявленная проблема рассматривалась в научном исследовании О.С. Смолиной, которая пришла к выводу, что решение проблемы может быть достигнуто путем принятия вышестоящим налоговым органом мер к заключению между налогоплательщиком и налоговым органом соглашения об оценке спорных фактических обстоятельств при доказывании.

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.

Проведенное в настоящей работе исследование показало, что предусмотренные законодательством о налогах и сборах сроки рассмотрения жалоб позволяют на досудебной стадии обжалования заслушивать свидетелей, получать пояснения, истребовать документы, тем самым, исключая формальный подход и принятие необоснованного решения.

Вышестоящие налоговые органы, рассматривающие жалобы в досудебном порядке, входят в централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, что обеспечивает им возможность использования автоматизированной информационной системы для направления повесток и запросов, в том числе в рамках межведомственного взаимодействия, без дополнительных финансовых расходов.

Важность качественного рассмотрения налогового спора на досудебной стадии связана и с необходимостью установления действительных налоговых обязанностей при условии представления налогоплательщиком сведений о реальном исполнителе (поставщике), что объективно невозможно без дополнительной проверки.

Конституционный Суд Российской Федерации в отношении процедуры обжалования решений налогового органа указывает на недопустимость ограничиваться установлением только формальных условий без исследования

фактических обстоятельств, поскольку подобное положение вещей ущемляет права заявителя и не гарантирует защиту их интересов.

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.

III Заключение

Поставленная цель по результатам проведенного исследования достигнута, соответствующие задачи решены. В исследовании сформулированы новые теоретико-правовые подходы к пониманию сущности доказывания налоговых правонарушений, выявлены особенности собирания, формирования, проверки и оценивания доказательств в налоговом процессе.

Разработаны теоретические и практические положения, направленные на совершенствование законодательства о налогах и сборах.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. 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.

2. Орлова, Н.А. Налогоплательщик как субъект доказывания в налоговом процессе / Н.А. Орлова // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. – 2021. – № 6. Том 14. – С. 184-189. – ISSN 2072-3164.

3. Орлова, Н.А. Экспертиза как средство доказывания в налоговом процессе / Н.А. Орлова // Пробелы в российском законодательстве. Юридический журнал. – 2022. – № 5. Том 15. – С. 260-266. – ISSN 2072-3164.

4. Орлова, Н.А. «Техническая компания» как обстоятельство для доказывания в спорах о необоснованной налоговой выгоде / Н.А. Орлова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2023. – № 3. Том 19. – С. 29-35. – ISSN 2541-8025.

5. 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. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2023.4.43599. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43599 (дата обращения: 27.07.2023).

Публикации в других научных изданиях:

6. 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.

7. Орлова, Н.А. Правовые и финансово-экономические средства достижения целей устойчивого развития (параграф 3.3 «Совершенствование налогового контроля для обеспечения устойчивого развития») : монография / Под редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной. – Москва : Прометей, 2022. – С. 454-467. – 698 с. – 600 экз. – ISBN 978-5-00172-310-3.