

На правах рукописи

Бартунаева

БАРТУНАЕВА ПАТАЛЯ ЛАЗАРОВНА

**ПРЕДМЕТ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО НАЛОГОВЫМ
СПОРАМ, СВЯЗАННЫМ С ПРИВЛЕЧЕНИЕМ
СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ К
ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

Специальность 12.00.15 – гражданский процесс;
арбитражный процесс

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2007

Диссертация выполнена в Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации на кафедре правового обеспечения рыночной экономики

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор
Фурсов Дмитрий Александрович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Коваленко Алла Георгиевна

кандидат юридических наук,
Заслуженный юрист
Российской Федерации
Андреева Татьяна Константиновна

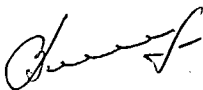
Ведущая организация **Московская государственная
юридическая академия**

Защита состоится 15 июня 2007 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета по юридическим наукам Д 502.006.15 в Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации по адресу: 119606, Москва, пр-т Вернадского, д. 84, 1-й учебный корпус, ауд. 2283.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации.

Автореферат разослан 15 мая 2007 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



В.В. Зайцев

2007А
14693

3

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования.

Специальные нормы налогового права предусматривают возможность внутриведомственного обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов, их должностных лиц. Однако существующий институт административного рассмотрения споров не гарантирует преодоления разногласий с налогоплательщиком.

Чаще всего трудности связаны с определением юридически значимых фактов по налоговому спору. Это приводит к тому, что подавляющее большинство налоговых споров переносятся в судебные органы, где проблема конкретизации предмета доказывания обостряется.

Судебная статистика свидетельствует о стабильном увеличении количества налоговых споров, составляющих в настоящее время более одной трети от всех дел, разрешаемых арбитражными судами и являющихся самой многочисленной категорией.

Точное определение юридически значимых фактов, относящихся к предмету доказывания, является важнейшим условием для правильного рассмотрения и разрешения заявленного требования. Сторонами, при обращении в суд, и судом при принятии решения допускаются ошибки в предмете доказывания по налоговым спорам, что влечет за собой отказ в удовлетворении требований либо отмену судебных актов ввиду неполного выяснения обстоятельств, имеющих значение для дела.

В действующем кодифицированном арбитражном процессуальном законе нормы о доказательствах и доказывании



получили дальнейшее развитие. Вместе с тем, они не определяют предмета доказывания, несмотря на широкое использование этого понятия в процессуальной доктрине и судебной практике.

Актуальность темы, кроме того, определяется противоречивой судебной практикой, отсутствием теоретических и практических разработок по вопросу предмета доказывания применительно к налоговым спорам. Указанные обстоятельства предопределили выбор темы и основные направления диссертационного исследования.

Специфика налоговых споров заключается в том, что они затрагивают фискальные интересы государства в целом и значительного круга налогоплательщиков. В связи с этим правильное разрешение данной категории споров имеет существенное социальное значение.

Цели и задачи исследования.

Цель диссертационного исследования состоит в разработке и разрешении теоретических вопросов, формировании практических рекомендаций, направленных на правильное определение предмета доказывания по налоговым спорам. Для достижения указанной цели поставлены для решения следующие задачи:

1. Сформировать научное понимание и классификацию налоговых споров, выявить их влияние на определение предмета доказывания.

2. Установить роль суда в определении предмета доказывания по налоговым спорам.

3. Определить состав юридически значимых фактов, входящих в предмет доказывания по налоговым спорам.

4. Раскрыть особенности предмета доказывания на разных стадиях арбитражного процесса.

5. Выявить недостатки доктрины, законодательства и судебной практики, затрудняющие понимание предмета доказывания по налоговым спорам.

Состояние научной разработанности темы.

Научные исследования по отдельным аспектам, имеющим отношение к предмету доказывания в целом и применительно к конкретным категориям дел, проводились неоднократно. Проблемам предмета доказывания в гражданском процессе большое внимание уделялось в работах Л. П. Смышляева, М. К. Треушникова, Я. Л. Штутина и других авторов. Вместе с тем, настоящая работа представляет собой первую попытку комплексного исследования проблем предмета доказывания по такой категории дел как налоговые споры, подведомственные арбитражным судам.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды российских дореволюционных ученых-правоведов – А. Х. Гольмстена, А. И. Загоровского, А. К. Рихтера, В. А. Рязановского и других.

В основу диссертации положены труды ученых-процессуалистов советской и современной российской науки – Т. Е. Абовой, Е. А. Борисовой, Л. А. Ванеевой, Г. А. Жилина, В. М. Жуйкова, И. М. Зайцева, О. В. Иванова, Р. Ф. Каллистратовой, А. Ф. Клеймана, А. Г. Коваленко, А. С. Козлова, К. И. Комиссарова, С. В. Курылева, Т. А. Лилуашвили, А. А. Мельникова, Ю. К. Осипова, Н. Н. Полянского, И. А. Приходько, В. К. Пучинского,

И. В. Решетниковой, Е. Р. Россинской, В. М. Савицкого,
Т. В. Сахновой, Л. П. Смышляева, М. С. Строговича,
Н. Н. Тарусиной, М. К. Треушникова, М. А. Фокиной, Н. А. Чечиной,
М. С. Шакарян, В. М. Шерстюка, Я. Л. Штутина, В. Н. Щеглова,
А. А. Эйсмана, К. С. Юдельсона и многих других.

Немаловажную помощь в решении задач диссертационного исследования оказали труды специалистов в области налогового права – В. Р. Берника, А. В. Брызгалина, А. Н. Головкина, И. А. Гончаренко, С. Г. Пепеляева, Д. М. Щеккина и других.

Нормативно-правовую базу диссертационного исследования составили Конституция Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации 2002 г., Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации 2002 г., Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», другие законы и подзаконные нормативные правовые акты. При написании диссертационной работы автором проводился также сравнительный анализ Устава гражданского судопроизводства 1864 года, практики его применения по требованиям, связанным с казенными интересами.

Кроме того, при проведении диссертационного исследования использовались постановления Пленумов Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, информационные письма, иные формы обобщения судебной практики, содержащие разъяснения по вопросам применения права.

В основу диссертационной работы положена опубликованная и неопубликованная практика рассмотрения конкретных налоговых споров Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, Федеральным арбитражным судом Московского округа, Арбитражным судом г. Москвы, Арбитражным судом Московской области и другими арбитражными судами, всего в количестве 2652 дел.

Методологическая основа исследования.

Методологию исследования составили общепознавательные и конкретно-научные методы: сравнительно-правовой, системный, формально-логический и другие.

Научное и практическое значение исследования.

Сформулированные в работе теоретические выводы и практические рекомендации могут быть использованы в дальнейшей научно-исследовательской деятельности, правоприменительной практике, при подготовке соответствующих разъяснений высшими судебными органами (Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации и Верховным Судом Российской Федерации), а также для целей создания спецкурсов в рамках учебных занятий по курсу арбитражного процессуального и гражданского процессуального права.

Апробация результатов исследования.

Диссертация подготовлена на кафедре правового обеспечения рыночной экономики Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации, где проведено ее рецензирование и обсуждение.

Основные положения диссертации были изложены в опубликованных научных работах, нашли свое отражение в заключительном отчете о научно-исследовательской работе «Проблемы совершенствования системы органов по разрешению экономических споров» по вопросам применения арбитражными судами законодательства о налогах и сборах, проводимой Российской академией государственной службы при Президенте Российской Федерации в 2003 году, в подготовке которого диссертант принимала участие.

Результаты диссертационного исследования использовались автором при проведении лекционных и практических занятий по курсам арбитражного процессуального и гражданского процессуального права в Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации, а также в работе диссертанта в должности помощника судьи Арбитражного суда Московской области.

Научная новизна исследования и положения, выносимые на защиту.

Работа представляет собой первое комплексное исследование круга вопросов, определяющих теоретическую базу и содержание деятельности арбитражных судов по определению предмета доказывания при разрешении налоговых споров, что позволяет рассматривать ее как вполне весомую конкретизацию общей теории арбитражного процесса. Новизну исследования характеризуют основные положения, выносимые на защиту, в числе которых представляется возможным назвать:

1. Предмет доказывания по налоговому спору включает в себя не только наличие или отсутствие факта налогового правонарушения, но и так называемые процедурные факты (указывающие на субъект налогового правонарушения, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за его совершение, сведения о виновности правонарушителя и иные юридически значимые факты), подлежащие закреплению в решении налогового органа.

Предмет доказывания включает в себя все факты и фактические составы, имеющие правовое значение, включая пределы вмешательства государства в деятельность хозяйствующих субъектов, проблемы исчисления сроков давности привлечения к налоговой ответственности.

Точное знание предмета доказывания способствует предсказуемости действий как налогового органа, так и налогоплательщика, служит средством общей профилактики налоговых правонарушений, определенности правового положения налогоплательщика, стимулирует законопослушное поведение и создает наиболее справедливый режим их взаимоотношений.

2. Арбитражный суд должен оценивать только те факты, которые нашли отражение в решении налогового органа, он не вправе подменять собой налоговый орган, применять меры, направленные по существу на проведение дополнительной или повторной проверки.

Предмет доказывания в пределах решения налогового органа определяется на основе правовых норм, а также с учетом сложившейся судебной практики.

3. Первоначальным субъектом собирания доказательств, содержащих информацию о налоговом правонарушении, является налоговый орган. Должностные лица налогового ведомства не имеют обязанности оценивать собранные доказательства с точки зрения их достаточности, относимости и допустимости.

Полнота фактов, входящих в предмет доказывания, на стадии судебного разбирательства зависит от того, каким обстоятельствам налоговый орган придавал правовое значение и отразил в своем итоговом решении. Полнота исследования предмета доказывания может потребовать изъятие документов не только у налогоплательщика, но и налоговых консультантов, принимавших участие в разработке схем незаконной минимизации налоговых платежей. Без оценки всей совокупности документов правильное разрешение спора о правах и обязанностях между налоговым органом и налогоплательщиком будет невозможно.

4. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей (формированием налоговой базы, исчислением налогов), включает в себя совокупность действий (бездействия) по осуществлению, отражению (правило Швайкера) и бухгалтерскому учету финансово-хозяйственных операций. Поэтому при разрешении указанной категории дел в качестве необходимых доказательств должны использоваться такие средства доказывания, которые содержат специальные знания (аудиторские заключения, заключения эксперта).

5. Форма вины, как составная часть предмета доказывания по налоговым спорам, подлежит обоснованию применительно к прямому или косвенному умыслу. Доказанность факта налогового правонарушения подразумевает и доказанность неосторожной формы вины (небрежность, самонадеянность).

Такое понимание формы вины не свидетельствует о существовании презумпции виновности налогоплательщика.

6. Несмотря на установленную законодателем обязанность налогового органа по доказыванию правомерности своих действий и принятых актов, поведение налогоплательщика также отличается активностью в деятельности по доказыванию обоснованности льгот и преференций.

Предмет доказывания зависит не только от формы, но и от существа сделок, характером и совокупностью которых обосновываются налоговые выгоды, действительные или мнимые основания для их получения. Объяснения налогоплательщика необходимы для полноты рассмотрения вопроса о его привлечении к налоговой ответственности.

7. В предмет доказывания не входят правовые аксиомы, которые выводятся из закона. В частности, доходы налогоплательщика в виде чистой (нераспределенной) прибыли не могут быть объектом налогообложения, поскольку эти доходы отнесены к конституционному праву хозяйствующего субъекта на их распоряжение по своему усмотрению.

Под чистой прибылью, безусловно, понимается доход налогоплательщика за вычетом произведенных затрат, налоговых платежей и, в частности, уплаченного налога на прибыль.

Структура диссертационной работы.

Структура диссертационной работы обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, объединяющих девять параграфов, и библиографического списка использованной литературы. Выводы даются в конце каждого параграфа диссертационной работы.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются его цель и задачи, теоретическая и методологическая основы, отмечается степень научной разработанности, раскрыта научная новизна и практическая значимость результатов исследования, формулируются положения, выносимые на защиту.

Глава I. «Налоговые споры как предмет судебного разбирательства».

§ 1.1. «Основные признаки налогового спора».

Налоговый спор, разрешаемый арбитражным судом, представляет собой как материальное, так и процессуальное правоотношение. Налоговый спор возникает после оценки деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налоговых органов. Как правило, до предъявления требований в суде этот неразрешенный конфликт является предметом рассмотрения со стороны государства в лице налоговых органов и представляет собой материальное налоговое правоотношение. В этом случае налоговый

спор преодолевается в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах.

Несмотря на нормативное закрепление возможности обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в административном порядке, анализ практики показывает, что большая часть споров становится предметом разрешения судебных органов. В таких случаях налоговый спор становится структурно-сложным отношением, поэтому после обращения заявителя в арбитражный суд спор приобретает значимость как материально-правовую, так и процессуальную.

К признакам налогового спора как материального отношения, имеющего перспективу его рассмотрения в арбитражном суде, относятся: 1) субъектный состав, включающий налоговый орган и юридическое лицо (индивидуального предпринимателя) в качестве налогоплательщика; 2) содержание, которое состоит в разногласиях по поводу выполнения организацией или индивидуальным предпринимателем требований законодательства о налогах и сборах; 3) неразрешенность конфликта, порождающего налоговый спор в результате столкновения различий во мнениях налогового органа и налогоплательщика по поводу объема прав и обязанностей последнего.

К общим признакам процессуальных отношений, которые складываются при разрешении налогового спора, относятся: 1) характер спора (налоговый спор является разновидностью экономического спора); 2) обязательным субъектом является суд, как властный государственный орган, уполномоченный на его

рассмотрение; 3) наличие процессуальной формы совершения юридически значимых действий.

Выделив основные признаки налогового спора, можно его определить как неразрешенный в административном порядке конфликт налогового органа с налогоплательщиком по поводу объема налоговых прав и обязанностей в заявленный период по видам налогообложения, применения норм налогового права, а также установления фактических обстоятельств и подлежащий разрешению в порядке, предусмотренном процессуальным законом.

§ 1.2. «Предмет доказывания по налоговым спорам и состав фактов, подлежащих доказыванию фактов».

Понятие предмета доказывания не содержится в кодифицированном арбитражном процессуальном законе, однако в п.2 ст.65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации указывается, что обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, определяются арбитражным судом на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле, в соответствии с подлежащими применению нормами материального права.

В доктрине и судебной практике традиционно под предметом доказывания понимается совокупность юридических фактов, подлежащих установлению для правильного разрешения дела. Однако дискуссионным в науке остается вопрос о составе фактов, относящихся к предмету доказывания.

По существу спор сводится к различному разрешению вопроса о том, составляют ли предмет доказывания исключительно факты

материально-правового характера или в него должны включаться иные факты.

Согласно первой точке зрения, в предмет доказывания включаются те факты, которые являются основанием для разрешения дела по существу (Л. А. Ванеева, С.В.Курылев, Т.А.Литуашвили, Л. П. Смышляев, М.К.Треушников). Сторонники широкого толкования включают в предмет доказывания все обстоятельства, подлежащие познанию при осуществлении правосудия (А. Г. Коваленко, И.В.Решетникова, Ф.Н.Фаткуллин).

По мнению диссертанта, доказательственные факты входят в состав предмета доказывания по налоговым спорам. Более того, сложность их рассмотрения во многом связана с тем, что суду для правильного разрешения дела требуется определить обширный круг доказательственных фактов, не всегда прямо закрепленных в законодательстве о налогах и сборах. Последнее состоит из Налогового кодекса России и принятых в соответствии с ним федеральных законов.

Анализ судебной практики по налоговым спорам показывает, что их причиной зачастую выступают разногласия субъектов доказывания по поводу объема доказательственных фактов по конкретному делу.

В состав предмета доказывания по налоговым спорам помимо основных материально-правовых фактов, доказательственных фактов, процессуальных фактов входят также процедурные факты производства по делу о налоговом правонарушении (указывающие на субъект налогового правонарушения, обстоятельства, смягчающие и

отягчающие ответственность за его совершение, виновность правонарушителя и иные юридически значимые факты).

§ 1.3. «Классификация налоговых споров и ее влияние на определение предмета доказывания».

В зависимости от того, какой налоговый спор подлежит рассмотрению в арбитражном суде, различен предмет доказывания, дифференцированно решаются вопросы распределения бремени доказывания, меняются субъекты доказывания. Классификацию налоговых споров можно провести по различным критериям.

Во-первых, в зависимости от того, требуется ли при разрешении налогового спора применение специальных познаний в области бухгалтерского учета.

По этому признаку можно выделить:

споры, связанные с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей (формирование налоговой базы, исчисление налогов);

споры, связанные с неисполнением факультативных обязанностей (нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет в налоговом органе и т.п.).

При разрешении споров, связанных с неисполнением налогоплательщиком основных налоговых обязанностей суд определяет факты, относящиеся к предмету доказывания, исходная информация о которых содержится в регистрах бухгалтерского учета.

Во-вторых, способ взимания налога позволяет разделить налоговые конфликты на споры:

связанные с исчислением и уплатой прямых налогов;

связанные с исчислением и уплатой косвенных налогов.

Для предмета доказывания эта классификация интересна, прежде всего, тем, что при определении такого юридического факта, как факт налогового правонарушения, суду необходимо четко представлять, каков механизм, экономическая суть того или иного налога.

В-третьих, по фактическому содержанию среди налоговых споров можно выделить:

спору, связанные с разногласиями о фактическом составе;

спору, связанные с разногласиями в толковании норм налогового права.

Особенностью налогового законодательства является наличие большого количества норм с относительно-определенной диспозицией, когда нельзя точно установить, какие обстоятельства должны быть доказаны, то есть включаться в предмет доказывания по тому или иному спору. Поэтому в этих случаях значительно усиливается роль суда в конкретизации общих норм.

В настоящее время судебная практика наполняет конкретным содержанием нормы материального права. Такое положение дел неизбежно влечет дискуссии о том, какие факты, имеющие юридическое значение, необходимы для разрешения дела. Помимо этого, большие затруднения возникают в толковании норм налогового права.

В-четвертых, в зависимости от вида обжалуемых актов, налоговые споры подразделяются на:

спору об оспаривании нормативных правовых актов;

спору об оспаривании ненормативных правовых актов.

В научной литературе было высказано мнение об отсутствии предмета доказывания в делах, связанных с оспариванием нормативных правовых актов.

На взгляд диссертанта, при разрешении данной категории споров подлежат доказыванию не только факты принятия, регистрации и опубликования акта для всеобщего сведения, но и нарушения прав, законных интересов конкретного лица. Поэтому беспредметности заявленного требования здесь не наблюдается.

§ 1.4. «Роль арбитражного суда в установлении предмета доказывания».

На протяжении многих лет в процессуальной науке не прекращаются споры о роли суда в доказательственной деятельности. Различные подходы законодателя к решению вопроса о роли суда в установлении обстоятельств по делу, собирании и истребовании доказательств в разные периоды принятия кодифицированных актов явились результатом дискуссии о соотношении состязательных начал арбитражного судопроизводства и элементов следственного процесса.

Судопроизводство в арбитражных судах по налоговым спорам осуществляется на основе принципа состязательности, ориентирующего стороны на самостоятельное определение круга юридически значимых обстоятельств. Вместе с тем, практика рассмотрения налоговых споров подтверждает потребность в законодательном закреплении элементов активности суда в делах, связанных с применением налогового законодательства.

Деятельность суда по установлению фактических обстоятельств дела можно отнести к распорядительным полномочиям. На наш

взгляд, не должны смешиваться понятия активности в определении предмета доказывания и активности в собирании доказательств.

С одной стороны, в рамках той квалификации, которая заявлена в решении налогового органа, предмет доказывания еще не очевиден и требует конкретизации.

С другой стороны, активная роль суда в определении предмета доказывания не должна пониматься как возможность выхода за пределы фактов, установленных в результате проверки. Суд ограничен пределами проведенной проверки.

При разрешении данной категории споров, начиная со стадии подготовки дела к судебному слушанию, суд должен достаточно ясно указывать сторонам на те обстоятельства, которые будут предметом судебного разбирательства. В течение всего процесса стороны должны быть осведомлены о тех обстоятельствах дела, которые суд находит значимыми для правильного разрешения дела.

Развитие элементов активности суда в определении предмета доказывания по налоговому спору не должно пониматься как уменьшение сферы действия принципа состязательности. Они не должны противопоставляться. Состязательность как гарантия для стороны быть выслушанной и услышанной, возможность предоставить все необходимые по ее мнению доказательства в налоговых спорах должна последовательно реализовываться.

Суд может осуществлять руководство процессом (ч.3 ст.9 АПК РФ), пользоваться правом истребования по собственной инициативе необходимых доказательств (ч.5 ст.66 АПК РФ, ч.6 ст.200 АПК РФ, ч.5 ст.215 АПК РФ), только тогда, когда для него как основного

субъекта доказывания будет понятно, какие факты должны быть установлены. Поэтому суду необходимо узнать об этих фактах как можно раньше и организовать состязательный процесс, который, при необходимости, может быть дополнен судебным следствием.

Глава II. «Основания требований налоговых органов и формирование по ним предмета доказывания».

§ 2.1. «Собирание юридически значимых фактов при проведении налогового контроля».

В ограниченный временными рамками период налоговый орган должен собрать всю совокупность юридически значимых фактов, свидетельствующих о наличии (отсутствии) правонарушения. При проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов непосредственно исследуют первичные учетные документы.

На стадии судебного разбирательства первичные учетные документы выступают в качестве письменных доказательств и, соответственно, уже на стадии налоговой проверки необходимо учитывать, что данные документы должны отвечать тем требованиям, которые предъявляются к доказательствам. Этот этап направлен на формирование информационной базы. От полноты собранной информации на этом этапе зависит, насколько полными будут те материалы, которые в последующем станут предметом исследования руководителем налогового органа при вынесении решения в рамках производства по делу о налоговом правонарушении, а также судом.

Поскольку первоначальным субъектом, уполномоченным на решение вопроса об относимости доказательств, является

государственный орган в лице должностных лиц налогового органа, представляется очень важным, чтобы уже на стадии налоговой проверки отбирались и закреплялись с использованием соответствующих средств доказывания факты, которые суд может признать в качестве относимых. Такая задача не может быть разрешена без знания налоговым органом судебной практики.

Решение вопроса об относимости доказательств зависит от двух взаимосвязанных обстоятельств. Во-первых, для решения вопроса относимости доказательств требуется первоначально правильно определить относимость к делу фактов, для установления которых собираются доказательства. Во-вторых, путем логического анализа следует решить вопрос о том, может ли представляемое или истребуемое судебное доказательство по своему содержанию подтвердить или опровергнуть относимые к делу факты.

Положение должностных лиц налогового ведомства на стадии проведения налогового контроля по своей правовой природе аналогично положению следователя на стадии предварительного расследования в уголовном процессе. Однако если следователь в своей работе обязательно учитывает требования норм о доказательствах и, особенно, о надлежащем их закреплении, то должностные лица, проводящие налоговые проверки, как правило, не оценивают собранный фактический материал с учетом требований доказательственного права.

Нередко это приводит к тому, что при оценке решения налогового органа судом юридически значимые факты не могут быть подтверждены. Причина такого положения во многом связана с тем,

что налоговая проверка, которую в целом можно охарактеризовать как работу по сбору доказательств, нередко осуществляется лицами, не являющимися профессионалами, имеющими достаточное представление о закреплении доказательств.

§ 2.2. *«Определение предмета доказывания на стадии подготовки дела к судебному разбирательству».*

Действующий процессуальный закон впервые ставит задачу определения предмета доказывания на подготовительной стадии. Первоначальное представление о характере спорного правоотношения суд получает, независимо от вида налогового спора, из состязательных бумаг (заявления и отзыва на него). При этом заявление налогового органа или налогоплательщика всегда содержит ссылки на решение налогового органа. С анализа этого акта государственного органа начинается работа суда по определению предмета доказывания по делу.

По существу решение налогового органа является тем документом, который содержит исходную информацию об обстоятельствах дела, подлежащего рассмотрению. Заявление и соответствующий отзыв на него предварительно дают представление об объеме тех юридических фактов, которые необходимо установить для разрешения спора.

Среди задач подготовки дела к судебному разбирательству процессуальный закон указывает на оказание содействия лицам, участвующим в деле, в представлении необходимых доказательств (ч.3 ст.133 АПК РФ).

Гипотеза нормы налогового права содержит ту совокупность юридических фактов, которая должна быть установлена судом, однако, познавательное отношение «суд – источник доказательств – юридический факт» осложнено тем, что источник доказательств прямо не дает ответ о наличии (отсутствии) фактов предмета доказывания.

Одна из сложнейших проблем, стоящих перед правоприменителем, связана с тем, чтобы сведения, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, преобразовать в знание об обстоятельствах дела. Суд может непосредственно удостовериться в совершении налогоплательщиком отдельных хозяйственных операций, информация о которых содержится в документах. Эта информация является первоосновой для выведения судом знаний о юридически значимых фактах.

Иными словами, познание всегда начинается с единичных фактов. Для того, чтобы в дальнейшем можно было сделать вывод о наличии (отсутствии) юридически значимых фактов, такая исходная информация перерабатывается налогоплательщиком, а в последующем и налоговым органом, по правилам бухгалтерского учета.

Суд не всегда может раскодировать условный язык другой отрасли знания. Неизбежно встает вопрос о необходимости специальных познаний в области бухгалтерского учета.

Поскольку процессуальный закон содержит открытый перечень средств доказывания и допускает использование иных документов и материалов (ст.89 АПК РФ), то до назначения экспертизы в качестве

промежуточного средства возможно использование аудиторских заключений.

Данный источник содержит профессиональное мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности налогоплательщика и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, что способствует правильному определению предмета доказывания уже на подготовительной стадии судебного разбирательства.

На сегодняшний день суд разрешает налоговые споры в условиях отсутствия практических рекомендаций по работе с доказательствами по налоговым спорам. На наш взгляд, обязательным должно являться использование различных форм обобщения судебной практики по налоговым спорам.

Достижение цели правильного и своевременного разрешения налогового спора возможно при условии полного определения юридически значимых фактов предмета доказывания, определяющих основную часть всей доказательственной деятельности, на стадии подготовки дела к судебному разбирательству.

На стадии судебного разбирательства состав юридически значимых фактов предмета доказывания по налоговому спору может уточняться.

§ 2.3. «Предмет доказывания на стадии судебного разбирательства».

Для целей правильного и быстрого разрешения налогового спора в одном судебном заседании требуется ясное представление о составе

юридически значимых фактов, составляющих предмет доказывания по налоговому спору.

На взгляд диссертанта, для разрешения налогового спора суд должен установить следующие юридически значимые факты: процедурные факты производства по делу о налоговом правонарушении; факт налогового правонарушения; наличие субъекта налогового правонарушения; виновность лица; обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Суд при определении предмета доказывания по налоговому спору и исследовании соответствующих доказательств не должен и не вправе восполнять пробелы, которые обнаружены в решении налогового органа. В частности, к таким дефектам относятся неотражение или неполное отражение обстоятельств налогового правонарушения, отсутствие ссылок на соответствующие доказательства.

Мнение о том, что при таких недостатках налоговый спор обязательно должен быть разрешен по существу, поскольку факты правонарушения подтверждаются материалами проведенной проверки, является ошибочным. При разрешении спора суд проверяет законность решений и действий (бездействия) налогового органа, поэтому не может подменять собой данный государственный орган.

Доказанность факта налогового правонарушения само по себе предполагает наличие неосторожной формы вины. Доказыванию подлежит умысел лица, совершившего правонарушение.

Закрепленное в процессуальном законе правило о том, что обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственным органом оспариваемых решений, совершения действий (бездействия), возлагается на государственный орган, не является свидетельством пассивной роли налогоплательщика в налоговом споре. В частности, при обращении с требованием о признании недействительным ненормативного акта налогового органа обязанность первичного доказывания возлагается на налогоплательщика.

При наличии сомнений в достоверности доказательств суд самостоятельно может поставить вопрос об их проверке. При этом заявление о фальсификации доказательств со стороны лиц, участвующих в деле, не является обязательной предпосылкой для такой проверки.

Глава III. «Предмет доказывания при пересмотре судебных дел по налоговым спорам».

§ 3.1. «Предмет доказывания при пересмотре налоговых дел в арбитражном суде апелляционной инстанции».

В теории процессуального права выделяют полную (Франция, Италия) и неполную (Австрия, Германия) апелляцию. Основное отличие заключается в том, что в первом случае лицам, участвующим в деле, разрешается заявлять о новых обстоятельствах и, соответственно, представлять в апелляционные суды наряду с уже рассматриваемыми и новые доказательства. Кроме того, арбитражный суд апелляционной инстанции не имеет права вернуть дело для нового рассмотрения в суд первой инстанции, а должен

самостоятельно разрешить существо спора. При такой конструкции суд, обнаружив ошибки в определении предмета доказывания по делу, вправе исправить их самостоятельно.

Анализ действующего арбитражного процессуального закона показывает, что разрешение налоговых споров осуществляется по промежуточной модели: с одной стороны, по общему правилу, суд апелляционной инстанции не вправе направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции (ст.269 АПК РФ), с другой стороны, закон ограничивает возможность представления дополнительных доказательств (ч.2 ст.268 АПК РФ).

Для решения такой задачи судопроизводства в арбитражных судах, как защита нарушенных или оспариваемых прав (ст.2 АПК РФ), законодателю необходимо последовательно реализовать модель полной апелляции.

При разрешении налоговых споров суд имеет дело с большим объемом фактического материала, в том числе в связи с проведением налоговых проверок по различным налогам. Далеко не всегда суду первой инстанции удастся выделить ту цепочку умозаключений, которая приведет к правильному выводу о фактах, относящихся к предмету доказывания.

Кроме того, стороны могут неправильно понимать значимость отдельных обстоятельств, вывод о наличии которых указывал бы на юридически значимый факт. Сторона, упустившая возможность сослаться в первой инстанции на обстоятельства и подтверждающие их доказательства, должна иметь возможность исправить сложившееся положение.

Ограничения в представлении дополнительных доказательств препятствуют достижению основной цели, состоящей в защите права.

Кроме того, требования закона о том, что дополнительные доказательства принимаются при условии обоснования лицом, участвующим в деле, невозможности их представления в суд первой инстанции (ч.2 ст.268 АПК РФ) ставит изначально в неравное положение лицо, подающее апелляционную жалобу, и противостоящую сторону в том случае, когда инициатива представления новых (дополнительных) доказательств исходит от апеллятора. В соответствии с абз.2 ч.2 ст.268 АПК РФ документы, представленные для обоснования возражений относительно апелляционной жалобы, принимаются и рассматриваются арбитражным судом апелляционной инстанции по существу.

Поскольку в основе производства по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, лежит исковое производство (ч.1 ст.189 АПК РФ), предмет доказывания по налоговому спору занимает положение фактического основания.

В соответствии с ч.3 ст.266 АПК РФ в арбитражном суде апелляционной инстанции невозможно изменение основания иска. Можно сделать вывод о том, что законодательно установлен запрет на изменение состава юридических фактов в суде апелляционной инстанции.

Однако здесь усматривается определенное противоречие, поскольку при условии обоснования лицом, участвующим в деле, невозможности представления в суд первой инстанции

дополнительных доказательств суд апелляционной инстанции их принимает (ч.2 ст.268 АПК РФ).

Дополнительные доказательства могут содержать новое знание об обстоятельствах дела, которые не были предметом исследования в суде первой инстанции. Они влияют на оценку тех фактических обстоятельств, которые составляют основание иска. При этом они не влекут изменение основания иска.

Процессуальный закон, в отличие от ранее действовавшего АПК РФ 1995 г., проводит известный большинству западных стран принцип *tantum devolutum quantum appellatum* – сколько жалобы (столько решения).

Вместе с тем, на взгляд диссертанта, в тех случаях, когда суд апелляционной инстанции усматривает в необжалованной части решения неправильное установление предмета доказывания по налоговому спору, он имеет право самостоятельно устранить нарушение закона.

Даже в апелляционном суде оправдано усиление следственных начал процесса, активности суда, поскольку в противном случае существенно нарушается принцип законности. Кроме того, обстоятельства, установленные вступающим после пересмотра в апелляционном порядке в законную силу судебным актом, приобретают свойство преюдициальности.

§ 3.2. «Предмет доказывания при пересмотре налоговых дел в арбитражном суде кассационной и надзорной инстанций».

В научной литературе признается, что в современном процессуальном законодательстве как российском, так и зарубежном, кассационной инстанции в классическом виде уже не существует.

Действующий арбитражный процессуальный закон нацеливает федеральные арбитражные суды округов на оценку не только вопросов права, но и проверку фактической стороны дела. Вместе с тем, резонно ссылаются на волю законодателя о том, что кассационный суд не вправе устанавливать новые обстоятельства дела, ему не предоставлено полномочий по установлению фактических обстоятельств дела. Делается вывод о невозможности исправления ошибок при установлении обстоятельств, составляющих предмет доказывания по делу.

Определение предмета доказывания по делу неразрывно связано с разрешением вопроса о правильности применения норм материального и процессуального права, так как в соответствующих нормах права содержится ответ на вопрос о том, какие обстоятельства по делу будут установлены.

Проверку правильности применения норм права и определение предмета доказывания нельзя разрывать. При разрешении налогового спора суд независимо от положения, занимаемого в системе арбитражных судов, совершает в принципе однотипные правоприменительные действия, которые именуются циклами применения права.

Несмотря на различное количество циклов применения права, выделяемых исследователями данной проблематики, установление фактических обстоятельств по делу и юридический анализ спорных

правоотношений являются обязательными элементами правоприменения. Поэтому представляется слишком категоричным высказываемое в процессуальной теории мнение, согласно которому, установление обстоятельств дела является исключительной прерогативой судов первой и апелляционной инстанций, тогда как окружные суды должны исключительно проверять законность судебных актов нижестоящих инстанций.

Достижению цели правильного разрешения дела больше соответствует конструкция кассационного пересмотра, имеющаяся в гражданском процессе. Кассации в гражданском процессе присущи существенные элементы апелляции, связанные с возможностью установления фактических обстоятельств, то есть предмета доказывания (ч.1, ч.2 ст.347 ГПК РФ).

Другим и исключительным способом пересмотра судебных актов по налоговым спорам, вступивших в законную силу является производство по пересмотру судебных актов в порядке надзора. При отмене судебных актов по налоговым спорам надзорная инстанция в качестве основания чаще всего ссылается на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права (п.1 ст.304 АПК РФ).

В настоящее время суд надзорной инстанции отменяет судебные акты по налоговым спорам как в связи с их незаконностью, а также по причине необоснованности. Вместе с тем, незаконность или необоснованность являются необходимыми, но не единственными условиями передачи дела для пересмотра.

Отказывая в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра судебного акта в порядке надзора, коллегияльный состав суда нередко указывает на отсутствие факта нарушения единства в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права.

Практика применения п.1 ст.304 АПК РФ не выработала объективные критерии, которые могли бы служить ориентиром для лиц, участвующих в деле, при решении вопроса о наличии оснований для пересмотра судебного акта в порядке надзора в том случае, когда, по мнению таких лиц, неправильно определен предмет доказывания по налоговому спору. Преследуя цель обеспечения единства судебной практики, надзорной инстанции необходимо обеспечить пересмотре тех дел, в которых по-разному определен предмет спора при сходных обстоятельствах.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Бартунаева Н.Л. Собрание юридически значимых фактов для квалификации правонарушения при проведении налогового контроля // Государственное строительство и право: Сб. научных трудов. Выпуск 13, 2005 / Под общ. ред. Г.В. Мальцева. – М., 2005, (0,4 п.л.).

2. Бартунаева Н.Л., Фурсов Д.А. Производство по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений. Тема 13. // Арбитражное процессуальное право. Практикум / Под ред. Д. А. Фурсова. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2005, (0,4 п.л.).

3. Бартунаева Н.Л. Налоговые споры. Определение предмета доказывания на стадии подготовки дела к судебному разбирательству // Законодательство, 2006, № 9, (0,5 п.л.).

4. Бартунаева Н.Л. Налоговые споры. Распределение обязанности по доказыванию // Вестник Бурятского университета. Серия 12: юриспруденция. – Улан-Удэ: Изд-во Бурятского госуниверситета, 2006. Выпуск 3 (0,5 п.л.).

5. Бартунаева Н.Л. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. Монография / Н.Л. Бартунаева; предисл. Д.А. Фурсова. — М.: Волтерс Клувер, 2007 (9,5 п.л.).

Из фондов Российской национальной библиотеки

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических
наук

Бартунаева Наталья Лазаревна

Тема диссертационного исследования:

«Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с
привлечением субъектов хозяйственной деятельности к
ответственности»

Научный руководитель:
Фурсов Дмитрий Александрович –
доктор юридических наук, профессор

Изготовление оригинал-макета

Бартунаева Н.Л.

Подписано в печать 11.05.07г Тираж 80 экз.

Усл. п.л. 1,5

Российская академия государственной службы
при Президенте Российской Федерации

Отпечатано ОПМТ РАГС. Заказ № 275
119606 Москва, пр-т Вернадского, 84

Из фондов Российской национальной библиотеки

2007A

№ 1469314693

Из фондов Российской национальной библиотеки