

АДМИНИСТРАТИВНОЕ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 374.73:336.2

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ДОКАЗЫВАНИЕ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ *Evidence and Proof in Tax Control Procedures*

Л. В. Бурнышева – старший преподаватель кафедры административного и финансового права Омского юридического института

L. V. Burnysheva – Senior Lecturer of the Administrative and Financial Law Department, Omsk Law Institute

Аннотация. В статье рассмотрено значение доказательств в налоговом процессе и проблемы, возникающие при разрешении налоговых споров, ввиду отсутствия в Налоговом кодексе РФ нормативной регламентации процесса доказывания, понятий и системы доказательств.

The article considers the importance of evidence in tax disputes and the problems arising due to the lack of regulations of the process of proof, concepts and methodology of proof in the Tax Code.

Ключевые слова: налоговые органы, налоговый контроль, проблемы доказывания в налоговых спорах, регламентация процесса доказывания в Налоговом кодексе РФ.

Tax authorities, tax management, problems of proof in tax disputes, regulation of the process of proof in the Tax Code.

В юридической литературе, касающейся налоговых споров, в последнее время авторы все чаще уделяют внимание таким правовым категориям, как доказательства, допустимость доказательств, оценка доказательств и т. д., при этом речь, как правило, идет о судебных разбирательствах¹. Доказательственное право является центром процессуальных отраслей права, таких как уголовный процесс, гражданский процесс. Существует своя концепция определения доказательств по делу об административном правонарушении и в КоАП РФ.

Как же законодатель определил значение доказательств и доказывания в налоговом процессе? Прежде отметим, что налоговым органам чаще всего

приходится доказывать факты совершения налогового правонарушения, которые выявляются в процессе осуществления налогового контроля. Основными формами проведения налогового контроля являются камеральные и выездные налоговые проверки, процедура которых в настоящее время детально регламентирована. Однако норм, регулирующих получение доказательств, их оценку, предмет доказывания, Налоговый кодекс не содержит.

Тем временем проблемы доказывания в налоговых спорах становятся все более актуальными. Для этого есть несколько причин. Во-первых, все более изощренными становятся налоговые правонарушения: при заполнении деклараций налогоплательщи-

¹ См., напр.: Сасов К. А. О допустимости доказательств налоговых правонарушений // Налоговед. 2007. № 11 ; Соловьев И. Н. О допустимости доказательств в налоговом процессе // Налоговый вестник. 2009. № 3 ; Дементьев И. В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе // Журнал рос. права. 2011. № 1.

ки уже, как правило, не совершают глупых арифметических ошибок или ошибок из-за незнания налогового законодательства, все чаще налоговым инспекторам противостоит отряд высококвалифицированных юристов и аудиторов. Во-вторых, причина кроется в организации деятельности налоговых органов при проведении налогового контроля. Так, налоговый инспектор, осуществляющий налоговую проверку, имеющий экономическое образование, весьма далек от таких классических для любого юриста понятий, как допустимость, относимость и достаточность доказательств.

Конечно, «доказывание по каждой категории дел сугубо специфично: есть свой предмет доказывания, особенности в распределении обязанности доказывания и допустимости доказательств»². При этом «оценка доказательств не является этапом, логически завершающим процесс доказывания. Она осуществляется на протяжении всей доказательственной деятельности, т. е. собирание и проверка доказательств постоянно сопровождаются их оценкой»³.

Важно то, что собирание доказательств начинается налоговым органом с самого начала осуществления налоговых проверок. Полномочия при этом у налоговой службы достаточно широкие. Так, в соответствии с Налоговым кодексом налоговый инспектор имеет право применять следующие методы налогового контроля: 1) проведение инвентаризации имущества налогоплательщика; 2) проведение экспертизы достоверности документов, качества материальных ценностей и т. д.; 3) привлечение специалиста для оказания содействия по некоторым вопросам, требующим компетентной оценки; 4) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; 5) проверка данных учета и отчетности; 6) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); 7) получение информации и документов от различных государственных органов, банков, налогоплательщиков; 8) привлечение свидетеля.

Помимо этого, налоговые органы наделены правом на такие процессуальные действия, как истребование документов при проведении налоговой проверки, а также выемку документов и предметов. Многие из этих методов и действий активно применяются налоговыми инспекторами для сбора до-

казательств при проведении налоговых проверок. Классическим примером использования всего комплекса полномочий, предоставленных налоговой инспекции Налоговым кодексом, является выездная налоговая проверка ижевского ООО «Редуктор-Энерго». В ходе проверки, проводимой с участием сотрудников милиции, у организации были изъяты компьютеры, с жестких дисков которых были восстановлены ранее удаленные файлы, проведено множество допросов свидетелей, проведен анализ рекламных объявлений предприятия и т. д. Эти и прочие методы позволили налоговой инспекции доказать в суде правомерность своих выводов о занижении предприятием единого социального налога и налога на доходы физических лиц⁴.

Пример этот показателен тем, что в ходе проверки удалось собрать достаточное количество допустимых доказательств совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

Но есть множество противоположных примеров отрицательной арбитражной практики, где налоговые органы потерпели фиаско из-за недостаточности или недопустимости предоставленных доказательств. В постановлениях Президиума ВАС от 9 марта 2010 г. № 15574/09 и от 20 апреля 2010 г. № 18162/09 Высший Арбитражный Суд указал на необходимость проверки реальности хозяйственных операций, по которым налогоплательщик заявляет расходы к вычету. Следовательно, если у налогового органа есть сомнения в происхождении каких-либо хозяйственных операций, то, соответственно, налоговый орган должен предоставить убедительные доказательства нереальности этих операций.

Действительно, основной причиной проигрышей налоговых органов в арбитражных судах является недостаточность доказательств для аргументации своей позиции. При этом судьи руководствуются главой 7 АПК РФ, где сформулированы общие правила представления и оценки доказательственной базы.

Нужно отметить, что зачастую арбитражным судам, по мнению некоторых юристов, приходится «выполнять не свойственные им функции налогового контроля, когда налоговый орган по надуманной причине вынуждает налогоплательщика обратиться в суд за защитой, а суд, вместо того чтобы наказать налоговые органы, халатно относится к

² Решетникова И. В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М. : Норма-Инфра-М, 2000. С. 7.

³ Нагорная Э. Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М. : Юстицинформ, 2009.

⁴ См.: Постановление ФАС Уральского окр. от 22 сент. 2005 г. № Ф09-4201/05-С2 // Время бухгалтера. 2005. № 44.

своим обязанностям, начинает по существу разбираться в ситуации»⁵. К. А. Сасов также утверждает, что «практика подтверждает, что чем больше суд будет закрывать глаза на процессуальные «проколы» исполнительной власти, тем халатнее исполнительная власть будет исполнять свои прямые обязанности в дальнейшем, перекладывая бремя сбора доказательств на суд»⁶. В противовес этому мнению Э. Н. Нагорная полагает, что «если доказательственная база в досудебном порядке не обеспечена налогоплательщиком либо налоговым органом, суд не только вправе, но и обязан занять активную позицию, помогая сторонам в сборе доказательств по делу. Вместе с тем, с одной стороны, пределы активности суда ограничены рамками процессуального законодательства, действием в арбитражном процессе принципов диспозитивности и состязательности, предполагающих активную роль самих сторон по делу в сборе доказательств и распоряжении своими процессуальными правами; с другой стороны, активная позиция суда ограничена презумпцией добросовестности налогоплательщика»⁷.

Можно долго рассуждать о роли суда в сборе доказательств по делам, касающимся налоговых правоотношений, вместе с тем очевидно, что проблем у судов станет значительно меньше, если налоговые органы будут четко исполнять возложенные на них функции по налоговому контролю.

Налоговое законодательство устанавливает, что в случае обнаружения налоговых правонарушений налогоплательщик, в соответствии с НК РФ, привлекается к ответственности. Итогом проведения налоговой проверки является решение руководителя налогового органа, выносимое в соответствии со статьей 101 НК РФ. При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иные документы, имеющиеся у налогового органа. Пункт 4 статьи 101 НК РФ устанавливает, что не допускается использование доказательств, полученных с нарушением Налогового кодекса. В соответствии с пунктом 6 статьи 108 НК РФ обязанность по до-

казыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения, возлагается на налоговый орган.

То есть на этапе вынесения решения руководителем налогового органа должен со всей ответственностью оценить, с учетом допустимости и достаточности, собранные в процессе проведения проверки налоговыми инспекторами доказательства и принять верное объективное решение. Для того чтобы эти доказательства соответствовали требованиям допустимости, относительности и достаточности, по нашему мнению, в налоговых инспекциях должно быть налажено взаимодействие работы юридического отдела и отделов выездных и камеральных налоговых проверок, а в лучшем случае сотрудник юридического отдела должен принимать участие в проведении проверки, давая юридическую оценку собранным доказательствам.

В настоящее время эта оценка юридическим отделом осуществляется после проведения проверки и составления акта проверки. При этом зачастую собрать необходимые доказательства уже невозможно, так как срок, установленный для проведения проверки, истек. Об этом же говорится в сентябрьском проекте Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»: «Из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 93, 93.1 и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля. Поэтому, принимая во внимание положения пункта 4 статьи 101 НК РФ, согласно которым при рассмотрении материалов налоговой проверки не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ, и части 3 статьи 64 АПК РФ, в силу которых при рассмотрении арбитражными судами дел не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона, доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных выше сроков, не могут быть учтены налоговым органом

⁵ Маслов А. А., Шаповалов С. Ю. Взыскание налогов. Разрешение спорных ситуаций. Арбитражная практика. М., 2003. С. 6.

⁶ Сасов К. А. О дополнительных доказательствах налоговых правонарушений // Налоговые споры: теория и практика. 2008. № 2.

⁷ Нагорная Э. Н. Указ. соч.

при рассмотрении материалов налоговой проверки и арбитражным судом при разрешении соответствующих споров»⁸.

Помимо этого, считаем необходимым регламентировать процесс доказывания в Налоговом кодек-

се, обозначив основные понятия и систему доказательств, четко обозначить временные рамки сбора доказательств. Полагаем, что при этом целесообразно обратиться к нормам уголовного, гражданского, административного и арбитражного процесса.

⁸ URL: <http://www.arbitr.ru/vas/proj/>