

СПЕЦИФИКА ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ

И.В. Глазунова

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

5 сентября 2019 г.

Дата принятия в печать –

20 ноября 2019 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2019 г.

Определяются понятие, признаки, функции и значение налогово-процессуального доказательства, выделяется система доказательств в налоговом процессе и основные свойства ее элементов. Уделено внимание малоизученным в научной сфере проблемам доказывания в налоговых правоотношениях. Предложено авторское видение подлежащего формальному закреплению в Налоговом кодексе Российской Федерации перечня доказательств и их классификации, исходя из требований к их относимости, допустимости, достоверности и достаточности.

Ключевые слова

Доказательства, налоговый процесс, налогово-процессуальное доказывание, налоговые органы, средства доказывания, свойства доказательств, индивидуальные налогово-правовые акты, доказательственная информация

THE SPECIFICS OF EVIDENCE IN THE TAX PROCESS

Irina V. Glazunova

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received –

2019 September 05

Accepted –

2019 November 20

Available online –

2019 December 20

Keywords

Evidence, tax process, tax procedural proof, tax authorities, means of proof, properties of evidence, individual tax legal acts, evidentiary information.

The subject of the article is peculiarities of evidence in the tax process.

The main purpose of the article is to identify the existence or absence of specifics of evidence in the tax process.

The description of the problem field. Each stage of the tax process is accompanied by tax authorities issuing tax legal acts; it requires them to obtain the necessary evidence. At the same time, theorists of tax procedural relations seek to circumvent the issue of the nature of tax procedural evidence. Some researchers believe that the theory of evidence, which formed the interdisciplinary institute of evidence, can eliminate the need for a theoretical definition of the tax evidence, but this is difficult to agree with, since tax evidence has specific features that determines the need of its independent research.

The description of methodology. The author uses analysis, synthesis, comparison, interpretation of legal acts, economic approach as well as the dialectic and formal-legal methods.

The main results and scope of their application. Evidence in the tax process is information about facts that are relevant to the adoption of a certain decision by the authorized subject of the tax process. Evidence must be obtained from acceptable and reliable sources and investigated in compliance with the procedure established by law.

It seems possible to set the list of evidence in the tax process legislation as follows: an oral explanation of the subject of the tax process or his representative; witness testimony; conclusion and testimony of an expert or specialist; written evidence, a protocol of a procedural action; material evidence; photo, video or audio materials.

The evaluation of evidence by an authorized entity includes its consideration for relevance, admissibility, sufficiency and reliability. Only if the evidence meets the above criteria it will have probative value in a specific procedural situation.

Conclusions. The purpose of the proof sets the maximum importance and its systemic significance for the entire tax process, since evidence-based knowledge traditionally appears

to be the main supporting structure of the law enforcement process, in particular, evidence create the basis for its motives and conclusions. Accurate and objective establishment of factual circumstances of tax case is impossible without proper evidence. The main properties of evidence are relevance, admissibility, sufficiency and reliability.

1. Ведение

Несмотря на то, что интерес современной юридической науки к налоговому процессу обозначился после принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)¹, в правовой доктрине до сих пор отсутствует общепризнанная дефиниция налогового процесса, не определено его место в системе финансового и налогового права, нет четко регламентированного механизма налогового-процессуального доказывания. Между тем доказывание – один из центральных элементов любой юрисдикционной деятельности [1, с. 69], в том числе производства по делу о налоговом правонарушении.

В доктрине финансового и налогового права подчеркивается особенность налогового-процессуального доказывания, специфичность критериев относимости, допустимости, достаточности и достоверности его средств [2, с. 13; 3], однако непосредственно и комплексно не затрагиваются вопросы функционирования в налоговом процессе особой формы доказательств и доказывания, вероятно потому, что остающаяся еще нерешенной проблема неоднозначного восприятия системности налогового процесса видится первоочередной (к примеру, под налоговым процессом многие стремятся рассматривать лишь производство по делам о налоговых правонарушениях (см., напр.: [4, с. 4])). Полярность мнений специалистов, исследующих становление налогового процесса, не способствует выработке его окончательного и теоретически признанного содержания, определению его истинного положения в структуре финансово-правового сегмента российского права [5, с. 4; 6; 7, с. 92–93].

Теоретическая и нормативная неопределенность в вопросах доказывания в налоговых правоотношениях формирует угрозу неполной защищенности интересов невластных участников налогового процесса, создает условия для злоупотребления полномочиями властными его участниками, что в конечном итоге обуславливает актуальность и необходимость исследования применения доказатель-

ственной теории в деятельности налоговых органов, выработки новых способов, средств и упрощенных процедур эффективного доказывания, а также подготовки соответствующих нормативных изменений. Актуализацию проблемы поддерживают ежегодный рост споров об оценке доказательств, полученных налоговыми органами и положенных ими в основу своих решений, разнообразность и неординарность судебной и административной практики, а также системная теоретическая неизученность области доказывания в налогово-процедурной деятельности.

В связи с этим целью нашего исследования является выявление специфики доказательств в налоговом процессе.

Общая цель предполагает решение ряда конкретных задач:

- определение понятия, функций и значения налогового-процессуального доказательства;
- выявление основных свойств доказательств в налоговом процессе;
- определение системы доказательств в налоговом процессе.

2. Понятие и значение доказательств в налоговом процессе

Каждая стадия налогового процесса, как показывает теоретический и практический анализ деятельности налоговых органов, сопровождается вынесением ими индивидуальных налогово-правовых актов различного порядка (требование об уплате налога, сбора, страхового взноса, неустойки, пени или штрафа, решение о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности, решение о взыскании сумм налога за счет денежных средств и другое), что требует в преддверии вынесения соответствующего решения необходимой информации, подтверждающей те или иные обстоятельства, ставшие основанием принятия такого решения. Именно по изучению данной информации уполномоченное должностное лицо налогового органа дает ей оценку на предмет ее соответствия фактическим обстоятельствам, а также на предмет возможности считать данную ин-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

формацию достаточным и исчерпывающим основанием принятия юридически значимого решения.

Приведенный тезис позволяет полагать такую информацию доказательственной, однако налогово-правовая доктрина зачастую расходится во мнении о том, стоит ли рассматривать любую информацию, являющуюся основанием для принятия промежуточного или конечного процессуального решения, доказательством [8, с. 82] или же последними могут признаваться только существенно значимые сведения [9, с. 93]? Многие теоретики налогово-процедурных отношений стремятся обходить вопрос о природе налогово-процессуального доказательства, изначально прибегая к рассмотрению частных моментов налогового процесса [10, с. 5]. Такой исследовательский подход отчасти оправдан, поскольку определено выработанного, даже примерно обозначенного единого взгляда по налогово-процессуальному доказательству нет. По справедливому замечанию С.А. Слесарева, термин «доказательство» и производные от него слова используются в НК РФ всего в пяти статьях (п. 1 ст. 40, п. 4, 6 ст. 101, п. 7 ст. 101.4, п. 6 ст. 108, пп. 1, 2 п. 1 ст. 111) [4, с. 3], вместе с тем законодатель оперирует им в кодексе с уверенностью в очевидности или общеизвестности данного понятия. Отсюда неточность определения налоговым органом юридически значимых фактов, необходимых, в частности, для разрешения дела о налоговом правонарушении, неполнота исследования обстоятельств дела и непринятие всех необходимых мер по собиранию доказательств выступают следствием существования такого легально-дефиниционного пробела.

Однако некоторые представители финансово-правовой науки считают, что теория доказательств и доказывания, образовавшая межотраслевой институт доказательственного права, может вполне исключить необходимость в теоретическом определении налогово-правового доказательственного института [8, с. 82], но с этим согласиться трудно, так как налогово-правовое доказывание и используемые в нем доказательства обладают специфическими чертами и не могут полностью отождествляться с их «близнецами» в других отраслях правовой науки и законодательства [11, с. 110]. Наличие у налогово-правовой отрасли собственного доказательственного инструментария и его полноценность, по нашему мнению, как раз может свидетельствовать не только о степени ее процессуального развития, но и некоторым образом определять ее подотраслевую самостоятельность наряду с предметом,

методом и функциями этой совокупности однородных финансово-правовых норм.

Доказательством в широком смысле называют установление истины, то есть соответствия между утверждением (предположением) и действительностью [12, с. 79]. В универсальном процессуальном аспекте (применительно к гражданскому, арбитражному, административному и уголовному процессу) доказательство следует понимать как средство получения судом верного знания о фактах, имеющих значение по делу [13, с. 32], «сведения о фактах (равно – фактические данные), обладающие свойством относимости, способные подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела обстоятельства, выраженные в предусмотренной законом процессуальной форме, полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке» [14, с. 310; 15, с. 10]. В то же время некоторые доктринальные представители рассматривали доказательство одновременно как факт [16, с. 10] и как явление, имеющее двойственную природу (доказательственный факт и источник доказательства) [17, с. 187].

Основываясь на авторитетных наработках процессуалистов, оценивая разноплановость понимания природы доказательства, полагаем, что доказательствами в налоговом процессе следует именовать сведения о фактах (фактические данные), имеющих налогово-правовое значение для принятия уполномоченным субъектом налогового процесса определенного решения, полученные из допустимых и достоверных источников и исследованные в условиях неукоснительного соблюдения установленного законом процессуального порядка. Предложенный вариант дефиниции позволяет выделить следующие специфические черты доказательства в налоговом процессе:

1. *Имеет административно-судебную процессуальную природу.* Налогово-процессуальные доказательства выступают определяющими данными в подавляющей части на попроще отношений административного порядка, фигурируя в различных стадиях налогового процесса, не предполагающих судебную форму правоприменения, судебный порядок получения и исследования доказательственной информации.

2. *Выступает основанием для принятия решения специальным субъектом налогового процесса – уполномоченным налоговым органом.* Именно основываясь на доказательствах, компетентное должностное лицо налогового органа выно-

сит процессуально значимое решение промежуточного или итогового характера.

3. *Содержит информацию о факте, прямо или косвенно соприкасающимся с финансово-хозяйственной жизнью публично-правовых образований и экономических агентов.* Общеэкономический характер относимости налогово-процессуального доказательства предполагает затрагивание сферы актов финансово-хозяйственной жизни и сопутствующих им явлений, установление истины, преимущественно связанной с публично-финансовой областью.

4. *Имеет фискально-целевую направленность.* Доказательства подлежат собиранию, исследованию и оценке для установления юридически значимых обстоятельств и вынесения по результатам их выявления конкретного индивидуального налогово-правового акта в целях создания условий (констатации исполнения обязанности, привлечения к ответственности) прямым или косвенным образом для обеспечения фискально-публичных интересов при исполнении налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности [11, с. 111].

5. *Получено из источника, выступающего носителем информации финансово-правового характера.* Такими носителями могут быть субъекты налогового процесса – физические лица (налогоплательщик, свидетель, эксперт и другие), письменные документы, объекты вещных и обязательственных прав.

6. *Его получение, исследование и оценка подчинены налогово-правовому регламенту, признающему неотъемлемым свойством доказательственной деятельности.* Действия по собиранию, исследованию и оценке доказательств подлежат совершению уполномоченными на то субъектами только в соответствии с нормами налогового законодательства. Сведения о фактах, полученные в нарушение процессуальной формы, не имеют силу доказательства и не должны признаваться таковыми [18, с. 13].

Несмотря на наличие особенностей, общие функции доказательств в налоговом процессе ничем не отличаются от выработанных теорией доказательственного права направлений их использования. Как неотъемлемое условие процессуально-познавательной деятельности доказательство выполняет три основные функции [12, с. 88]: информационного накопления (промежуточный элемент в цепи «цель – доказательство – результат»), отражательно-информационную (воспроизведение фактов реальной действительности) и удостоверительную (средство обоснования выводов при принятии решения). Процессуальная форма доказательств в налоговом

процессе также аналогична устоявшейся форме, принятой в качестве традиционной в ряде процессуальных отраслей права.

О значении налогово-процессуального доказательства целесообразно говорить в масштабах всего процессуального аспекта налогового права, поскольку доказательство выступает ядром всего налогового процесса. Существование межотраслевого учения о доказательствах уже само по себе говорит об универсальной признанности в отечественном праве (независимо от отраслевой принадлежности) колоссального значения доказательства как правового инструмента установления обстоятельств. Воспроизведение с помощью доказательств факта реальной действительности в глазах налогового правоприменителя позволяет с максимально возможной точностью определить существование / отсутствие того или иного обстоятельства.

В целях исследования значения полинаправленности использования доказательственного инструментария следует рассматривать функциональный ресурс налогово-процессуального доказательства, наглядно демонстрирующий его практический смысл, о котором говорилось ранее. Доказательство в налоговом процессе являет собой квинтэссенцию комплекса процессуальной информации, необходимого для принятия процессуальных решений, фундаментальное начало процессуально-познавательной деятельности, отсутствие которого совершенно противостоит структуре современного юрисдикционного процесса.

3. Система доказательств в налоговом процессе

Сведения об имеющих налогово-правовое значение фактах разнообразны, могут содержаться в различного рода источниках, иметь материальную и идеальную форму (с точки зрения существа), быть поименованными и нетрадиционными. Сведение доказательств в общую систему имеет огромное не только теоретическое, но и практическое значение. Именно сейчас, в период законодательной неурегулированности доказательств с позиции их формальной классификации вопрос о систематизации доказательств приобретает совершенно иной уровень актуальности. Прежде всего, это связано с существованием больших практических трудностей в работе налоговых органов по причине отсутствия исчерпывающего перечня доказательств, присущих налогово-процессуальной деятельности.

Любое доказательство, признаваемое процессуальной теорией в качестве такового, должно

иметь определенную процессуальную форму, выступающую индикатором «доказательственной сущности» сведения в том или ином виде юрисдикционного процесса – показателем его «доказательственной природы» в конкретной ситуации. Процессуальную форму доказательства предусматривает закон, тем самым разделяя доказательства на процессуальные (имеющие установленную законом процессуальную форму) и непроцессуальные, первые из которых будут обладать доказательственной силой в конкретном процессе. Две упорно занимающиеся классификацией доказательств традиционные отрасли процессуальной науки (уголовный и гражданский процесс) оставляют позади налоговый процесс как молодое и абсолютно несовершенное системное явление в отечественной юриспруденции, поэтому выработанный и опробованный ими инструментарий берется за основу в иных «процессуально подобных» отраслях, в том числе и налоговом процессе.

В настоящее время российское процессуальное законодательство предусматривает в качестве видов доказательств (средств доказывания) следующие сведения²: объяснение лица, участвующего в деле; показание подозреваемого (обвиняемого); показание потерпевшего; показание свидетеля; письменное доказательство, в том числе протокол следственного (судебного) действия; вещественное доказательство; заключение и показание эксперта; заключение и показание (консультация) специалиста; иной документ или материал (фото-, видео- или аудиоматериал); показание специального технического средства (измерительного прибора).

В то же время законодательство Российской Федерации о налогах и сборах идет по собственному пути и упоминает только некоторые средства доказывания из приведенного перечня, ограничивая их фигурирование в зоне налогового контроля (придерживаясь концепции «ограниченного» налогового

процесса). В обобщенном варианте предусмотренные на сегодня налоговым законодательством *средства доказывания*, по нашему представлению, выглядят следующим образом:

1) *письменное пояснение* плательщика (п. 5 ст. 88 НК РФ);

2) *объяснение лица, привлекаемого к ответственности* за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101.4 НК РФ);

3) *показание свидетеля*, в том числе результат «опроса» специалиста (ст. 90, п. 3 ст. 96 НК РФ);

2) *налоговая декларация, расчет сбора, расчет авансового платежа* (ст. 80-81 НК РФ);

5) *документ о факте* финансово-хозяйственной жизни плательщика (налогового агента), имеющий значение для налогового контроля (ст. 93, 93.1, 94 НК РФ)³;

6) *предмет (материальный объект)*, имеющий отношение к предмету налогового контроля (ст. 94 НК РФ);

7) *заключение эксперта* (п. 8–9 ст. 95 НК РФ);

8) *материал налоговой проверки*, в том числе требование о предоставлении пояснений, требование о предоставлении документов (информации), уведомление о вызове в налоговый орган, извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки, акт налоговой проверки, справка о проведенной выездной налоговой проверке⁴, акт о воспрепятствовании доступу на территорию или помещение (п. 3 ст. 91 НК РФ), акт об обнаружении (выявлении) фактов, свидетельствующих о налоговом правонарушении (ст. 101.4 НК РФ), акт совместной сверки уплаченных налогов (п. 4 ст. 78 НК РФ);

9) *письменное возражение*, представляемое законом в двух формах: письменное возражение по акту налоговой проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ) и письменное возражение лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101.4 НК РФ);

² Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2015. № 10. Ст. 1391; Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921; Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 46. Ст. 4532; Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30.

Ст. 3012; Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 1 (ч. I). Ст. 1.

³ Такими документами могут быть: договор (соглашение), счет-фактура, смета, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, журнал учета операций, книга продаж, книга учета доходов и расходов и т. п.

⁴ Приказ Федеральной налоговой службы России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.

10) *протокол о производстве процессуального действия* по осуществлению налогового контроля (ст. 99 НК РФ)⁵;

11) *результаты гласных оперативно-разыскных мероприятий*, полученные и оформленные с соблюдением требований закона⁶.

Обобщенный анализ изложенной совокупности средств доказывания показывает ее беспорядочность и несистемность (отсутствие четкого перечня доказательств, классифицированных по источникам), чрезмерную частность (технико-нормативная конкретика в определении видов средств доказывания, применяемых при производстве контрольных мероприятий), а также ограниченность объема (охвата) налогового процесса (доказательства применимы только в плоскости налогового контроля). Последнее является следствием упомянутой автором нерешенности вопроса о структуре налогового процесса, предпоследнее – следствием последнего, а беспорядочность и несистемность доказательств – следствием предпоследнего.

Лишение налогового процесса регламентированно определенной (законодательно оговоренной) возможности использования в качестве доказательств *технических средств аудио-, видеозаписи и фотосъемки*, разрешающих на практике значительное количество вопросов, *показаний эксперта и заключений специалиста*, а также самостоятельно значимых *его пояснений*⁷ говорит не только о несовершенстве существующей «системы» доказательств, но и неадекватности поведения законодателя по отношению к налогово-процессуальным нормам. Невзирая на то, что доказательство является подспорьем состязательности, которая не присуща налоговому процессу на нынешней стадии его развития, на него как на важнейший и наипервейший инструмент процессуальной деятельности обязан быть ориентирован весь про-

цесс, каждая его процедура, каждое отдельное производство и процессуальное действие.

Поэтому представляется возможным дополнить и систематизировать по собственному усмотрению перечень средств доказывания, подлежащих применению в налоговом процессе, удалив с уже предусмотренных в НК РФ доказательств окраску исключительной принадлежности к налоговому контролю: 1) *устное объяснение (пояснение) подконтрольного субъекта* налогового процесса (плательщика, налогового агента) либо его представителя; 2) *показание свидетеля*; 3) *заключение и показание эксперта*; 4) *заключение и показание специалиста*; 5) *письменное доказательство*, в том числе налоговая декларация, расчет сбора, расчет авансового платежа, документ о факте финансово-хозяйственной жизни, имеющий значение для принятия процессуального решения, материал налоговой проверки, письменное объяснение (заявление, уведомление, пояснение, возражение, ходатайство, сообщение), протокол о производстве процессуального действия; 6) *вещественное доказательство* (любой материальный объект, имеющий значение для принятия процессуального решения); 7) *фото-, видео- или аудиоматериал*, имеющий значение для принятия процессуального решения.

Приведенный перечень, по нашему мнению, максимально полно отражает возможности реализации доказательственного инструментария в налоговом процессе и может выступать одним из вариантов видения предлагаемого к формальному закреплению в НК РФ перечня доказательств.

Имеющая огромное значение для исследования природы доказательств *их классификация* как комплекс логических операций по подразделению доказательств на виды (подвиды) по причине многогранности этой юридической категории позволяет всесторонне изучить их сходства, различия, недо-

⁵ К нему следует относить протокол допроса свидетеля (ст. 90 НК РФ), протокол об аресте имущества (п. 10 ст. 77 НК РФ), протокол рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 7 ст. 101.4 НК РФ), протокол об ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении эксперта и о разъяснении его прав (п. 6 ст. 95 НК РФ), протокол выемки (изъятия) документа или предмета (п. 6 ст. 94 НК РФ), протокол осмотра предмета, документа, помещения или территории (ст. 92 НК РФ).

⁶ Федеральный закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ // Собрание законодательства Российской Фе-

дерации. 1995. № 33. Ст. 3349; Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 53 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ В настоящее время НК РФ не содержит категорию «пояснение специалиста», не наделяет ее статусом самостоятельного средства доказывания, лишь определяя возможность проведения так называемого «опроса» привлеченного в соответствии со ст. 96 НК РФ специалиста в качестве свидетеля в порядке ст. 90 НК РФ.

статки и достоинства, выявляемые при сопоставлении элементов. В этой связи справедливой и целесообразной казалась бы классификация ныне закрепленных в НК РФ средств доказывания для полного формирования общей картины текущих результатов развития доказательственного аспекта налогового законодательства. Проведем ее, базируясь на уже выработанных доктриной основаниях типичной классификации доказательств [12, с. 106–109].

По характеру связи содержания доказательства с отображаемым им фактом выделяются прямые (однозначность, моновариантность, моновыводность) и косвенные (многозначность, поливариантность, поливыводность) доказательства. К первым можем отнести документ о факте финансово-хозяйственной жизни налогоплательщика, акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговом правонарушении, а ко вторым – пояснение специалиста, предполагающее наличие нескольких выводов специалиста относительно определенного факта. Использование последних удлинит путь доказывания, не создает основательную площадку для принятия единственно возможного процессуального решения. По процессу формирования содержания доказательства подразделяются на первоначальные (показание свидетеля) и производные (заключение эксперта). Закон предполагает обязанность субъекта доказывания стремиться к собиранию первоначальных доказательств при недоверии к производным, вместе с тем заранее установленной силы ни одно доказательство не имеет.

По источнику следует различать доказательства личные (показания свидетеля, устное объяснение налогоплательщика), материальные (различного рода документы, предметы и материалы) и смешанные (заключение эксперта) [19, с. 177, 179]. Применительно к привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения по стороне представления можно выделить доказательства «обвинения» (акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговом правонарушении) и доказательства «защиты» (письменное возражение привлекаемого к налоговой ответственности лица) [20, с. 152].

4. Специфика доказательств в налоговом процессе

Своеобразным «фильтром» и «порогом» в процессе использования доказательств как инструмента

налогово-процессуального доказывания представляются действия уполномоченного субъекта по признанию доказательства в качестве такового, подразумевающие его рассмотрение на предмет *относимости* (к имеющим значение для принятия процессуального решения фактам), *допустимости* (с позиции установленной законом процессуальной формы), *достаточности* (с точки зрения полноты содержания сведений) и *достоверности* (в сопоставлении с уже известными истинами). Только в случае соответствия доказательства перечисленным критериям оно будет иметь доказательственную силу в конкретной процессуальной ситуации. Отсюда объем доказательственного материала зависит от количества отвечающим таким требованиям сведений о фактах [21, с. 58].

Относимость. Данным свойством называется мера, определяющая использование в конкретной процессуальной ситуации только необходимых по своему содержанию доказательств; объективная связь между содержанием доказательства и фактическими обстоятельствами, входящими в предмет процессуального познания [12, с. 123], которая выражается в значении этого доказательства для принятия определенного решения. Относимость признается чертой доказательства, выявляемой в первую очередь, поскольку решение вопроса о необходимости/напрасности вовлечения доказательства в процесс способно предопределить продолжение в нем фигурирования этого доказательства [22, с. 58]. Таким образом, доктрина видит относимость не только в качестве свойства (признака) доказательства, но и условия допущения сведений в процесс и правила поведения суда.

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации (далее – ГПК РФ)⁸ предельно емко трактует признак относимости, подчеркивая судебский приоритет в решении вопроса относимости, а также выводя в форме определяющей ипостаси «значение для рассмотрения дела» (ст. 59 ГПК РФ). Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (далее – АПК РФ)⁹ в этой части вместо «значения» декларировало «отношение к делу» (определенным образом синонимичное), несколько разъяснив пределы относимости: суд не принимает письменные ходатайства о поддержке участвующих в деле лиц, документы об оценке их деятельности,

⁸ Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 46. Ст. 4532.

⁹ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30. Ст. 3012.

иные документы, не имеющие отношения к установлению обстоятельств дела (ст. 67 АПК РФ). В то же время относимость доказательств в конкретной процессуальной ситуации определяется путем оценочных суждений уполномоченного лица, формируемых на объективной основе. Решение вопроса об относимости доказательства производится в два этапа: определение относимости к «делу» освещаемого доказательством факта; определение возможности подтверждения / опровержения содержанием доказательства относимых к «делу» фактов [12, с. 125].

Действующим процессуальным нормам налогового законодательства не чужда категория относимости доказательств. К примеру, НК РФ говорит о возможности допроса в качестве свидетеля только того лица, которое обладает сведениями об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля; возможности проведения осмотра, но в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки; о праве эксперта в случае установления имеющих значение для дела обстоятельств, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение (п. 1 ст. 90, п. 1 ст. 92, п. 8 ст. 95 НК РФ).

Однако непровозглашение относимости в качестве универсального требования и обязательного свойства ко всем видам доказательств, используемых в налогово-процессуальной деятельности, сковывает совершенствование доказательственного ресурса наряду с иными обозначенными недостатками.

Достаточность. Полнота процессуального познания имеющих значение обстоятельств неминуемо связана с привлечением всех необходимых доказательств (с одной стороны) и исключением (с другой стороны) излишней и «загромождающей» доказательственной информации. Именно во втором заключается суть достаточности – категории, обозначающей границы совокупности сведений, имеющих доказательственную силу, со стороны, обратной относимости.

Так, требование о достаточности предъявлено к основаниям производства выемки и изъятия документов (их подлинников) – наличие предположений о том, что документы (их подлинники), свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены, исправ-

лены или заменены (п. 14 ст. 89, п. 8 ст. 94 НК РФ); основаниям принятия обеспечительных мер – наличие предположений о том, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание (п. 10 ст. 101 НК РФ); основаниям приостановления исполнения обжалуемого акта (действия) – наличие предположений о том, что указанный акт (действие) не соответствует закону (п. 5 ст. 138 НК РФ); использованию запрета изменения срока уплаты налога (сбора) – наличие предположений о том, что это заинтересованное лицо воспользуется таким изменением для сокрытия подлежащего налогообложению имущества либо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство (подп. 3 п. 1 ст. 62 НК РФ); основаниям предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога (сбора) – наличие предположений о том, что возможность уплаты платежа возникнет в течение срока, на который она предоставляется (п. 2 ст. 64 НК РФ); основаниям ареста имущества – наличие предположений о том, что лицо предпримет меры по сокрытию себя либо своего имущества (п. 1 ст. 77 НК РФ).

Правоприменительная практика поясняет, конкретизирует и, порой, самостоятельно диктует свои ориентиры достаточности. К примеру, подписание документов по сделке неустановленными лицами не является достаточным основанием для отказа в учете расходов для целей налогообложения¹⁰. Неуниверсальность критерия достаточности, его неприверженность ко всем возможным в налоговом процессе доказательствам создает условия для беспредельности содержания доказательственной базы, снижения ее качественного уровня и затягивания процессуальных сроков.

Достоверность. Соответствие полученных сведений фактическим обстоятельствам является определяющим аспектом реализации доказательственного инструмента в процессе. Правдивость или ложность сведений относительно обстоятельств, имеющих значение для принятия процессуального решения, определяется уполномоченным субъектом при принятии такого решения, в результате чего делается единственно возможный вывод о согласованности доказательства с объективной действительностью. Подобная согласованность выявляется при сопоставлении с другими доказательствами,

¹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 июня 2010 г. по делу № А40-31808/09-141-117 // СПС «КонсультантПлюс».

позволяющем полагать полное соответствие (непротиворечивость), незначительную противоречивость либо существенное различие доказательств [23, с. 206].

Упрощая сопоставительно-оценочную деятельность должностного лица налогового органа, уполномоченного принять процессуальное решение, законодательство о налогах и сборах устанавливает механизм удостоверения сведений до их приобщения к материалам «дела». Так, налогоплательщику или его представителю надлежит подписывать налоговую декларацию (расчет) в подтверждения достоверности и полноты сведений, указанных в ней (п. 5 ст. 80 НК РФ). Вместе с тем в случае обнаружения налоговым органом противоречий и ошибок в декларации налогоплательщик вправе дополнительно представить в налоговый орган документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в декларацию (п. 4 ст. 88 НК РФ). Достоверность не только доказательственной, но и иной процессуальной информации имеет колоссальное значение в деятельности финансовых субъектов.

Допустимость. Три предыдущих свойства были прямо связаны с содержанием доказательства, а четвертое обуславливается его процессуальной формой (источником доказательства и способом сохранения в нем сведений) вне зависимости от ценности сведений. Именно допустимость ограничивает использование в процессе доказывания любых видов доказательств, предусмотренных законом, диктует применение только заранее предписанных правовыми нормами для конкретной процессуальной ситуации доказательств [24, с. 5–7] (например, обстоятельства, требующие при их исследовании применения специальных знаний, должны быть подтверждены только заключением эксперта). Правило допустимости практически одинаково сформулированы в процессуальном законодательстве, но в российском налоговом законодательстве вопрос допустимости в отличие от относимости и достаточности не находит однозначного ответа, по-разному откликаясь в эпизодах арбитражной практики¹¹. По нашему представлению, это несправедливо, поскольку преобладание финансово-экономического

характера у изучаемых обстоятельств, возникающих на фоне налогово-правовых норм, порой требует математической конкретики, «точно научного» аналитического подхода, применения специальных экономических и бухгалтерских знаний, использования нетипичных средств доказывания, присущих исключительно фискальной деятельности.

В юридической литературе были выделены элементы свойства допустимости: наличие надлежащего субъекта, уполномоченного на получение доказательства; надлежащий источник доказательства; надлежащее процессуальное действие по получению доказательства; надлежащий порядок проведения этого действия [25, с. 13–27]. Приведенный список максимально раскрывает и отражает требование допустимости.

Нарушение процедурных норм закона влечет недопустимость представленного доказательства, его исключение из доказательственной базы (п. 4 ст. 82 НК РФ). В отличие от Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ)¹², устанавливающего недопустимость использования в качестве доказательств не отвечающих установленным требованиям результатов оперативно-разыскной деятельности (ст. 89 УПК РФ), НК РФ предусматривает для направляемых в налоговый орган правоохранительными органами материалов роль оснований для принятия последним решений в рамках установленной компетенции (п. 2 ст. 36 НК РФ). Представляется, что допустимость в налоговом процессе свойственна всем без исключения видам доказательств несмотря на то, что взгляды на этот счет в науке расходятся [26, с. 13; 27, с. 54].

5. Выводы

Таким образом, цель исследования достигнута – выявлены особенности доказательств в налоговом процессе. Под доказательствами в налоговом процессе можно понимать сведения о фактах, имеющих налогово-правовое значение для принятия уполномоченным субъектом налогового процесса определенного решения, полученные из допустимых и достоверных источников и исследованные в условиях неукоснительного соблюдения установленного законом процессуального порядка.

¹¹ К примеру, отчет эксперта, полученный вне рамок налоговой проверки, подлежит отклонению как недопустимое доказательство при рассмотрении дела в суде; информация о ценах реализации на продукцию, размещенная в сети Интернет, не является доказательством рыночного размера цены на товар. См.: Решение Арбитражного суда

Краснодарского края от 30 мая 2014 г. по делу № А32-37770/2013 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921

Цель доказывания задает максимальную важность и его системное значение для всего налогового процесса, поскольку доказательственное познание традиционно предстает основной несущей

конструкцией процессуальной деятельности правоприменителя, в частности создает основу для его мотивов и выводов в форме доказательств, без которых точное и объективное установление фактических обстоятельств невозможно.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Теория юридического процесса: моногр. / под общ. ред. В.М. Горшенева. – Харьков: Вища школа: Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. – 192 с.
2. Лазарева Н.П. Налоговый процесс: учеб. пособие / Н.П. Лазарева, С.Е. Усова. – Хабаровск: Изд-во ТОГУ, 2015. – 117 с.
3. Красюков А.В. Влияние судебной практики на процесс доказывания в налоговом правоприменении / А.В. Красюков // *Налоги (журнал)*. – 2014. – № 3. – С. 35–38.
4. Слесарев С.А. Доказывание по делу о налоговом правонарушении: дис. ... канд. юрид. наук / С.А. Слесарев. – Омск, 2009. – 270 с.
5. Налоговый процесс: учеб. пособие / под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 375 с.
6. Глазунова И.В. Налоговый процесс как форма правоприменительной деятельности / И.В. Глазунова // *Вестник Омского университета. Серия «Право»*. – 2011. – № 2. – С. 51–58.
7. Винницкий Д.В. Проблемы правового регулирования процедурных и процессуальных отношений в российском налоговом праве / Д.В. Винницкий // *Современные проблемы взаимодействия процессуального и материального права России: теория и практика: материалы всерос. науч.-практ. конф. (17–18 апр. 2003)*. – Екатеринбург: Изд-во УрГЮА, 2004. – Ч. 1. – С. 92–100.
8. Дементьев И.В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе / И.В. Дементьев // *Журнал российского права*. – 2011. – № 1. – С. 82–88.
9. Гудимов В.И. Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: дис. ... канд. юрид. наук / В.И. Гудимов. – М., 2006. – 268 с.
10. Налоговый процесс: учеб. пособие / под ред. А.Н. Козырина. – М.: ЦППИ, 2007. – 154 с.
11. Глазунова И.В. Налоговый процесс: проблемы становления и развития / И.В. Глазунова // *Вестник Омского университета. Серия «Право»*. – 2007. – № 3. – С. 107–111.
12. Треушников М.К. Судебные доказательства: моногр. / И.К. Треушников. – М.: Городец, 2005. – 288 с.
13. Вышинский А.Я. Теория судебных доказательств в советском праве: моногр. / А.Я. Вышинский. – М.: Госюриздат, 1941. – 308 с.
14. Новицкий В.А. Теория российского процессуального доказывания и правоприменения: моногр. / В.А. Новицкий. – Ставрополь: Изд-во СГУ, 2002. – 584 с.
15. Кокорев Л.Д. Уголовный процесс: доказательства и доказывание: моногр. / Л.Д. Кокорев. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1995. – 272 с.
16. Белкин Р.С. Собрание, исследование и оценка доказательств. Сущность и методы: моногр. / Р.С. Белкин. – М.: Наука, 1966. – 295 с.
17. Гражданский процесс: учеб. для вузов / под ред. В.А. Мусина, Н.А. Чечиной, Д.М. Чечот. – М., 1996. – 480 с.
18. Молчанов В.В. Собрание доказательств в гражданском процессе: моногр. / В.В. Молчанов. – М.: Изд-во МГУ, 1991. – 96 с.
19. Курьлев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии: моногр. / С.В. Курьлев. – Минск: Изд-во БГУ, 1969. – 204 с.
20. Чечот Д.М. Английский гражданский процесс. (Основные понятия, принципы и институты): моногр. / Д.М. Чечот, В.К. Пучинский. – М.: Изд-во УДН, 1974. – 186 с.
21. Решетникова И.В. Доказательственное право Англии и США: моногр. / И.В. Решетникова. – М.: Городец, 1999. – 284 с.
22. Гуреев П.П. О понятии судебных доказательств в советском гражданском процессе / П.П. Гуреев // *Советское государство и право*. – 1966. – № 8. – С. 55–66.

23. Прокопенко А.А. Оценка достоверности доказательств судом на стадии назначения судебного заседания / А.А. Прокопенко // Общество и право. – 2008. – № 1. – С. 205–208.
24. Сасов К.А. О допустимости доказательств налоговых правонарушений / К.А. Сасов // Налоговед. – 2007. – № 11. – С. 5–17.
25. Кипнис Н.М. Допустимость доказательств в уголовном судопроизводстве: моногр. / Н.М. Кипнис; отв. ред. П.А. Лупинская. – М.: Юрист, 1995. – 128 с.
26. Калпин А.Г. Письменные доказательства в судебной практике по гражданским делам: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А.Г. Калпин. – М., 1966. – 20 с.
27. Резниченко И.М. Установление достоверности и силы доказательств по гражданским делам / И.М. Резниченко // Ученые записки Дальневосточного государственного университета. – Т. 32. – Владивосток: Изд-во Дальневост. ун-та, 1969. – С. 98–117.

REFERENCES

1. Gorshenev V.M. (ed.). *Theory of the legal process*, Monograph. Kharkiv, Vishcha shkola Publ., Kharkiv University Publ., 1985. 192 p. (In Russ.).
2. Lazareva N.P., Usova S.E. *Tax Process*, Tutorial. Khabarovsk, Pacific National University Publ., 2015. 117 p. (In Russ.).
3. Krasnyukov A.V. The influence of judicial practice on the process of evidence in tax enforcement. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 3, pp. 35–38. (In Russ.).
4. Slesarev S.A. *Tax Proof*, Cand. Diss. Omsk, 2009. 270 p. (In Russ.).
5. Eriashvili N.D. (ed.). *Tax Process*, Tutorial. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2012. 375 p. (In Russ.).
6. Glazunova I.V. The tax process as a form of law enforcement. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Pravo" = Herald of Omsk University. Series "Law"*, 2011, no. 2, pp. 51–58. (In Russ.).
7. Vinnitskii D.V. Problems of legal regulation of procedural and procedural relations in Russian tax law, in: *Sovremennye problemy vzaimodeistviya protsessual'nogo i material'nogo prava Rossii: teoriya i praktika*, materials of the all-Russian scientific-practical conference (April 17-18, 2003), Pt. 1. Yekaterinburg, Ural State Law Academy Publ., 2004, pp. 92–100. (In Russ.).
8. Dementev I.V. Evidence in the tax process. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2011, no. 1, pp. 82–88. (In Russ.).
9. Gudimov V.I. *Tax control: legal process characterization*, Cand. Diss. Moscow, 2006. 268 p. (In Russ.).
10. Kozyrin A.N. *Tax Process*, Tutorial. Moscow, Center of political and psychological research Publ., 2007. 154 p. (In Russ.).
11. Glazunova I.V. The tax process: problems of formation and development. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Pravo" = Herald of Omsk University. Series "Law"*, 2007, no. 3, pp. 107–111. (In Russ.).
12. Treushnikov M.K. *Judicial Evidence*, Monograph. Moscow, Gorodets Publ., 2005. 288 p. (In Russ.).
13. Vyshinskii A.Ya. *Judicial Evidence Theory in Soviet Law*, Monograph. Moscow, Gosyurizdat Publ., 1941. 308 p. (In Russ.).
14. Novitskii V.A. *The Theory of Russian Procedural Evidence and Enforcement*, Monograph. Stavropol, Stavropol State University Publ., 2002. 584 p. (In Russ.).
15. Kokorev L.D. *Criminal Procedure: Evidence and Proof*, Monograph. Voronezh, Voronezh University Publ., 1995. 272 p. (In Russ.).
16. Belkin R.S. *Gathering, researching and evaluating evidence. Essence and Methods*, Monograph. Moscow, Nauka Publ., 1966. 295 p. (In Russ.).
17. Musin V.A., Chechina N.A., Chechot D.M. (eds.). *Civil process*, Textbook for universities. Moscow, 1996. 480 p. (In Russ.).
18. Molchanov V.V. *Gathering Evidence in a Civil Procedure*, Monograph. Moscow, Moscow State University Publ., 1991. 96 p. (In Russ.).
19. Kurylev S.V. *The foundations of the theory of evidence in Soviet justice*, Monograph. Minsk, Belarusian State University Publ., 1969. 204 p. (In Russ.).

20. Chechot D.M., Puchinskii V.K. *English civil procedure. (Basic concepts, principles and institutions)*, Monograph. Moscow, Peoples' Friendship University Publ., 1974. 186 p. (In Russ.).
21. Reshetnikova I.V. *Evidential Law of England and the USA*, Monograph. Moscow, Gorodets Publ., 1999. 284 p. (In Russ.).
22. Gureev P.P. On the concept of judicial evidence in the Soviet civil process. *Sovetskoe gosudarstvo i pravo*, 1966, no. 8, pp. 55–66. (In Russ.).
23. Prokopenko A.A. The assessment of the reliability of evidence by the court at the stage of the appointment of the hearing. *Obshchestvo i pravo = Society and Law*, 2008, no. 1, pp. 205–208. (In Russ.).
24. Sasov K.A. On the admissibility of evidence of tax offenses. *Nalogoved*, 2007, no. 11, pp. 5–17. (In Russ.).
25. Kipnis N.M. *The admissibility of evidence in criminal proceedings*, Monograph, ed. by P.A. Lupinskaya. Moscow, Yurist Publ., 1995. 128 p. (In Russ.).
26. Kalpin A.G. *Written evidence in judicial practice in civil cases*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 1966. 20 p. (In Russ.).
27. Reznichenko I.M. Establishing the veracity and strength of evidence in civil cases, in: *Uchenye zapiski Dal'nevostochnogo gosudarstvennogo universiteta*, Vol. 32. Vladivostok, Far Eastern University Publ., 1969, pp. 98–117. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Глазунова Ирина Васильевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
SPIN-код: 9844-8842, AuthorID: 297941

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Irina V. Glazunova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
RSCI SPIN-code: 9844-8842, AuthorID: 297941

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Глазунова И.В. Специфика доказательств в налоговом процессе / И.В. Глазунова // *Правоприменение*. – 2019. – Т. 3, № 4. – С. 63–74. – DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).63-74.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Glazunova I.V. The specifics of evidence in the tax process. *Pravoprimenie = Law Enforcement Review*, 2019, vol. 3, no. 4, pp. 63–74. DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).63-74. (In Russ.).