

К ВОПРОСУ О ДОКАЗАТЕЛЬСТВАХ В НАЛОГОВОМ СПОРЕ

Алдатова З.Б.

Алдатова Зарина Батразовна – студент,
факультет права,

Национальный исследовательский университет Высшая школа экономики, г. Москва

Аннотация: в статье рассматриваются процессуальные проблемы, связанные с доказательствами в налоговом споре.

Ключевые слова: налоговый спор, доказательства, свидетельские показания.

Судебно-арбитражная практика последних лет демонстрирует целый ряд не решенных в налоговом праве процессуальных проблем, связанных с доказательствами в налоговом споре. К ним относятся: оценка судами свидетельских показаний как доказательств для целей налогообложения; процедура допроса свидетелей; использование недопустимых доказательств в налоговых спорах (подмена заключений эксперта «заключением» специалиста), возможность использования сторонами альтернативных доказательств, не установленных НК РФ (фотография, аудиозапись, видеозапись, скриншот).

1. Первый блок вопросов связан с ролью свидетельских показаний в налоговом споре.

Какое место им отведено в иерархии доказательств правонарушения налогоплательщика? Налоговый кодекс РФ не устанавливает какой-либо иерархии доказательств. Неясно, например, имеет ли приоритет оригинал полученного при выемке документа (ст. 94 НК РФ) над свидетельскими показаниями исполнителя этого документа (ст. 90 НК РФ). Несмотря на то, что в соответствии со статьей 71 АПК РФ доказательства должны оцениваться арбитражным судом по его внутреннему убеждению и никакие из них не должны иметь заранее установленной силы, на практике оценка судом доказательств по делу не имеет единых стандартов. Например, в деле ЗАО «Кестрой1» [1], свидетельские показания руководителя организации опорочили обоснованность налоговой выгоды ее контрагента по сделке. А состоявшееся спустя полтора года дело ОАО «Муромский стрелочный завод» [2], напротив показало, что это доказательство не имеет решающего значения в налоговом споре.

Некоторые суды критически относятся к свидетельским показаниям в налоговых спорах.

Вот некоторые цитаты из судебных актов:

«Суд также учел, что опрошенные лица могут не быть беспристрастными, так как формально являются учредителями, руководителями и главными бухгалтерами организаций» [3];

«Показания свидетелей (руководителей контрагентов налогоплательщика) вызывают сомнения и не принимаются судом, так как не подтверждают фиктивность операций» [4];

Данный подход не лишен смысла, поскольку в правовом государстве признание обвиняемого не может быть царицей доказательств, показания руководителя или главного бухгалтера проверяемого налогоплательщика подлежат судебной оценке согласно правилам статьи 71 НК РФ.

Как опровергнуть недостоверные свидетельские показания? Представляется, что ложные свидетельские показания можно опровергнуть иными относимыми, допустимыми и достоверными доказательствами. К примеру, показания работника в ходе налоговой проверки должны подтверждаться другими объективными доказательствами (экономическими расчетами, почерковедческими экспертизами и т. д.), достоверность которых установлена судом. Существенным критерием достоверности является непротиворечивость остальным доказательствам по делу.

Принимать ли суду во внимание статус свидетеля (является ли он рядовым или руководящим сотрудником налогоплательщика, известен он налогоплательщику или нет, зависим от него или нет, и т. п.)? При оценке доказательств суду следует учитывать статус свидетеля.

Может ли суд отклонить ходатайство налогоплательщика о вызове и допросе свидетелей в судебном заседании? Суд должен выслушать всех заявленных сторонами свидетелей непосредственно в судебном заседании, не нарушая принципы равноправия сторон, состязательности судебного процесса и непосредственности исследования доказательств.

Важен ли факт предупреждения свидетеля об ответственности за дачу ложных показаний? Да, важен. В случае, если свидетель не предупрежден, суды отказывали в признании таких доказательств допустимыми [5].

2. Второй блок вопросов связан с процедурой допроса свидетелей в налоговых спорах.

Несмотря на то, что допросы все чаще используются налоговыми органами, у налогоплательщика отсутствует право участвовать в них, проводить со свидетелем очную ставку и перекрестный допрос. В результате исследования мы пришли к выводу о необходимости восполнить этот пробел и установить надлежащую правовую процедуру допроса свидетеля при разрешении налогового спора.

Согласно п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Однако нет указания на то, что свидетель может давать показания только о лично, непосредственно воспринятых обстоятельствах.

Как следствие на практике возникает собирание «доказательств» посредством допросов свидетелей, которые свидетельствуют «по слухам».

Другая проблема заключается в том, что налоговые органы при выясняют мнение свидетеля и затем отражают это мнение в акте налоговой проверки в качестве установленного факта.

Кроме того, хотя налогоплательщик знакомится с протоколами допросов, как правило, он лишен возможности самостоятельно опросить свидетеля.

Нередко свидетель, опрошенный в рамках налоговой проверки, в последующем отказывается от своих объяснений [6]. В некоторых случаях свидетель в судебном заседании категорически отказывается от показаний, данных ранее налоговому органу в порядке ст.90 НК РФ, и подтверждает факты подписания им спорных документов [7].

3. Важно обратить внимание на практикующуюся подмену заключений эксперта «заключениями специалистов». Обращение к специалисту вместо эксперта — это попытка обойти процессуальные права налогоплательщиков, закрепленные в п. 7 ст. 95 НК РФ. Согласно п. 6 ст. 95 НК РФ должностное лицо налогового органа обязано не только пригласить проверяемое лицо для рассмотрения вопроса о назначении экспертизы, но и ознакомить его с этим постановлением и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 ст. 95 НК РФ, о чем составляется протокол.

Кроме того, эксперт, давая заключение в результате проведения самостоятельного исследования, сообщает суду факты и несет ответственность за предоставление ложного заключения. Специалист же не предупреждается об ответственности, поскольку он лишь оказывает содействие в осуществлении мероприятий налогового контроля. Специалист не осуществляет самостоятельной деятельности по сбору доказательств и установления фактов. Его помощь фиксируется в протоколах оформляемых налоговым органом, а не в письменных заключениях. Специалист может быть привлечен лишь за отказ от участия в проведении налоговой проверки (ч. 1 ст. 129 НК РФ).

Надо отметить, что в ст. 96 НК РФ, в отличие от ст. 95 НК РФ, не предусмотрено каких-либо прав налогоплательщика в случае, если налоговый орган обращается к специалисту (применительно к получению заключения от специалиста их и не может быть предусмотрено, поскольку получение заключения от специалиста противоречит нормам налогового законодательства).

4. Иногда для принятия решения судам бывает недостаточно первичных документов. Можно ли прибегать в качестве доказательств в налоговом споре к таким экзотическим доказательствам, как фотография, аудиозапись, видеозапись, скриншот?

Судебная практика сориентировала компании не ограничиваться только документами по спорным сделкам, а доказывать любыми иными способами реальность и проявление должной осмотрительности при их заключении.

Например, налоговое ведомство признало скриншот (снимок с экрана) доказательством по делу в арбитражном суде [8], отметив, что Налоговый кодекс не регулирует сферу его применения, порядок изготовления и использования.

Список литературы

1. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008. № 9299/08.
2. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010. № 18162/09.
3. Постановление ФАС СЗО от 25.03.2008 по делу № А5625365/2007.
4. Постановление ФАС МО от 25.01.2010 по делу № КАА41/1538309.
5. Постановления ФАС СЗО от 21.03.2006 по делу № А566949/2005; от 04.10.2007 по делу № А051103/2007; от 19.08.2005 по делу № А0525647/0413.
6. Постановление ФАС МО от 09.12.2005 по делу № КА-А40/12162-05.
7. Постановление ФАС МО от 06.07.2009 по делу № А40-50063/08-127-188.
8. Письмо ФНС России от 31.03.2016 № СА-4-7/5589.