

**ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ
БЕСПЛАТНЫЙ
ЭКЗЕМПЛЯР**

На правах рукописи

Каган Евгений Владимирович

**ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ АРБИТРАЖНЫМИ СУДАМИ
ДЕЛ ОБ ОСПАРИВАНИИ РЕШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА
О ВЗЫСКАНИИ НЕДОИМКИ**

12.00.15 – Гражданский процесс, арбитражный процесс

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**

Москва 2003



**Диссертация выполнена на кафедре гражданского процесса
Московской государственной юридической академии.**

Научный руководитель:

кандидат юридических наук, доцент Громошина Наталья Андреевна

Официальные оппоненты:

доктор юридических наук, профессор Туманова Лидия Владимировна

кандидат юридических наук Пепеляев Сергей Геннадьевич

Ведущая организация:

Российская академия правосудия

Защита состоится "29" мая 2003 года в 16-00 на заседании Диссертационного совета Д. 212.123.03 по присуждению ученой степени доктора юридических наук при Московской государственной юридической академии по адресу: 123995, г. Москва, ул. Садовая Кудринская, д.9.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московской государственной юридической академии.

Автореферат разослан " ____ " _____ 2003 года.

Ученый секретарь

Диссертационного совета

доктор юридических наук, профессор



И.В.Ершова

2003-А
12197

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

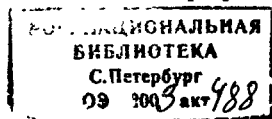
Актуальность темы исследования. В России с 1992 года формировалась новая отрасль права, регулирующая порядок уплаты налогов. Одновременно с развитием и усложнением налогового права увеличивалось количество, сложность и многообразие налоговых споров. В связи с этим особую важность приобрел вопрос о надлежащем судебном рассмотрении налоговых споров.

Такое рассмотрение должно, очевидно, соответствовать конституционным принципам состязательности, независимости суда, равноправия сторон. Однако вопрос о том, как эти принципы реализуются применительно к налоговым спорам, является дискуссионным. Ни в теории арбитражного процессуального права, ни в судебной практике не достигнуто единое понимание того, в частности, в каких пределах суд рассматривает иск налогоплательщика, что является основанием и предметом такого иска, как формируется предмет доказывания, как распределяются обязанности по доказыванию, какие доказательства допустимы в налоговых спорах и т.д.

Особенное место в судебной практике занимают дела об оспаривании решения налогового органа, принимаемого по результатам выездной налоговой проверки. В этом решении фиксируется недоплата налогоплательщиком налога (недоимка), поэтому названные дела составляют существенную часть налоговых споров.

В связи с этим, представляется актуальной попытка последовательного и непротиворечивого рассмотрения дискуссионных вопросов судопроизводства по делам об оспаривании итогового решения (налогового органа) с учетом принятия АПК 2002 года и той судебной практики, которая сложилась к этому моменту.

Отсутствие единства по основным процессуальным вопросам рассмотрения дел об оспаривании итогового решения налогового органа требует анализа особенностей производства по этим делам, поэтому особую актуальность приобретает исследование таких особенностей и разрешения



проблем, с ними связанных. Тем более важно, что эти проблемы впервые рассматриваются с учетом норм АПК 2002 года.

Предметом исследования является российское налоговое и арбитражное процессуальное законодательство и практика его применения при рассмотрении требований о признании недействительными решений налоговых органов, принимаемых в результате проведения выездной налоговой проверки, предметом которых является взыскание недоимки по налогу (далее - итоговое решение).

Цель исследования состоит в том, чтобы выявить процессуальные особенности производства по делам о признании недействительными итоговых решений.

Достижение цели исследования связывается с решением следующих задач:
исследование правовой природы итогового решения;

определение основания и предмета требования об оспаривании итогового решения;

выяснение предмета доказывания и распределения обязанностей по доказыванию в делах об оспаривании итогового решения;

выявление основных принципов толкования норм права судом и восполнения пробелов в праве при рассмотрении дел об оспаривании итогового решения;

внесение предложений по совершенствованию законодательства.

Теоретическую основу исследования образуют работы С.Н.Абрамова, М.Г.Авдюкова, С.С.Алексеева, Ж.-Л. Бержеля, А.Т.Боннера, Е.В.Васьковского, Ж.Веделя, А.П.Вершинина, М.А.Викут, В.М.Гордона, Р.Е.Гукасяна, М.А.Гурвича, А.А.Добровольского, И.М.Зайцева, Н.Б.Зейдера, С.А.Ивановой, М.В.Карасевой, А.Ф.Клейнмана, К.И.Комиссарова, С.В.Курылева, В.В.Лазарева, Л.Ф.Лесницкой, К.Малышева, М.Н.Марченко, В.С.Нерсисянца, Г.Л.Осокиной, С.Г.Пепеляева, Г.В.Петровой, Ю.А.Поповой, В.К.Пучинского, И.М.Пятилетова, И.В.Решетниковой, Л.П.Смышляева, В.Ф.Тараненко, М.К.Треушниковой, Л.В.Тумановой, И.Я.Фойницкого, Н.А.Чечиной,

Д.М.Чечота, М.С.Шакарян, В.М.Шерстюка, Я.Л.Штутина, К.С.Юдельсона, М.Т.Яблочкова и других правоведов. Учтены также работы М.И.Горлачевой, Э.Н.Нагорной, А.А.Остроумова, Ю.М.Савченко, И.В.Цветкова и других специалистов, исследовавших процессуальные особенности рассмотрения дел об оспаривании актов налоговых органов.

Эмпирической основой исследования послужило действующее российское законодательство, судебные постановления Конституционного суда, Высшего арбитражного суда, Федерального суда Московского, Северо-Западного и других округов, решений Арбитражного суда г.Москвы, Московской области, Томской области, Краснодарского края и др.

Методологическую основу исследования составили такие общенаучные методы познания как диалектический, нормативный, исторический, системный. Использовались автором и частно-научные методы познания: логический, сравнительно-правовой, статистический и др.

Научная новизна исследования заключается в том, что впервые с учетом норм АПК 2002 года проведен анализ основных процессуальных институтов применительно к рассмотрению требований о признании недействительным итогового решения.

В ходе исследования получены следующие результаты, выносимые на защиту:

1. Требование о признании недействительным итогового решения рассматривается в арбитражном суде по правилам об оспаривании ненормативного правового акта (а не решения или действия).

2. В основание требования включаются конкретные юридические факты, влекущие неправомерность вывода о недоимке, а не «факт незаконности итогового решения» и не «факт его издания» (как часто считается).

3. Суд обязан рассмотреть дело в пределах основания и предмета требования. Суд не вправе прекратить производство по делу при заявлении требования налогоплательщиком, уже оспаривавшим ранее то же итоговое

решение, если предшествующее требование было подано по иному основанию или иному предмету.

4. Налоговый орган вправе ссылаться только на те факты, которые указаны в итоговом решении.

Суд не должен включать в предмет доказывания факты с целью проверки заявителя на наличие у него недоимки, поскольку итоговое решение надлежит признавать недействительным даже при наличии недоимки у заявителя, если при принятии итогового решения допускались нарушения процедуры либо имели место фактические или правовые ошибки.

5. В деле об оспаривании итогового решения бремя доказывания условий применения льгот, вычетов и иных норм, позволяющих налогоплательщику исчислять налоговую базу в меньшем размере либо уплачивать налог в меньшем размере (или вообще его не уплачивать), может возлагаться только на заявителя, несмотря на нормы АПК о возложении бремени доказывания на государственный орган.

6. Заявитель вправе ссылаться в суде на доказательства независимо от того, представлял ли заявитель эти доказательства налоговому органу в ходе выездной налоговой проверки.

Налоговый орган обязан приводить только те доказательства, на которые имеется ссылка в итоговом решении. Иные доказательства не должны признаваться допустимыми.

7. Суд вправе применять аналогию материального закона при разрешении споров о признании итогового решения недействительным, кроме случаев, когда налоговым законодательством не установлен существенный элемент налога (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период и т.п.).

С учетом изложенных выводов диссертантом приведены в «Заключении» предложения по совершенствованию арбитражно-процессуального законодательства, а также по изменению содержащихся в Налоговом кодексе норм процессуального характера.

Научное значение исследования. Вопросы, затронутые автором, могут послужить предметом для последующих научных исследований. Выводы теоретического характера могут быть использованы как основа для дальнейшего исследования проблем производства по делам, возникающим из публичных правоотношений, разработки новых подходов к вопросам рассмотрения споров о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов.

Практическое значение исследования. Выводы и предложения автора по внесению изменений в законодательство могут быть использованы при подготовке изменений в АПК и в Налоговый кодекс, а также при подготовке высшими судебными органами разъяснений по применению налогового законодательства.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена на кафедре гражданского процесса МПЮА, где рецензировалась и обсуждалась. Проблемы, поставленные в диссертации, предложения по совершенствованию законодательства нашли отражение в опубликованных автором работах.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, состоящих из девяти параграфов, заключения и списка использованной литературы.

II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертации, ее научная и практическая значимость, указывается предмет, ставится цель и формулируются вытекающие из нее задачи исследования, определяется теоретическая, методологическая и эмпирическая основа работы, излагаются положения, выносимые на защиту.

Глава первая – «Возбуждение дела об оспаривании итогового решения» – состоит из трех параграфов.

В первом параграфе – «К вопросу о правовой природе дел об оспаривании ненормативных правовых актов» рассматривается, прежде всего, вопрос о правилах, установленных гл. 24 АПК для рассмотрения дел об оспаривании ненормативных правовых актов. По мнению автора, анализ предусмотренных в АПК особенностей рассмотрения таких дел не свидетельствует о принципиальном изменении позиции законодателя по сравнению с АПК 1995 года.

Напротив, несмотря на отказ от терминов, характерных для искового производства («иск», «исковое заявление» и т.п.), и ряд исключений из принципа состязательности и диспозитивности, существо процесса осталось прежним – исковым, спорным. Об этом говорит, прежде всего, тот факт, что законодатель не отказался от термина «спор» в отношении рассматриваемой категории дел, следовательно, при рассмотрении дел т.н. «административного судопроизводства» арбитражный суд разрешает спор так же, как он разрешает его и в делах искового производства. Более того, дела об оспаривании ненормативных актов не только рассматриваются по общим правилам искового производства, но сторонам дано право заключать мировое соглашение и соглашение об обстоятельствах (ст.190 АПК), у суда нет права выходить за пределы доводов заявления (это следует из сравнения ч.5 ст.194 и ст.200 АПК), предмет доказывания определяется по общим правилам искового производства (ч.2 ст.65 АПК, поскольку иное в гл.24 АПК не предусмотрено) и т.д. Поэтому

далее в работе диссертант исходит из искового, по существу, порядка рассмотрения дел об оспаривании итогового решения. В частности, автор полагает равнозначными понятия «требование» и «иск».

Во втором параграфе – «Право на обращение в арбитражный суд с заявлением об оспаривании итогового решения» – рассмотрены предпосылки права на обращение в суд. Несмотря на невозможность отказа в принятии заявления, суд, как и по АПК 1995 года, обязан при отсутствии ряда обстоятельств прекратить производство по делу вместо принятия решения по существу спора. Рассмотрена процессуальная правоспособность граждан и организаций по делам об оспаривании итогового решения. В отношении права прокурора оспаривать ненормативный правовой акт излагается позиция о необходимости предусмотреть такое право прокурора лишь при нарушении публичного, но не частного интереса. Рассмотрена и правовая природа трехмесячного срока на подачу заявления об оспаривании ненормативного акта. Автор полагает, что этот срок является процессуальным, а не материальным, и его соблюдение относится к специальным предпосылкам права на обращение в суд.

При изложении вопроса о подведомственности диссертант предпринял попытку определить применяемые АПК термины: «акты», «действия», «решения» и в результате пришел к выводу, что **ненормативный акт** государственного органа – это (1) изданный этим органом документ, (2) имеющий резолютивную часть, которая (3) содержит конкретные выводы о правах и/или обязанностях частного лица. Последние два условия являются, соответственно, формой и содержанием понятия «властного предписания».

В отличие от ненормативного акта, **решение** – это документ хотя и с наличием властного предписания, но **не содержащий конкретных выводов** относительно прав и/или обязанностей конкретного лица. Это разного рода решения о совершении каких-либо действий, как-то: решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика, постановление в адрес казначейства о возврате переплаты налогоплательщику и т.п.

Действие государственного органа – любое иное проявление его деятельности, как связанное с изданием документа (извещение, разъяснение и т.п.), так и не связанное, как-то: запись в лицевом счете, списание денег со счета, изъятие имущества, проведение инвентаризации и т.д.

По мнению автора, итоговое решение имеет все три критерия ненормативного правового акта. Во-первых, итоговое решение издано налоговым органом. Во-вторых, (хотя и с оговорками) итоговое решение содержит резолютивную часть в отношении недоимки¹. Что же касается конкретных выводов о правах и обязанностях налогоплательщика, то никакой новой обязанности в части вывода о недоимке итоговое решение не устанавливает, поскольку **обязанность по уплате налога возникает до и независимо от итогового решения**. Однако конкретный вывод об обязанности налогоплательщика имеет место, поскольку итоговое решение *официально удостоверяет (признает) факт наличия у налогоплательщика налоговой обязанности*. Следовательно, оспаривание итогового решения подведомственно арбитражному суду как дело об оспаривании ненормативного правового акта (а не решения) налогового органа.

Диссертант рассмотрел также вопрос о критериях существования итогового решения. При наличии ряда дефектов формы итоговое решение надлежит считать юридически отсутствующим независимо от решения суда, то. е. «ничтожным». Такими дефектами являются: отсутствие (1) подписи руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, (2) резолютивной части или (3) выводов о недоимке. Кроме того, к таким дефектам относится отсутствие (4) наименования налогового органа, (5) фамилии и должности лица, подписавшего итоговое решение, (6) указания на дату принятия акта, (7) указания, кому адресован акт. Диссертант полагает, что при наличии какого-либо из таких дефектов суд должен прекращать производство по делу со ссылкой на п.1 ч.1 ст.150 АПК.

¹ Наличие резолютивной части в итоговом решении в части наложения штрафа очевидно, однако это далеко не очевидно в части недоимки.

Этот вывод следует из того, что решение суда о признании итогового решения недействительным является **преобразовательным**. Несмотря на свое наименование («решение о *признании* недействительным»), решение суда **прекращает юридическую силу** итогового решения, а не *удостоверяет (признает)* какое-либо правоотношение (подобно тому, как решение суда прекращает действие оспоримой сделки). В результате, при отсутствии у документа юридической силы ненормативного правового акта суд уже не сможет прекратить его юридическую силу, а значит, принятие судом решения по существу спора станет невозможным. Законодательством не предусмотрено рассмотрение в судах споров о признании не соответствующим закону не действующего акта (то есть, спора о «признании» в общепринятом смысле). Поэтому суд, обнаружив отсутствие юридической силы у документа, оспариваемого в качестве итогового решения, должен прекратить производство по делу.

Тот же вывод и по тем же основаниям сделан и в отношении требования об оспаривании итогового решения, отмененного вышестоящим налоговым органом к моменту вынесения судом решения.

В третьем параграфе – «Порядок обращения в арбитражный суд с заявлением об оспаривании итогового решения» – автором рассмотрены условия предъявления заявителем требования об оспаривании итогового решения.

Во-первых, рассмотрен вопрос о том, какие именно права или законные интересы должны быть указаны в таком заявлении. По мнению диссертанта, какого-либо субъективного права итоговое решение нарушать не может. В частности, конструкция субъективного права налогоплательщика к государству как право *«не уплачивать безвозмездно никаких денежных средств, помимо законно установленных налогов»* юридического смысла не имеет, поскольку сводится к *праву на законные действия государства*, что, в свою очередь, приводит к тавтологии: *«незаконное решение нарушает право требовать от государства издания законных решений»*. В то же время издание итогового

решения является официальным признанием того, что имущество налогоплательщика (в определенной части) подлежит передаче государству. В результате, автор пришел к заключению, что итоговым решением (в случае его незаконности) **нарушается законный интерес заявителя на сохранение своего имущества (собственности) от неправомерного изъятия** (ст.35 Конституции РФ).

Во-вторых, автор затронул вопрос о возможности указания в заявлении конкретных оспариваемых положений итогового решения. Хотя в ст.199 АПК предусмотрена обязанность лишь обозначить оспариваемый акт как таковой (указать его реквизиты), диссертант, с учетом ч.4 ст.200 АПК, пришел к выводу о том, что в заявлении могут быть приведены и конкретные оспариваемые положения акта. Поэтому заявитель вправе указать в заявлении об оспаривании итогового решения те конкретные выводы, с которыми он не согласен. В этом случае суд не должен рассматривать иные положения итогового решения.

Далее анализируется понятие предмета требования о признании итогового решения недействительным, исходя из того представления, что предмет преобразовательного иска считается *то, преобразование чего является целью иска*. Поэтому, если целью требования является признание недействительным итогового решения (или его отдельных положений), **предметом требования следует признать само итоговое решение (его положения)**. Из такого определения предмета требования об оспаривании итогового решения, следует, в частности, что **суд в ходе процесса должен проверить наличие оснований для аннулирования итогового решения, а не наличие у налогоплательщика обязанности по уплате налога**. Налоговое правоотношение (то есть, *обязанность заявителя по уплате налога*) не является предметом требования.

Одновременно автор касается конкретного обозначения предмета требования, исходя из того, что конкретные правовые последствия принятия итогового решения определяются «властным предписанием» налогового органа. Это властное предписание оформляется путем указания в резолютивной части сумм недоимок, признанных за налогоплательщиком. Следовательно, суд

в ходе рассмотрения дела должен рассмотреть правомерность сделанных налоговым органом выводов о недоимке. Соответственно, для обозначения предмета требования заявитель должен указать оспариваемые им выводы о недоимке, приведенные в резолютивной части итогового решения.

В-третьих, в заявлении необходимо указать закон и нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, противоречит оспариваемый акт. При исследовании этой нормы диссертант пришел к выводу, что заявитель должен указывать не реквизиты закона, но конкретные нормы этого закона, например, конкретные нормы НК. Что же касается указания в заявлении фактических обстоятельств, на которых заявитель основывает свои требования, то заявитель вправе указывать эти факты. По убеждению автора, однако, необходимо скорректировать АПК, обязав заявителя указывать конкретные обстоятельства - основание своего требования.

В диссертации подробно рассмотрен вопрос об основании требования. В литературе высказывались различные мнения об основании иска (теперь - требования) о признании ненормативного акта недействительным, как-то: сам оспариваемый акт, факт издания акта, факт противоречия акта закону. Автор понимает под фактическим основанием требования об оспаривании итогового решения юридические факты (конкретные фактические обстоятельства), влекущие несоответствие итогового решения закону, а под правовым основанием - ту норму закона, которой акт не соответствует.

Законность итогового решения означает, во-первых, принятие его в соответствии с требуемой процедурой (в т.ч. с приданием акту надлежащей формы и т.д.). Поэтому в качестве юридических фактов, влекущих незаконность итогового решения, могут быть указаны такие конкретные обстоятельства, как действия (бездействие) налогового органа в ходе процедуры принятия итогового решения, если, по мнению заявителя, такие действия (бездействие) не соответствуют закону (далее - формальные нарушения).

Во-вторых, для принятия законного итогового решения необходимо, чтобы налоговым органом были правильно применены нормы права к тем обстоятельствам, на которых основано итоговое решение. Если, по мнению заявителя, в итоговом решении нормы применены неверно (далее – правовая ошибка), то в основание требования будут положены: (1) факт утверждения о применении нормы, а также (2) тот факт, что оспариваемый вывод о недоимке основан на этом утверждении.

В третьих, налоговый орган должен правильно установить обстоятельства, положенные в основание итогового решения. Если, по мнению заявителя, какое-либо обстоятельство в итоговом решении установлено неверно (далее – фактическая ошибка), то ссылка заявителя на такую ошибку, означает, что в основание требования положено три факта: (1) само спорное обстоятельство, (2) факт утверждения этого обстоятельства в итоговом решении, а также (3) тот факт, что оспариваемые выводы основаны на этом обстоятельстве.

В связи с определением основания требования об оспаривании итогового решения рассмотрен вопрос о том, может ли в основание требования быть положен факт, не упомянутый в итоговом решении, но который должен, по мнению заявителя, учитываться налоговым органом при исчислении недоимки (например, условие для применения льготы, вычета и т.п.). Автор приходит к выводу, что, исходя из действующего законодательства, такие факты могут быть положены в основание требования, однако в НК следует внести изменения, запретив заявителю ссылаться в суде на те факты, которые не отражены в отчетности или в учете и о которых налоговый орган не был извещен до окончания выездной налоговой проверки. С целью учета таких «вновь открывшихся» фактов заявитель вправе подать в налоговый орган исправленную декларацию. Во избежание злоупотреблений в НК необходимо предусмотреть возможность проведения повторной выездной налоговой проверки таких фактов².

² По действующему законодательству такая проверка невозможна в силу запрета на проведение повторных проверок (ст.87 НК).

В диссертации отмечается, что любой из приведенных фактов основания требования является не доказательственным, а **юридическим фактом** (или входит в юридический состав), влекущим незаконность итогового решения в силу норм НК (подп.9 п.1 ст.31, подп.1 п.1 ст.32, п.1 ст.33 НК), требующих от налоговых органов соблюдения законодательства, в том числе при издании итогового решения. При отграничении юридического факта от доказательственного автор исходит, в том числе, из того тезиса, что одно доказательство может быть заменено на другое, но юридический факт незаменим (С.В.Курылев).

Диссертант иллюстрирует различные фактические и правовые ошибки, допускаемые в итоговом решении, примерами из судебной практики. При этом для удобства анализа судебной практики (основываясь на обобщенной структуре налоговой нормы) фактические ошибки подразделены на ошибки при утверждении (1) о наличии объекта налогообложения, (2) об отсутствии факта, составляющего условие для применения льготы, вычета или иной тому подобной нормы, (3) о величине числового показателя (рыночной стоимости товара и т.п.), (4) о расчете налоговой базы или налога, а также (5) ошибку, выразившуюся в игнорировании (неучете) юридически значимого факта. Правовые ошибки подразделены на (1) ошибки в правовой квалификации (когда налоговый орган неправильно соотнес установленное в итоговом решении обстоятельство с юридическим фактом, предусмотренным в гипотезе налоговой нормы) и (2) ошибки в толковании нормы (когда норма избрана правильно, но неверно понята).

Исходя из предложенной трактовки основания требования, сделан вывод о принципиальной возможности предъявления нескольких нетождественных требований (о признании итогового решения недействительным) с одним и тем же предметом, но с различными основаниями. Например, одно требование может быть подано на основании незаконной повторности проверки, а другое требование (об оспаривании тех же положений итогового решения) – на

основании правовой ошибки, положенной налоговым органом в основание вывода о недоимке.

В диссертации отмечается, что в случае указания в заявлении лишь закона, которому, по мнению заявителя, противоречит оспариваемое итоговое решение, в фактическое основание войдут все те утверждения налогового органа (о факте и о праве), которые связаны с применением налоговым органом этого закона.

Глава 2 - «Особенности судебного разбирательства и доказывания по делам об оспаривании итогового решения» - состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе - «Особенности судебного разбирательства по делам об оспаривании итогового решения» - автором рассмотрены особенности разбирательства, предусмотренные АПК, в том числе, сокращенный срок рассмотрения дела, возможность признать явку представителя налогового органа в судебное заседание обязательной.

Для судебного разбирательства является важным вопрос о том, вправе ли суд выйти за пределы основания и предмета требования. Анализируя нормы гл.24 АПК, диссертант приходит к выводу о том, что **суд обязан рассмотреть дело в пределах основания и предмета требования.** Этот вывод следует из того, что дела об оспаривании ненормативных актов рассматриваются по общим правилам искового производства с особенностями, установленными в гл.24 АПК, в то время как эта глава не предусматривает каких-либо особенностей в отношении пределов рассмотрения требования. Кроме того, из сравнения ст.200 АПК с ч.5 ст.194 и ч.7 ст.210 АПК следует, что исключения из правил искового производства (в том числе, в отношении пределов рассмотрения дела) законодатель выражает прямо. Более того, согласно части 2 ст.65 АПК, которая распространяется и на дела из публичных правоотношений, суд определяет предмет доказывания «на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле», следовательно, суд должен основываться на содержании заявления, если заявитель указал те конкретные обстоятельства, которые являются основанием его требования.

Исследуя вопрос о **распорядительных действиях** сторон в деле об оспаривании итогового решения, автор приходит к выводу, что заявитель вправе отказаться от требования. Налоговый орган вправе признать требование, если считает его правомерным. Что касается мирового соглашения, то, формально, в силу ст.190 АПК, по спору между налогоплательщиком и налоговым органом может быть заключено мировое соглашение (п.2 ст.139 АПК), поскольку никакое иное - в том числе, налоговое - законодательство запрета не предусматривает. Однако диссертант пришел к заключению, что мировое соглашение не может быть заключено, за исключением лишь того случая, когда стороны распорядились своими процессуальными полномочиями, а не материальными правами. Например, если заявитель откажется от оспаривания итогового решения с условием, что налоговый орган согласится на уплату недоимки в рассрочку, то стороны, заключая такое мировое соглашение, тем самым нарушат своими действиями императивные нормы материального (налогового) права, не предоставляющего налоговому органу права на предоставление отсрочек по налогу.

Во втором параграфе — «Предмет доказывания по делам об оспаривании итогового решения» - диссертант анализирует предмет доказывания по делу об оспаривании итогового решения. При этом он исходит из того, что предмет доказывания включает факты основания требования и факты основания возражений налогового органа, за исключением тех фактов, которые не подлежат доказыванию.

В предмет доказывания включаются, прежде всего, утверждаемые в итоговом решении факты, на ложность которых ссылается заявитель, а также те факты (положенные в основание требования), которые неправомерно, по мнению заявителя, не были учтены в итоговом решении. При ссылке на формальные нарушения в предмет доказывания включаются факты неправомерных действий (бездействия), допущенных в ходе процедуры принятия итогового решения. Что касается факта наличия тех или иных утверждений в итоговом решении и факта их связи с выводами о недоимке, то

их доказывание тривиально, поскольку доказательством является здесь документ, оформляющий итоговое решение.

Предмет доказывания, по общему правилу, может расширяться за счет фактов основания возражений ответчика (т.н. материально-правовые возражения). Однако диссертант пришел к выводу, что налоговый орган лишь в очень редких случаях (когда в основание требования положены факты формальных нарушений) может расширить предмет доказывания. В тех случаях, когда заявитель ссылается на ошибку в итоговом решении, никаких дополнительных фактов в качестве возражений налоговый орган привести не сможет. Напротив, налоговый орган должен непременно *доказывать истинность оспариваемого заявителем факта*, поскольку иное означало бы *признание ошибки* в итоговом решении, и, следовательно, - необоснованность (незаконность) итогового решения. Даже тогда, когда заявитель ссылается на факты, не учтенные в итоговом решении, налоговый орган не должен ссылаться на факты, не указанные в итоговом решении, поскольку это означало бы, по существу, *изменение итогового решения* в ходе судебного рассмотрения, что неправомерно. Таким образом, **налоговый орган не вправе ссылаться на факты, не указанные в итоговом решении.**

Помимо фактов основания требования и возражений против требования в предмет доказывания входят и те факты, на которые стороны не ссылались, но которые ставит на обсуждение суд по своей инициативе, основываясь на применимой норме закона. Задача суда (по формированию предмета доказывания) в арбитражном процессе сводится к тому, чтобы ввести в процесс те юридические факты, на которые заявитель ошибочно не сослался (и исключить факты, не имеющие юридического значения).

В диссертации подробно анализируется практика судов в части расширения ими предмета доказывания. Например, в судебной практике имеется тенденция дополнять предмет доказывания (и, тем самым, уточнять основание требования) теми фактами, из которых следует не столько неправомерность акта налогового органа, но действительное отсутствие

недоимки. Поэтому вместо проверки законности итогового решения, суд начинает проверять самого заявителя, подменяя, тем самым, налоговый орган. Диссертант соглашается с позицией В.М.Шерстюка, что суд не должен ставить на рассмотрение факты, по ошибке не выясненные государственным органом, а при неправильном определении государственным органом предмета доказывания ненормативный акт признается недействительным.

Автор пришел к выводу, что в большинстве случаев расширения судом предмета доказывания такое расширение не было правомерным. Суд не должен расширять предмет доказывания (предлагать уточнить основание требования), кроме тех случаев, когда (1) заявитель вообще не укажет фактических оснований в заявлении либо (2) сошлется на наличие фактов, проигнорированных в итоговом решении (условий применения нормы о льготе, вычете и т.п.), однако укажет в заявлении не все факты, определенные гипотезой соответствующей нормы. Даже одно указание заявителя на неправомерность того или иного утверждения в итоговом решении означает, что заявитель сослался на наличие ошибки при издании акта. Такая ошибка является *юридическим фактом, влекущим недействительность акта*, а значит, «уточнять основание», добавляя иные, дополнительные факты в предмет доказывания суду не требуется.

Таким образом, предмет доказывания по делам об оспаривании итогового решения в подавляющем большинстве случаев формируется за счет фактов основания требования. Однако не все юридические факты, положенные в основание требования, входят в предмет доказывания.

Диссертант рассмотрел особенности применения института преюдиции при рассмотрении рассматриваемой категории дел. В частности, распространенным случаем применения преюдиции является преюдиция в отношении вопроса о соответствии итогового решения закону (далее - преюдиция законности) в ситуации, когда ранее с налогоплательщика был взыскан штраф на основании того же итогового решения. Диссертант пришел к выводу, что **преюдиция законности итогового решения применяться не**

должна, поскольку «законность выводов налогового органа о наличии недоимки у налогоплательщика» относится не к фактам реальной действительности (обстоятельствам), которые могут доказываться или освобождаться от доказывания (ч.2 ст.69 АПК), а результатом применения права к фактам (правовой оценкой). В то же время АПК не придает такого рода мотивам судебного решения преюдициальной силы. Автор при этом исходит из того положения, что правила преюдиции являются не предметом теоретических построений, а формируются законодателем (М.А.Гурвич).

В третьем параграфе – «Распределение обязанностей по доказыванию» – анализируется бремя доказывания при рассмотрении требования о признании итогового решения недействительным. В отношении актов государственных органов закон предусматривает возложение бремени доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия акта, на сам этот орган (ч.3 ст.189 АПК). В диссертации анализируется применение этой нормы.

Сделан вывод о том, что доказывание благоприятных для налогоплательщика фактов (условий применения норм о льготах, вычетах и т.п.), вопреки буквальному смыслу закона, может быть возложено только на самого заявителя. Этот вывод обусловлен самой природой доказывания в такого рода делах. Исключением является ситуация, при которой в итоговом решении налоговый орган указал факт, наличие которого препятствует применению льготы. Например, налоговый орган не просто отрицает в итоговом решении наличие всех условий для применения нулевой ставки по НДС, но и утверждает, что товар был реализован в РФ (этот факт сам по себе препятствует применению нулевой ставки). В этом случае в итоговом решении указан положительный факт – «реализация товара в РФ», который должен доказать налоговый орган в силу общего правила ч.3 ст.189 АПК. При этом суд не должен включать в предмет доказывания иные условия применения нулевой ставки.

Далее в диссертации подробно анализируется подход судов к разрешению проблем распределения обязанностей по доказыванию. Автор пришел к

выводу, что суды в целом подходят к распределению бремени доказывания следующим образом: налоговый орган доказывает факты, порождающие обязанность по уплате налога (факты, отнесенные к объекту налогообложения), размер налоговой базы, сумму недоимки, а налогоплательщик - факты, при наличии которых налоговая база вообще не могла формироваться (наличие условий для применения льгот, освобождений, вычетов и т.п.) и факты, прекращающие обязанность по уплате налога, как-то: факт уплаты налога и т.п.). Позиция судов, перекладывающих бремя доказывания условий для применения льгот, вычетов и т.п. фактов не может быть случайной. Она свидетельствует о несостоятельности положения, согласно которому бремя доказывания должно во всех случаях лежать на налоговом органе.

В четвертом параграфе – «Виды доказательств, их допустимость в делах об оспаривании итогового решения» – рассматриваются те виды доказательств, которые используются в большинстве споров о признании недействительным итогового решения. Исследуется, в частности, вопрос о доказательственной силе специфической разновидности письменного доказательства – бухгалтерской записи, анализируется вопрос о допустимости доказательств совершения хозяйственных операций, если эти доказательства не выражены в первичных учетных документах.

Диссертантом рассмотрен вопрос о допустимости тех доказательств, которые налогоплательщик мог представить налоговому органу в ходе проверки, но не представил, сделан вывод, что **ограничение налогоплательщика только теми доказательствами, которые он представлял (или должен был представить) налоговому органу, неправомерно**, поскольку НК устанавливает не обязанность, но право налогоплательщика передать налоговому органу документы, подтверждающие обоснованность возражений налогоплательщика. Такое ограничение неверно и потому, что рассмотрение доказательств в ходе налоговой проверки не обеспечено гарантиями, свойственными судебному процессу. Кроме того, для налогового органа и суда одни и те же доказательства могут иметь различное

значение, учитывая, что в отличие от суда налоговый орган обязан руководствоваться внутренними актами МНС (п.2 ст.4 НК).

Иначе должен решаться вопрос о допустимости доказательств для налогового органа. В частности налоговый орган не вправе использовать доказательства, полученные вне процедуры, предусмотренной в НК, поскольку такие доказательства должны считаться полученными с нарушениями федерального закона (ч.3 ст.64 АПК).

В диссертации подробно анализируется вопрос о праве налогового органа приводить доказательства, не упомянутые в акте проверки и в итоговом решении. Сделан вывод о том, что на все необходимые налоговому органу доказательства должны быть даны ссылки в акте проверки, поскольку в противном случае налогоплательщик не сможет подать свои возражения в отношении тех доказательств налогового органа, которые не вошли в акт, а руководитель налогового органа, соответственно, рассмотреть материалы проверки (ст.101 НК). Более того, при отсутствии в акте ссылок на доказательства налогоплательщик не сможет определить то, какими мотивами руководствовался налоговый орган при установлении того или иного факта.

Важен и вопрос о том, допустимы ли доказательства, указанные в акте проверки, но не указанные в итоговом решении. В диссертации обосновывается, что если в итоговом решении не приведены те или иные нарушения, не указаны факты или доказательства из тех, которые были указаны в акте проверки, то это может означать лишь несогласие с ними руководителя налогового органа. Поэтому содержание итогового решения отражает только те доказательства (факты, выводы и т.п.) из приведенных в акте проверки и в возражениях налогоплательщика, которые признаны достоверными и убедительными руководителем налогового органа. Следовательно, доказательства, указанные в акте проверки, но не попавшие в итоговое решение, нужно рассматривать как отвергнутые налоговым органом, и, следовательно, ссылка на эти доказательства в процессе не допустима.

Глава третья – «Решение суда по делам об оспаривании итогового решения» – состоит из двух параграфов.

В первом параграфе – «Особенности принятия судом решения по делам об оспаривании итогового решения налогового органа» – анализируются особенности принятия решения, предусмотренные в ст. 201 АПК. Диссертант, в частности, рассматривает право суда по своей инициативе обязать налоговый орган вернуть из бюджета неправомерно взысканные на основании признанного недействительным итогового решения денежные средства, анализирует норму ч.6 ст.201 АПК, согласно которой суд может указать на необходимость сообщения суду соответствующим органом об исполнении решения суда.

Во втором параграфе – «Законность и обоснованность решения суда по делу об оспаривании итогового решения» – отмечается, что обоснованность решения достигается, главным образом, в результате применения норм о доказывании. Поскольку вопросы доказывания уже рассматривались во второй главе, автор рассмотрел особенности обеспечения законности решения по делам об оспаривании итогового решения.

Диссертант констатирует, что во многих случаях рассмотрения дел об оспаривании итогового решения суд вынужден мотивировать в решении избранное судом толкование нормы закона. Особую сложность представляет мотивирование судебного решения в ситуации пробела в законодательстве. Автор, проанализировав судебную практику, обнаружил, что пробелы в налоговом праве обычно встречаются в двух ситуациях: когда в законе не определен использованный термин и когда не определена процедура реализация нормы.

По мнению диссертанта, при отсутствии в законе (или иной отрасли права) определения понятия или термина или при наличии различных определений суд должен принимать то определение термина (понятия), которое избрано самим налогоплательщиком, если только такое толкование не является явно неразумным, мотивируя такой выбор, во-первых, наличием пробела в

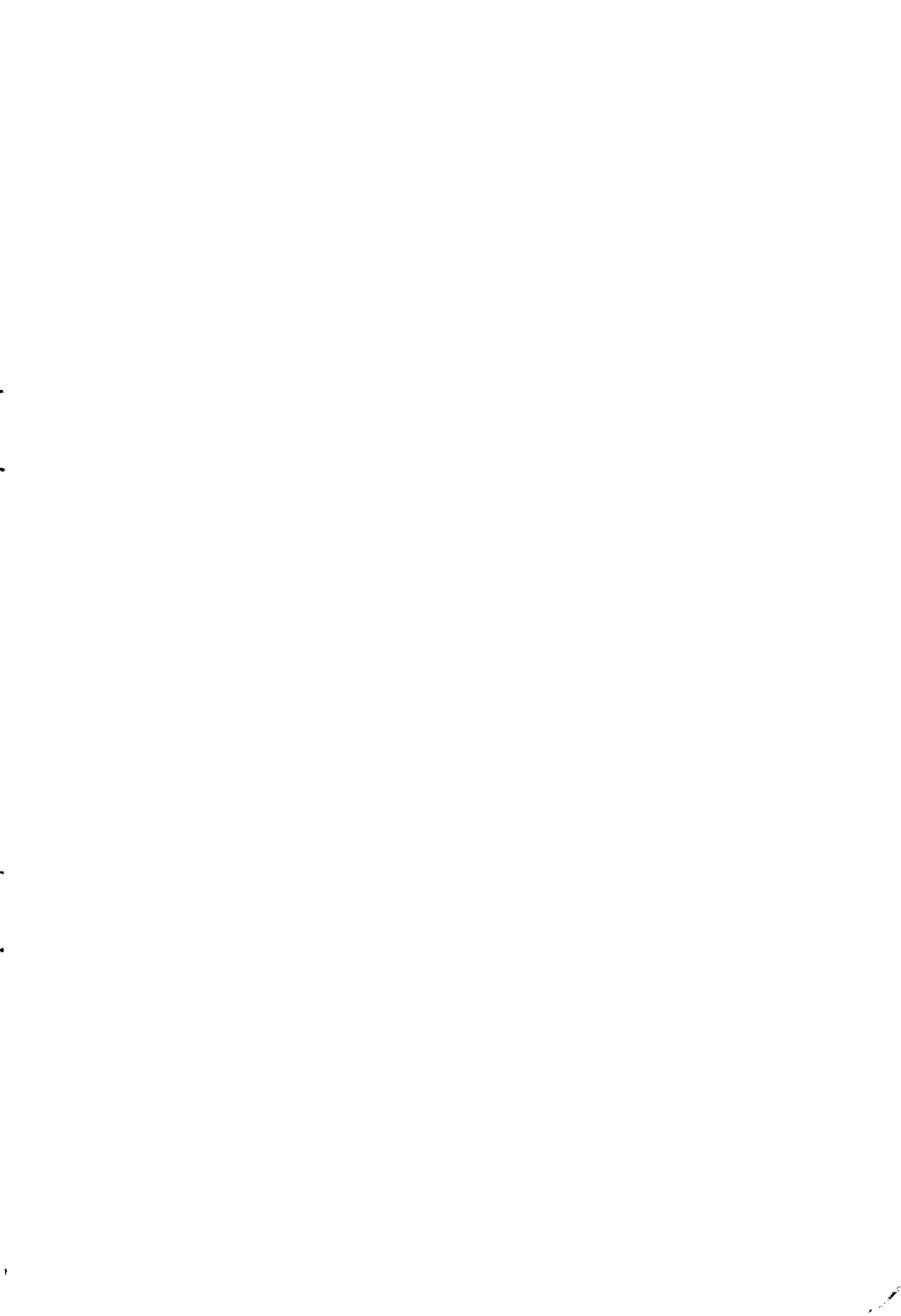
законодательстве и, во-вторых, принципом «толкования в пользу налогоплательщика».

В том случае, если пробел закона вызван отсутствием процедуры реализации нормы, суд вправе сослаться на аналогию налогового закона, если только речь не идет об отсутствии существенного элемента налога (объекта, налоговой базы, ставки, налогового периода и т.п.).

В «Заключениях» излагаются предложения по совершенствованию арбитражного процессуального и налогового законодательства, направленные на повышение эффективности судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. «Обязанности налогоплательщика: нормы законодательства и практика применения» (в соавторстве) // Экономика и жизнь. Московский выпуск. №№ 8,9 1997 г.
2. «Верховный суд РФ решил спор о порядке налогообложения в пользу налогоплательщика» (в соавторстве) // Ваш налоговый адвокат. Налоги и сборы в решениях Верховного суда. Вып.1(7). 1999.
3. «Постановление Конституционного суда – решение судебного органа или закон» (в соавторстве) // Хозяйство и право, № 8, 1999.
4. «Бремя доказывания при обжаловании решений налоговых органов о взыскании недоимок» // Тезисы межвузовской конференции аспирантов и студентов «Социально-правовые направления развития собственности в России», опубли. в сб. докладов и научных сообщений. М., 2002.



Издательство ООО "МАКС Пресс".

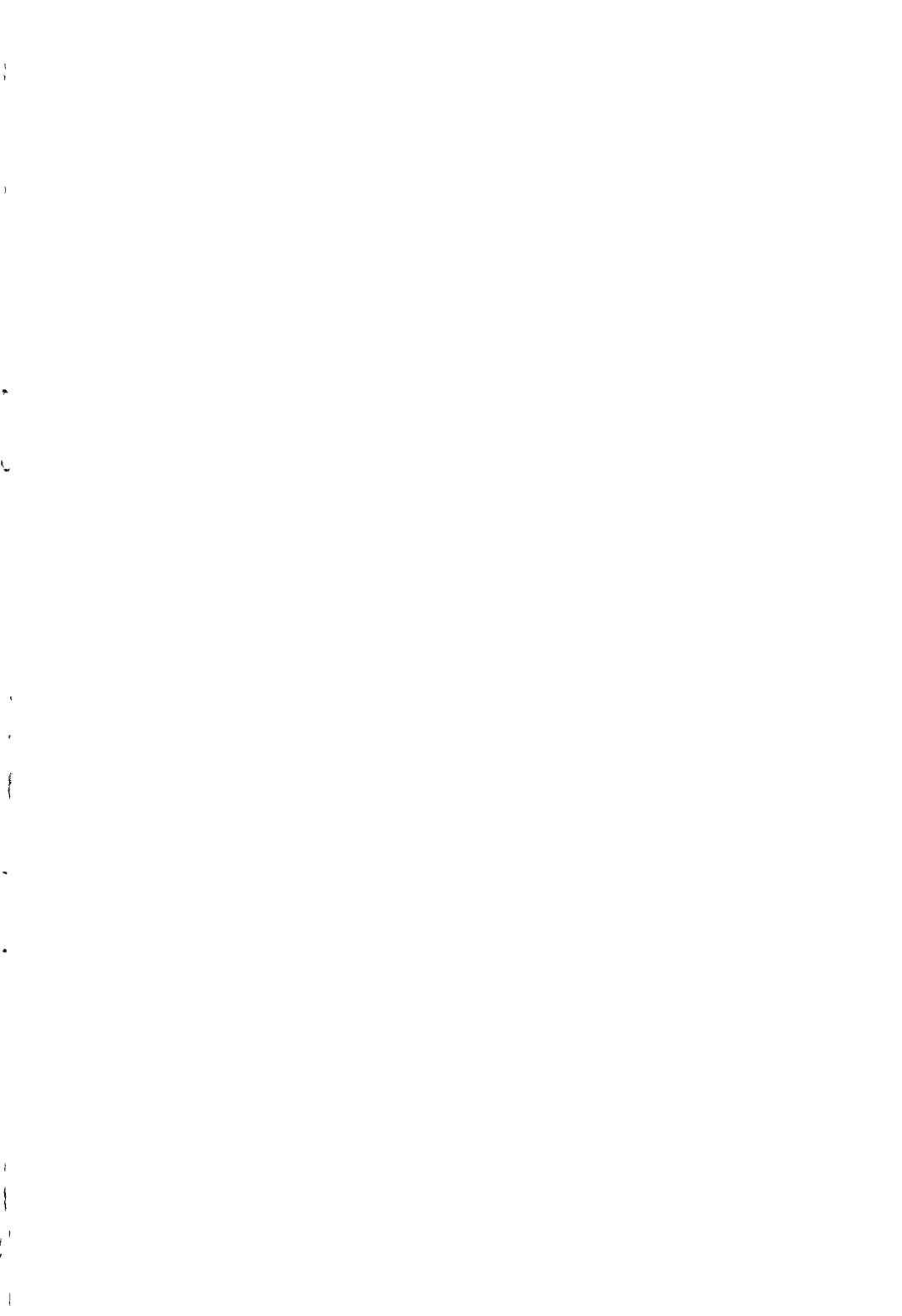
Лицензия ИД № 00510 от 01.12.99 г.

Подписано к печати 22.04.2003 г.

Формат 60x90 1/16. Усл.печ.л. 1,5. Тираж 130 экз. Заказ 97.

Тел. 939-3890, 928-2227, 928-1042. Факс 939-3891.

119899, Москва, Воробьевы горы, МГУ.



2003-A

12197

2197