



005053322

На правах рукописи

Толкачев Дмитрий Дмитриевич

**Проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений в  
арбитражном процессе**

Специальность: 12.00.15 – гражданский процесс; арбитражный процесс

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

11 ОКТ 2012

Москва - 2012

Работа выполнена в Московском государственном университете имени  
М.В. Ломоносова (юридический факультет)

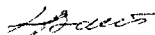
- Научный руководитель: доктор юридических наук  
**Кудрявцева Елена Васильевна**
- Официальные оппоненты: **Никитин Сергей Васильевич**  
доктор юридических наук, профессор  
Российская академия правосудия,  
зав. кафедрой гражданского,  
арбитражного и административного  
процессуального права
- Олегов Максим Дмитриевич**  
кандидат юридических наук, доцент  
Московская государственная  
юридическая академия  
имени О.Е. Кутафина,  
доцент кафедры гражданского процесса
- Ведущая организация: Национальный исследовательский  
университет «Высшая школа экономики»

Защита состоится «31» октября 2012 г. в 15 часов 00 минут  
на заседании диссертационного совета Д 501.001.99 при Московском  
государственном университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991,  
ГСП-1, Москва, Ленинские горы, 1-ый корпус гуманитарных факультетов,  
юридический факультет, аудитория 826.

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной  
библиотеки Московского государственного университета имени  
М.В. Ломоносова по адресу: Ломоносовский проспект, 27, Фундаментальная  
библиотека, сектор А, 8 этаж, комната 812.

Автореферат разослан «28» сентября 2012 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



В.А. Чибисов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

### Актуальность темы диссертационного исследования

Современное общество с рыночной экономикой невозможно представить без регулирования отношений, связанных с взиманием налогов, которые являются основой существования государства. С экономическим развитием налоговые отношения последовательно усложняются, в особенности в части, касающейся субъектов коммерческой деятельности. Это в частности отражается в следующем: происходят постоянные изменения в материальном налоговом законодательстве, направленные на урегулирование новых или изменившихся экономических отношений; налогоплательщиками разрабатываются и обновляются способы оптимизации налоговой нагрузки в рамках действующего законодательства; усложняются и появляются новые формы работы налоговых органов, в том числе при досудебной процедуре разрешения налоговых споров.

В рамках каждого из этих процессов, которые активно протекают в России в настоящее время, ключевую роль играет механизм судебной защиты. В связи с обновлением материального законодательства, что нередко порождает юридические коллизии, необходимо обеспечить такое правоприменение, которое бы позволило гарантировать защиту прав отдельных лиц и одновременно соблюсти интересы общества в целом. Это касается и вопроса налоговой оптимизации – существует запрос на поиск границы между оптимизацией налогового бремени в рамках закона и налоговыми правонарушениями. Наконец, в современных условиях крайне важным становится обеспечение должного механизма судебного контроля над действиями и решениями налоговых органов.

В свете важности судебной защиты существенное значение для современного этапа развития налоговых правоотношений приобретают и вопросы доказывания в делах из налоговых правоотношений.

Развитие практики применения налогового законодательства и арбитражного процессуального законодательства в спорах из налоговых

правоотношений привело к усилению значения правовых позиций судов как при разрешении отдельных дел, так и при формировании единообразного подхода судов к применению законодательства.

Современные проблемы доказывания в делах из налоговых правоотношений связаны с усилением воздействия судебной практики на рассмотрение отдельных дел. Указанное воздействие усиливают правовые позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) и Конституционного Суда Российской Федерации (далее – Конституционный Суд РФ), сформулированные ими в последнее время.

Российская правоприменительная практика пошла по пути универсализации правовых позиций, выработанных в рамках рассмотрения дел, вытекающих из налоговых правоотношений. Это привело к возникновению своеобразных теоретико-практических подходов к разрешению судами налоговых споров, направленных против злоупотребления правом в налоговых правоотношениях (так называемых судебных доктрин). Раскрытие путей, характера, объема воздействия судебных доктрин на доказывание важно как для формирования, развития и упорядочивания правоприменительной практики, так и для модернизации учения о доказывании и доказательствах в гражданском судопроизводстве.

Указанные обстоятельства позволяют на современном этапе развития теории арбитражного процесса, практики применения судами арбитражного процессуального и налогового законодательства рассматривать проблемы доказывания в налоговых спорах как актуальные, что и предопределило выбор темы данного диссертационного исследования.

**Предметом диссертационного исследования** выступают современные проблемы доказывания в делах из налоговых правоотношений, связанные с влиянием судебных доктрин на доказывание.

**Цель и задачи исследования.** Основная цель диссертационного исследования тесно связана с его предметом и заключается в раскрытии и всестороннем анализе проблем доказывания в спорах из налоговых

правоотношений, а также современной практики применения арбитражными судами арбитражного процессуального законодательства с учетом положений, выработанных судебными органами в делах из налоговых правоотношений. В частности, в раскрытии механизмов влияния процесса доказывания на формирование судебных доктрин в делах, вытекающих из налоговых правоотношений, а также определение возможных путей решения проблем, связанных с разрешением налоговых споров при применении судами положений, выработанных на основе судебных доктрин.

Указанная цель определила необходимость решения следующих задач:

- определения понятия и содержания доказывания при рассмотрении споров из налоговых правоотношений;
- выявления особенностей доказывания по делам, возникающим из налоговых правоотношений;
- формулирования понятия правовой позиции и судебной доктрины;
- установления и изучения механизма влияния доказывания по делам из налоговых правоотношений на развитие судебных доктрин;
- определения особенностей доказывания в налоговых спорах, способствующих развитию судебных доктрин;
- изучения проблемных аспектов воздействия существующих судебных доктрин на определение предмета доказывания, распределение обязанностей по доказыванию и оценку доказательств в налоговых спорах;
- формулирования способов упорядочивания судебной практики и решения проблем, связанных с влиянием судебных доктрин на доказывание.

Методологическую основу исследования составили общенаучные методы (анализ, синтез, обобщение и аналогия) и методы частнонаучного познания (формально-логический, формально-юридический, историко-правовой, сравнительно-правовой, статистический, системный и комплексный анализ).

## **Степень научной разработанности темы и теоретическая основа исследования.**

Теоретической базой исследования послужили научные труды в области теории права, арбитражного процессуального права, налогового права, относящиеся к рассматриваемой теме.

Проблемы доказывания разрабатывались и разрабатываются такими отечественными исследователями-процессуалистами, как О.В. Баулин, А.Т. Боннер, Л.А. Ванеева, А.Ф. Клейнман, С.В. Курылев, В.В. Молчанов, И.В. Решетникова, Т.В. Сахнова, М.К. Треушников, М.А. Фокина, К.С. Юдельсон и др. Среди ученых, занимающихся проблемами судебной практики как источника права, необходимо отметить С.М. Амосова, А.Т. Боннера, Е.А. Борисову, В.М. Жуйкова, А.А. Остроумова.

Кроме того, вопросы рассмотрения дел из налоговых правоотношений и судебных доктрин разрабатываются Н.Л. Бартунаевой, Э.Н. Нагорной, С.Г. Пепеляевым, С.В. Савсерисом, К.А. Сасовым, Е.В. Тарибо, Д.М. Щекиным.

За последние несколько лет можно наблюдать появление работ, посвященных доказыванию по делам из налоговых правоотношений. Среди них следует отметить работы Э.Н. Нагорной «Бремя доказывания в налоговых спорах» (2006 г.) и «Налоговые споры: оценка доказательств в суде» (2009 г.), Н.Л. Бартунаевой «Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности» (2007 г.), О.Р. Михайловой «Защита интересов налогоплательщика в арбитражном суде» (2007 г.), К.А. Сасова «Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению» (2008 г.), И.С. Иванова «Институт вины в налоговом праве: теория и практика» (2009 г.).

Вместе с тем в рамках отечественной науки арбитражного процессуального права отсутствуют исследования, которые разрабатывали бы тему взаимодействия судебной практики с доказыванием в налоговых

спорах. Большинство исследований либо носит сугубо прикладной характер и сосредоточено на положениях отдельных судебных решений (прежде всего, Конституционного Суда РФ и ВАС РФ), либо, наоборот – не уделяет должного внимания проблемам доказывания, возникающим при рассмотрении арбитражными судами налоговых споров с учетом судебной практики или при применении судебных доктрин.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в том, что проведенный анализ проблем доказывания по делам из налоговых правоотношений с точки зрения взаимодействия доказывания, судебной практики и судебных доктрин позволил выявить наиболее существенные, концептуальные положения и тенденции развития доказывания по делам из налоговых правоотношений, связанные с развитием судебных доктрин.

Проведенное исследование позволило сформулировать и обосновать следующие **основные положения и выводы, выносимые на защиту**:

1. Современные проблемы доказывания по делам из налоговых правоотношений связаны с интеллектуальной стороной доказывания, понимаемого в качестве логико-практической деятельности суда, сторон и других лиц, участвующих в деле, и проистекают из применения судами правовых позиций, выработанных судебной практикой.

2. Правовая позиция суда (в частности, относительно разрешения налогового спора) представляет собой выраженный в мотивировочной части судебного акта итог осмысления арбитражным судом результатов доказывания и применения норм права.

3. Правовые позиции судов являются основой судебных доктрин. Судебная доктрина в контексте налоговых споров трактуется как направленный против злоупотребления правом теоретико-практический подход к разрешению судами дел из налоговых правоотношений, основанный на осмыслении и обобщении правовых позиций судов в отношении налоговых споров. В практическом плане судебная доктрина предлагает специальные инструменты, используемые в процессе

доказывания, и конкретные стандартизированные подходы к разрешению дел из налоговых правоотношений.

4. Основными факторами, способствующими влиянию судебных доктрин на доказывание по налоговым спорам, являются: наличие досудебного порядка рассмотрения налоговых споров; наличие пробелов и изменчивость материального налогового права; правовые позиции арбитражных судов кассационной, надзорной инстанции; стремление к упрощению и унификации процесса доказывания; недостаточное мотивирование судебных актов.

5. Воздействие судебных доктрин на предмет доказывания по спорам из налоговых правоотношений приводит к включению в него обстоятельств, подлежащих доказыванию, не предусмотренных нормами материального налогового права.

6. При рассмотрении дел из налоговых правоотношений фактически изменяются правила распределения бремени доказывания, установленные нормами арбитражного процессуального права для дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий налоговых органов. В частности, на налогоплательщиков смещается бремя доказывания отсутствия противоправности поведения и виновности.

7. Мотивированное решение суда должно отражать все ключевые стороны судебного познания таким образом, чтобы лицо, знакомящееся с судебным решением, могло получить полное представление о ходе доказывания и об основаниях выводов суда. Необходимо также обязать суды обосновывать применение правовой позиции иного арбитражного суда или, наоборот, ее неприменение, когда одна из сторон использовала ее в своей аргументации.

**Практическая значимость результатов диссертационного исследования.**

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в ходе дальнейшего изучения и разработки проблем доказывания по делам из



налоговых правоотношений, применены в научно-практической деятельности, в учебном процессе в рамках курса арбитражного процесса, в процессе подготовки учебных курсов и методических рекомендаций, пособий. Кроме того, результаты исследования могут быть учтены при выработке практических рекомендаций арбитражным судам по применению судебных доктрин при доказывании по делам из налоговых правоотношений.

#### **Апробация результатов исследования.**

Диссертация выполнена на кафедре гражданского процесса юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова. Основные положения и рекомендации диссертационной работы обсуждались на заседаниях кафедры. Главные теоретические положения и выводы были отражены в ряде публикаций, а также озвучены в выступлениях автора на конференциях: Международная научно-практическая конференция «Налоговые споры: опыт России и других стран» (г. Москва, 12-13 ноября 2007 г.), Третьи Всероссийские Державинские чтения, секция: «Проблемы предпринимательского, гражданского и арбитражного процессуального права» (г. Москва, 14–15 декабря 2007 г.), научной конференции «Актуальные проблемы права в XXI веке», секция «Судебные и внесудебные способы разрешения гражданских и торговых споров в России и за рубежом», памяти профессора В.К. Пучинского (г. Москва, 2 декабря 2011).

**Структура диссертации** обусловлена целью, задачами и предметом исследования и включает введение, две главы, объединяющие семь параграфов, заключение и библиографию.

### **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обосновывается актуальность темы исследования, определяются его цель и задачи, дается характеристика степени научной разработанности темы исследования, его теоретической и методологической

основ, указывается на теоретическую и практическую значимость работы, а также формулируются основные положения, выносимые на защиту.

**Первая глава «Доказывание по делам из налоговых правоотношений и влияние судебных доктрин»** состоит из четырех параграфов, объединяющих, согласно цели и задачам диссертационного исследования, теоретические и нормативные аспекты темы.

Первый параграф **«Понятие и содержание судебного доказывания»** посвящен обобщению основных дискуссионных вопросов, связанных с понятием и содержанием судебного доказывания, и закрепляет положения, формирующие основу для дальнейшего исследования проблем доказывания в арбитражном процессе применительно к спорам из налоговых правоотношений.

Отмечая, что теория доказывания является одной из разработанных и дискуссионных, в то же время продолжающих развиваться сфер исследования в правовой науке, указывается на дискуссионность и самого понятия «доказывание», и его соотношения с познанием.

В теории гражданского процесса можно выделить два основных подхода к понятию судебного доказывания. В обобщенном виде доказывание понимается как способ познания фактических обстоятельств (и предстает, таким образом, явлением многогранным, связанным с необходимостью установления объективной истины), либо как деятельность сторон по убеждению суда в своей правоте (что напрямую может быть связано с состязательностью процесса). Выбор того или иного подхода заставляет исследователей далее двигаться в его рамках при решении вопросов о роли суда и целях доказывания, объеме и элементах доказывания.

В отечественной процессуальной науке определение понятия доказывания было сформулировано во второй половине XIX – начале XX века. Исторически первой точкой зрения на доказывание можно считать подход, при котором доказывание представляется как деятельность сторон по убеждению суда в своей правоте. Данную точку зрения, доминировавшую в

дореволюционной науке гражданского процессуального права, впоследствии разделяли и некоторые советские специалисты, в частности Л.А. Ванеева, М.А. Гурвич и А.Ф. Клейнман.

Подход к доказыванию исключительно как к прерогативе сторон утверждается и некоторыми современными авторами, в частности, С.М. Амосовым, Г.Л. Осокиной, С.Ф. Афанасьевым, а также Е.А. Наховой. Современные исследователи, поддерживающие этот подход к пониманию доказывания, приходят к необходимости разделения логического и процессуального доказывания, а также к признанию того, что суд также осуществляет доказывание, по крайней мере в тот момент, когда им мотивируется судебный акт.

Второй подход к пониманию доказывания основан на включении суда в этот процесс. Этот подход, выраженный К.С. Юдельсоном, был в дальнейшем поддержан и развит другими исследователями. Так, по мнению М.К. Треушникова «судебное доказывание есть логико-практическая деятельность лиц, участвующих в деле, а также в определенной мере и суда, направленная на достижение верного знания о фактических обстоятельствах возникновения, изменения и прекращения правоотношений, осуществляемая в процессуальной форме путем утверждения лиц, участвующих в деле, о фактах, имеющих правовое значение, указания на доказательства, представления их суду, оказания судом содействия лицам, участвующим в деле, в собирании доказательств, исследования доказательств и оценки».

Анализируя исторически сложившиеся и развивающиеся подходы к определению доказывания и его соотношения с познанием, автор присоединяется к позиции М.К. Треушникова как наиболее отвечающей реальной деятельности суда, при этом отмечается, что указанный подход к доказыванию обнаруживает некоторые сложности, связанные, прежде всего, с необходимостью удерживать процесс доказывания в рамках правового регулирования и с обозначением роли суда в таком доказывании.

Мнения, существующие в науке относительно выделения элементов содержания процесса доказывания, как представляется, можно разделить на два подхода, выбрав в качестве критерия включение или невключение оценки доказательств в процесс доказывания.

Представители первого подхода к процессу доказывания включают оценку доказательств в качестве центрального элемента. М.К. Треушников также поддерживает мнение, что оценка доказательств одновременно пронизывает все другие элементы доказывания, одновременно «завершает весь процесс судебного познания фактических обстоятельств дела» и имеет внутреннюю (логическую) и внешнюю (правовую) стороны. Представители второго подхода не относят оценку доказательств к элементам судебного познания. Отмечается, что оценка доказательств является самостоятельной процессуальной категорией вне границ процессуального доказывания. Из рассмотренных подходов к пониманию элементов содержания процесса доказывания наиболее правильным представляется тот, что включает оценку доказательств в качестве неотделимого элемента процесса доказывания.

Во втором параграфе **«Особенности доказывания по делам, возникающим из налоговых правоотношений»** устанавливаются категории дел, причисляемые к делам из налоговых правоотношений, а также определяются особенности доказывания по таким делам.

Обращается внимание на то, что арбитражные суды могут применять нормы налогового права в различных видах производства – в исковом, в производстве по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений, при рассмотрении дел о несостоятельности. На основе структуры АПК РФ, а также официальных данных статистики ВАС РФ устанавливается, что под делами, возникающими из налоговых правоотношений, или под налоговыми спорами можно понимать дела о взыскании обязательных платежей и санкций и об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, то есть те дела, где имеет место спор о применении налогового права.

Отмечая особенности указанных дел, необходимо отметить, что и взысканию обязательных платежей и санкций, и принятию налоговым органом оспариваемого ненормативного акта предшествует специфическое административное по своему характеру производство. Суд и стороны в разбирательствах из налоговых правоотношений в большинстве случаев имеют дело с непосредственным результатом такого производства – вынесенным решением налогового органа. В этом решении излагается как позиция налогового органа с указанием на определенные доказательства, с оценкой этих доказательств, так и позиция налогоплательщика, который также в рамках налогового процесса мог представлять дополнительные доказательства, по-своему оценивать представленные налоговым органом доказательства.

Утверждается, что работа с выводами административного органа не является для суда упрощенной задачей. Об этом свидетельствуют, в частности, положения ч.1 ст.189 АПК РФ. Кроме того, на практике при рассмотрении указанной категории споров в арбитражных судах стороны излагают дополнительные аргументы и приводят дополнительные доказательства. Суд, таким образом, работает с двумя категориями сведений о фактах с различной степенью их оценки и известности сторонам. Формально все они должны заново оцениваться судом.

Кроме того, арбитражному суду необходимо оценивать как законность, так и обоснованность принятого решения (ч. 4,5 ст. 200 АПК РФ). Это означает необходимость проверки соблюдения установленной процедуры наряду с оценкой того, какие доказательства представлены, правильной ли была оценка этих доказательств налоговым органом в процессе досудебного производства, соответствуют ли выводы налогового органа представленным доказательствам и примененным нормам материального права. Таким образом, судебное доказывание по делам из налоговых правоотношений нельзя рассматривать в отрыве от производства по налоговому правонарушению и доказывания, проведенного в рамках такого производства,

поскольку суд не может и не должен полностью абстрагироваться от досудебных стадий спора.

Свои особенности есть у дел, возникающих из налоговых правоотношений, и в отношении определения предмета доказывания. В современной науке различаются подходы к объему фактов, составляющих предмет доказывания, – вся совокупность имеющих значение для дела обстоятельств или только материально-правовые факты. Присоединяясь к позиции В.В. Молчанова о том, что предмет доказывания – это материально-правовые факты, подтверждающие обоснованность требований и возражений сторон и имеющие значение для правильного рассмотрения и разрешения дела, автор указывает на важность для налоговых споров ряда иных фактов.

Характерной особенностью налоговых споров является то обстоятельство, что основные элементы предмета доказывания по налоговым спорам, например, наличие объекта налогообложения, зачастую невозможно установить без установления ряда других фактов, наличие которых, тем не менее, не предусматривается нормой материального налогового права.

Также необходимо отметить, что разрешение налоговых споров, в силу специфики норм налогового права, невозможно без обращения к тем положениям, которые выработаны судебной практикой. Такое понимание, особенно когда речь идет об определении предмета доказывания, несомненно, ставит вопрос о месте судебной практики в системе источников права в российской правовой системе. Несмотря на существующие дискуссии, судебная практика приобретает все большее значение при определении предмета доказывания по конкретному спору. Суды все чаще ориентируются на обстоятельства, которые устанавливались по аналогичным налоговым спорам, а также выводы, сделанные при проверке решений вышестоящими судами.

Вопрос о распределении обязанностей по доказыванию в налоговых спорах, как и в иных делах, возникающих из публичных правоотношений, решен на уровне АПК РФ. Несмотря на это, обычно налогоплательщику

недостаточно утверждения о нарушении его прав со ссылкой на конкретные нормы права. Указанные особенности распределения обязанностей по доказыванию связаны с тем, что согласно налоговому законодательству, ряд показателей определяется налогоплательщиком самостоятельно, поэтому при возникновении спора бремя доказывания возлагается на него же.

Кроме того, обращается внимание на то, что хотя по смыслу АПК РФ налогоплательщик считается более слабой стороной, его положение может выравниваться за счет того, что он чаще всего обладает большим набором фактов, чем налоговый орган, и возможностью их интерпретации.

**Третий параграф «Судебные доктрины»** посвящен раскрытию теоретических основ рассматриваемой в работе проблематики доказывания по делам из налоговых правоотношений, связанной с влиянием положений, выработанных судебной практикой. На основании зарубежного и отечественного опыта исследования влияния судебной практики на решения судов по делам из налоговых правоотношений в работе дается определение судебной доктрины в российском правовом контексте, а также рассматривается соотношение понятия судебной доктрины с правовыми позициями судов и судебной практикой.

Термин «судебная доктрина» является заимствованием из английского языка – «judicial doctrine». Несмотря на привнесенный характер понятия, его употребление в последнее время становится все более и более распространенным. Современными исследователями судебная доктрина определяется, и как изобретенный американскими юристами «принцип, лежащий в основе выводов, принятых в судебной практике» (Е.В. Тарибо, Л.А. Тхабисимова), и как комплекс правовых позиций (прецедентов), имеющих единую основу, цель, понятийный аппарат и внутреннюю структуру (С.В. Овсянников). При этом в работе показывается, что судебная доктрина не является специфическим порождением правовой и судебной систем США, и что для стран континентальной правовой системы (Германия,

Франция) также характерно большое значение судебной практики при разрешении налоговых споров.

В основе судебных доктрин лежат правовые позиции судов и судебная практика в целом. В работе ставится вопрос о соотношении данных понятий и их влиянии друг на друга. Понятие «судебная практика» можно обнаружить в Конституции Российской Федерации (ст. 126, 127), в соответствующих федеральных и федеральных конституционных законах, однако понятие это законодательно не определено и мало изучено.

Существуют различные определения судебной практики. Под судебной практикой понимают и акты, выносимые различными судебными инстанциями при рассмотрении конкретных дел, и совокупность судебных актов, образующихся в процессе правоприменения, в которых выражается сходная правовая позиция, и разъясняющие постановления высших судебных органов.

Указанные определения не могут дать полноценного ответа на вопрос, что же такое «судебная практика» по решению конкретной категории дел (даже отдельных вопросов в рамках категории дел) и как механически собранную судебную практику могут обобщать ВАС РФ и федеральные арбитражные суды округов, при том, что такое обобщение предполагает в себе наличие некоторого единого элемента в каждом отдельном правоприменительном акте.

Таким необходимым элементом является правовая позиция каждого суда. Правовая позиция, выражающая определенный подход к разрешению конкретного дела в однородной группе дел, и подлежит обобщению высшими судами, а не сами решения. Таким образом, правовая позиция не тождественна судебной практике, а составляет ее непосредственную основу.

Правовая позиция суда является закономерным порождением требований законности, обоснованности и мотивированности решения. Правовая позиция порождается доказыванием как логико-практической деятельностью, а также мотивированием применения результатов



доказывания и соответствующих норм материального и процессуального права. Таким образом, предлагается определить правовую позицию как итог осмысления результатов доказывания и норм права, подлежащих применению, выражающийся в мотивировании принятого решения – то есть отношение суда к спорному правоотношению и тому, как данный спор должен быть разрешен.

Хотя правовая позиция возникает у суда по каждому конкретному делу, она может быть универсализирована и стать источником для обобщения судебной практики.

Через логическую сторону доказывания в работе обосновывается связь и влияние правовых позиций в спорах из налоговых правоотношений на возникновение и развитие судебных доктрин, а также обосновываются следующие признаки судебной доктрины в Российской Федерации.

(i) Судебные доктрины основаны на теоретических установках и авторитете ВАС РФ и Конституционного Суда РФ и их многократном применении арбитражными судами. (ii) Такие теоретические подходы находят воплощение в комплексе правовых позиций, объединенных единой целью, своим понятийным аппаратом и внутренней структурой. (ii) В практическом смысле судебная доктрина представляет собой подход к разрешению налоговых споров, предлагая судам стандарт решения, а также практические «инструменты» в сфере доказывания с целью противодействия злоупотреблению правом. (iv) Характерной особенностью судебных доктрин является распространение их действия за рамки рассмотрения судами дел из налоговых правоотношений. Их положения учитываются и активно применяются налоговыми органами и налогоплательщиками.

Анализ судебной практики и работ, посвященных судебным доктринам, как в России, так и за рубежом позволяет выделить такие современные судебные доктрины как доктрина «недобросовестности», сформированная как «теория» об отношении налогоплательщика к получению фактических налоговых преимуществ при формальном

соблюдении закона, доктрина «необоснованной налоговой выгоды», которая ориентирована на доказывание объективных, а не субъективных факторов в деятельности налогоплательщика, а также доктрина «деловой цели», доктрина «должной осмотрительности».

**В четвертом параграфе «Влияние судебных доктрин на доказывание»** раскрываются причины распространения судебных доктрин и способы их влияния на доказывание при рассмотрении дел из налоговых правоотношений, а также теоретические вопросы, связанные с применением правовых позиций.

Правовая позиция является определенным связующим звеном, позволяющим осуществлять обобщение судебной практики. Формулируя свои выводы, на основании знания, полученного при доказывании, мотивируя решение, арбитражный суд может либо не принимать во внимание правовые позиции коллег, а выработать собственную, либо воспользоваться предложенной логикой при разрешении дела (например, правовой позицией вышестоящего суда).

Необходимо признать, что правовые позиции высших судебных инстанций становятся обязательными для нижестоящих судов. При этом законодатель не имел в виду обязательности правовых позиций в решениях высших судов по конкретным делам (это справедливо, с оговорками, лишь для рассмотрения дел по новым обстоятельствам (п. 5 ч. 3 ст. 311 АПК РФ)). Высшие суды сами впоследствии фактически ввели и последовательно оформили обязательность своих правовых позиций по конкретным делам, причем ВАС РФ сделал это относительно недавно.

Несомненно, положительным эффектом от определенной обязательности правовых позиций высших судов стоит считать упорядочивание судебной практики (т.е. правовых позиций нижестоящих судов) по конкретным делам, что привносит определенность и стабильность отношений. Однако с обязательностью правовых позиций связаны и серьезные проблемы.

Одна из проблем лежит в плоскости нерешенности вопроса о месте правовых позиций судов в системе права и их соотношении друг с другом, что порождает вопросы об обратной силе правовых позиций, их иерархии. Вторую базовую проблему применения арбитражными судами правовых позиций можно обозначить как «правосознательную». Установление жестких образцов применения права не решает проблему законности решений нижестоящих судов, поскольку судьи психологически снимают с себя ответственность за самостоятельное надлежащее толкование права. Также существует проблема с адекватным восприятием и толкованием правовой позиции нижестоящими судами, необходимо не допускать произвольного толкования правовых позиций.

В работе выделяются факторы, способствующие ориентации суда на применение судебной доктрины непосредственно в процессе доказывания и мотивирования судебного решения. Такими факторами являются (i) наличие пробелов в налоговом законодательстве, (ii) существенная судебная нагрузка, (iii) «эффект проверки» (выражающийся в данном случае в ориентации вышестоящими судами на применение судебных доктрин), (iv) фактическая обязательность правовых позиций вышестоящих судов, (v) стремление к упрощению и унификации в процессе доказывания, (vi) отступление от требования должного мотивирования, как судебных актов, так и выводов, сделанных в рамках доказывания. При этом надо отметить, что само по себе наличие или отсутствие того или иного фактора может не играть существенной роли, и в большинстве своем они должны рассматриваться в совокупности.

Одним из наиболее эффективных средств против «механизации» доказывания может стать усиление роли мотивирования. Между тем усиление роли мотивирования потребует от суда дополнительных интеллектуальных усилий, четкого формулирования своей позиции в отношении отдельных доказательств и всей их совокупности, в отношении позиций сторон, и, кроме того, правовых позиций вышестоящих судов.

В главе второй «Проблемные аспекты воздействия судебных доктрин на доказывание», разделенной на три параграфа, подробно рассматриваются выявленные проблемы, связанные с воздействием судебной практики и судебных доктрин на определение предмета доказывания, распределение бремени доказывания и оценку доказательств в спорах из налоговых правоотношений.

В первом параграфе «Влияние судебных доктрин на предмет доказывания по налоговым спорам» рассматриваются вопросы, связанные с формированием предмета доказывания и влиянием на него судебных доктрин.

На основе рассмотрения этапов становления доктрины недобросовестности дается описание способа влияния судебных доктрин на формирование предмета доказывания по налоговым спорам. В соответствии с позицией Конституционного Суда РФ судам при решении вопроса о том, был ли уплачен налог, надлежало не только удостовериться в формальном соблюдении налогоплательщиком сроков и порядка уплаты налога, но и проверить, не имело ли место со стороны налогоплательщика злоупотребление своими правами и конституционными гарантиями.

Данная логика была поддержана и развита ВАС РФ в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»<sup>1</sup>, которое посвящено определению фактических обстоятельств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, подлежащих доказыванию, а также оценке доказательств.

Применение судебных доктрин приводит к включению в предмет доказывания фактов, не предусмотренных нормой права. При этом самой судебной системой формируются «правила обращения» с новыми фактами, привнесенными доктринами, тем самым происходит корректировка судебных доктрин с конечной целью достижения максимального уровня

---

<sup>1</sup> Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

единообразия их применения. Желаемым результатом такого воздействия, должно являться недопущение ситуаций, когда формалистический, буквальный подход к толкованию закона дает возможность налогоплательщикам получать определенные преимущества.

Несмотря на попытки урегулировать процесс произвольного расширения судами предмета доказывания по налоговым спорам, основным фактом, на установлении которого продолжают настаивать налоговые органы, является недобросовестность налогоплательщика. При этом суды принимают во внимание различный и ничем не ограниченный ряд фактов, свидетельствующих о подобном отношении налогоплательщика к совершаемым им действиям.

С учетом рассмотренного выше, возникает вопрос о том, каким образом можно на практике использовать рассмотренное расширение предмета доказывания по налоговым спорам при защите прав налогоплательщика. Предлагается с помощью судебной практики добиваться использования налоговым органом инструментов, предоставленных ему действующим налоговым законодательством. Задача же судебной власти в сложившейся ситуации – требовать от налоговых органов доказательств связи между их выводами о характере деятельности налогоплательщика и приводимыми ими аргументами.

ВАС РФ посредством разъясняющих постановлений делает попытки регулировать вопросы, связанные с определением предмета доказывания. Однако такие попытки регулирования внутри судебной системы не основаны на положениях налогового законодательства, а остаются в рамках интерпретации все тех же судебных доктрин. Несмотря на негативные процессы, в своей практике ВАС РФ все больше обращает внимание судов на необходимость правовой квалификации действий налогоплательщиков и использование уже имеющихся средств, позволяющих произвести перерасчет налоговых обязательств налогоплательщика без применения судебных доктрин. В настоящее время такой подход представляет собой разумный путь,

способный упорядочить судебную практику с точки зрения расширения предмета доказывания по налоговым спорам.

Во втором параграфе «Судебные доктрины и распределение обязанностей по доказыванию» рассматривается влияние судебных доктрин на распределение обязанностей по доказыванию и связанные с этим проблемы.

Отмечается, что одним из главных итогов воздействия судебных доктрин является введение в практику новой презумпции – презумпции добросовестности налогоплательщика. Появление презумпции добросовестности было вызвано не только укоренением в правоприменительной практике судебных доктрин. Она была введена вследствие недостаточности предусмотренных АПК правил распределения обязанностей по доказыванию при применении налоговыми органами аргументов о недобросовестности налогоплательщиков.

При этом презумпция добросовестности толкуется судами одновременно как опровержимое предположение об отсутствии злоупотребления налогоплательщиком своими правами, как опровержимое предположение об отсутствии намерения налогоплательщика использовать третьих лиц для злоупотреблений, либо как опровержимое предположение об экономической оправданности действий налогоплательщика, имеющих своим результатом получение налоговой выгоды.

Ни одно из этих толкований не основано на действующем налоговом или арбитражном процессуальном законодательстве и является исключительно результатом воздействия судебных доктрин на процесс доказывания в налоговых спорах. Таким образом, вне поля действия доктрин (а именно – доктрины недобросовестности) это правило распределения обязанностей по доказыванию не работает и не существует, поскольку лишено всякого смысла при отсутствии объекта регулирования – то есть необходимости доказывать или опровергать недобросовестность налогоплательщика. Однако искусственность рассматриваемого явления,

необычность его установления, никак не умаляет его важности и необходимости изучения, поскольку, кроме сущности самого явления, необходимо также установить то, каким образом данная презумпция фактически влияет на обязанности лиц, участвующих в доказывании по налоговым спорам.

Еще одним важным следствием влияния судебных доктрин на распределение бремени доказывания в налоговых спорах является тенденция к освобождению налоговых органов от необходимости доказывать противоправность деяний налогоплательщиков и их виновность при привлечении к ответственности.

Положения судебных доктрин о недобросовестности, отсутствии деловой цели или необоснованной налоговой выгоде стали использоваться налоговыми органами для облегчения бремени доказывания. Налоговые органы оказались не готовы доказывать противоправность и виновность в случаях, когда формально налоговое законодательство соблюдено, однако действия налогоплательщика наносят ущерб фискальным интересам государства вследствие фактической неуплаты налога. Доказывание отсутствия добросовестности оказалось удобным методом, позволяющим не доказывать противоправность и виновность.

Также необходимо отметить возложение на налогоплательщика обязанностей по доказыванию правомерности своих действий через применение доктрины должной осмотрительности при выборе контрагентов, которая основана на определении предпринимательской деятельности, данном в российском гражданском законодательстве. Применение этой доктрины сводится к указанию на ряд обстоятельств (например, неправомерные действия контрагентов), при этом субъективная сторона оставляется как не требующая доказывания. Это позволяет судам вообще обходить вопрос об осведомленности налогоплательщика относительно неправомерных действий его контрагентов, основывая свои решения исключительно на формальных основаниях. Таким образом искажается

заранее заложенное как в налоговом, так и в арбитражном процессуальном законодательстве правило, согласно которому бремя доказывания по налоговым спорам должно лежать на налоговом органе, а не на налогоплательщике.

Здесь также прослеживаются элементы объективного вменения, связанные с тем, что несовершение определенных действий (обязанность по совершению которых при этом не предусмотрена законом) по проверке реальности осуществления контрагентами хозяйственных операций является достаточным основанием для привлечения к налоговой ответственности. В данном случае влияние рассматриваемой судебной доктрины достаточно сильно искажает существо соответствующих норм как в арбитражном процессуальном, так и в налоговом праве.

**Третий параграф «Оценка доказательств и судебные доктрины»** раскрывает проблемы, связанные с оценкой доказательств при применении судами положений, выработанных судебной практикой.

Оценка доказательств является одновременно и центральным звеном всего процесса доказывания, и деятельностью, пронизывающей этот процесс с начала и до конца. В оценке доказательств выделяют правовую и логическую стороны. И если правовая сторона состоит в законодательном установлении цели, принципов оценки, внешнего ее выражения в процессуальных документах, то логическая – в анализе качественных характеристик доказательств, установлении взаимосвязи доказательств и изучении их в совокупности. При этом на оценку доказательств значительное влияние оказывает фактор судебного усмотрения.

Несмотря на то, что возможность усмотрения в рамках судебных доктрин не требует отдельного регулирования, судебные доктрины одновременно стимулируют развитие усмотрения и ограничивают его путем установления определенных рамок в виде введения не закрепленных в законе оценочных понятий. Эти оценочные понятия сами требуют дальнейшего



уточнения, что и составляет основной элемент влияния судебных доктрин непосредственно на оценку доказательств.

Применение оценочных понятий, особенно связанных с добросовестностью, стимулировало развитие судебных доктрин, однако одновременно стало приводить суды к совершенно противоположным выводам при исследовании и оценке схожих обстоятельств. Ответом на это стала попытка упорядочить практику, связанную с оценкой доказательств в рамках судебных доктрин, с помощью правовых позиций ВАС РФ. Тем не менее, одной из нерешенных проблем остается возможность двойного усмотрения суда или «усмотрения по усмотрению», поскольку даже при наличии достаточно четких указаний со стороны ВАС РФ и обширной судебной практики само применение судебных доктрин против уклонения от уплаты налога, а значит, и применение характерных для них оценочных понятий и соответствующих походов к оценке доказательств (включая выделение «ключевых» доказательств) не является для суда обязательным.

При оценке доказательств в рамках судебных доктрин арбитражные суды часто отдают приоритет определенным доказательствам (свидетельским показаниям лиц-учредителей или номинальных генеральных директоров компаний-контрагентов налогоплательщика, привлекаемого к ответственности, а также данным проверок о местонахождении лиц, проводимых органами внутренних дел). Показаний лиц, отрицающих свою причастность к деятельности компаний, полученных налоговым органом или в суде, бывает достаточно для формулирования судом выводов о доказанности совершения налогового правонарушения.

Аналогично, при рассмотрении вопроса о добросовестности налогоплательщика, доказательства факта взаимозависимости налогоплательщика и так называемой «фирмы-однодневки» превалируют над иными и полагаются достаточными для вынесения решения, даже если факт и характер влияния взаимозависимых лиц на существо и условия хозяйственных операций не рассмотрены.

Проблемы принятия судами различных решений на основе одних и тех же доказательств при использовании подходов и оценочных понятий, предлагаемых существующими судебными доктринами, а также выделение отдельных доказательств в качестве базовых, являются, одновременно и преимуществами, и фундаментальными проблемами применения судебных доктрин. Оценочные понятия, введенные доктринами, а не законом, способствуют, скорее, расширению судебного усмотрения, а не его ограничению. В свою очередь, это ведет к определенной дестабилизации судебной практики и оценки судами доказательств даже в рамках применения судебных доктрин.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

1. Толкачев Д.Д. Правовые позиции высших судов и оценка доказательств в налоговых спорах: анализ развития судебной практики // Законодательство. 2012. № 4. С. 66-70 (0,47 п.л.).
2. Толкачев Д.Д. Некоторые практические вопросы, возникающие при применении арбитражными судами правовых позиций высших судебных инстанций в налоговом праве // Вестник Российской правовой академии. М. 2008. № 3. С. 62-69 (0,82 п.л.).
3. Толкачев Д.Д. Основные факторы, влияющие на распространение судебных доктрин, при рассмотрении налоговых споров в арбитражных судах // Актуальные проблемы права в XXI веке: Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. М., РУДН. 2012. С. 431-434 (0,3 п.л.).
4. Толкачев Д.Д. Расширение предмета доказывания в делах по налоговым спорам: влияние судебных доктрин // Налоговые споры: теория и практика. М. 2008. № 10 (58). С. 10-15 (0,59 п.л.).
5. Толкачев Д.Д. Судебные доктрины и процесс доказывания в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам Междунар. науч.-практ. конф. 12-13 ноября 2007 г.,

Москва: Сборник / Сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут. 2008. С. 75-84 (0,55 п.л.).

6. Толкачев Д.Д. Основания для отмены судебных актов, нарушающих публичный интерес, в порядке надзора как инструмент формирования судебной практики по налоговым спорам // Третьи Всероссийские Державинские чтения (Москва, 14–15 декабря 2007 г.) : сб. ст.: в 8 кн. Кн. 6: Проблемы предпринимательского, гражданского и арбитражного процессуального права / отв. Ред. Е.А. Чефранова; ГОУ ВПО РПА Минюста России. М., ГОУ ВПО РПА Минюста России. 2008. С. 77-81 (0,26 п.л.).

**ДЛЯ ЗАМЕТОК**

Отпечатано в типографии ООО "Диалог"  
123056, г. Москва, ул. 2-я Брестская, д. 39, стр. 3,  
ИНН: 7705928320  
Заказ № 2175 от 21.09.12, тираж 120 шт.