

На правах рукописи

Политов Дмитрий Валерьевич

**ДОКАЗЫВАНИЕ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ В АРБИТРАЖНЫХ
СУДАХ: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ
(НА ПРИМЕРЕ СПОРОВ О ПОЛУЧЕНИИ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ)**

Специальность: 12.00.15 - гражданский процесс; арбитражный процесс

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Москва - 2013

Диссертация выполнена в Федеральном государственном научно-исследовательском учреждении «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель: доктор юридических наук, заслуженный юрист Российской Федерации, профессор
Жуйков Виктор Мартенианович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, заслуженный юрист Российской Федерации, профессор
Никитин Сергей Васильевич

кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского процессуального и предпринимательского права Самарского государственного университета
Михайлова Екатерина Владимировна

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская правовая академия Министерства юстиции Российской Федерации»

Защита диссертации состоится 9 декабря 2013 года в 13:00 на заседании диссертационного совета Д 503.001.01 при Федеральном государственном научно-исследовательском учреждении «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» по адресу: ул. Б. Черемушкинская, д. 34, Москва, 117218.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Автореферат разослан _____.

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук

М.А. Цирина

Общая характеристика работы

Актуальность проведенного исследования обуславливается тем, что споры в сфере налогообложения, содержанием которых являются разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом по поводу соблюдения налогоплательщиком требований норм налогового законодательства, за последние годы стали наиболее распространенной и при этом достаточно сложной категорией дел с участием органов государственной власти в структуре арбитражной судебной практики, порождая при этом вопросы о правильности действующего процессуального правового регулирования. Так было не всегда.

Развитие российского законодательства, регулирующего процесс рассмотрения государством налоговых споров, имеет свою историю.

Первый период - середина XIX века по 1918 год - характеризуется становлением процедуры разрешения налоговых споров и выражается в нормативном закреплении процесса защиты прав налогоплательщиков в административном порядке, а также зарождении процедур судебного рассмотрения данной категории дел.

Второй период приходится на 1918 - 1937 годы, в течение которых разрешение налоговых споров было возможно исключительно в административном порядке.

Третий период - с 1937 по 1991 год - характеризуется возникновением возможности для граждан (физических лиц) оспаривать принятые налоговыми органами решения в судебном порядке.

Четвертый период - с 1991 года по настоящее время - отличается закреплением в законе прав граждан и организаций на судебную защиту, эволюцией судебной системы, расширением подведомственности административных дел судам, развитием форм защиты нарушенных прав.

Согласно статистическим данным Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в 2011 году вновь был зафиксирован рост количества налоговых споров. При этом до судебной стадии рассмотрения стали доходить в основном налоговые споры повышенной сложности, среди которых основную массу составляют споры о

необоснованной налоговой выгоде, которые не нашли своего разрешения при использовании досудебного порядка.¹

В связи с тем, что перечень проблем, возникающих при рассмотрении налоговых споров в судах, крайне широк и не может быть системно освещен в рамках одного диссертационного исследования, представляется необходимым установить границы исследования проблемами, возникающими при рассмотрении налоговых споров в арбитражных судах с участием юридических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

При этом особое внимание представляется необходимым уделить налоговым спорам о получении необоснованной налоговой выгоды, как самой распространенной категории дел.

Настоящее исследование, среди прочего, направлено на ранее не проводившееся осмысление процессуальной природы круга конкретных обстоятельств, которые следует включать в предмет доказывания по налоговым спорам о получении необоснованной налоговой выгоды, а также на определение круга обстоятельств, которые не могут быть включены в предмет доказывания, однако подлежат исследованию, как фактические обстоятельства, не образующие, но сопутствующие финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В свете вопросов о составе фактов, входящих в пределы судебного исследования, рассматривается неоправданность формирования однобокого взгляда на роль суда и налоговые отношения в целом, который не учитывает публичный интерес, являющийся не менее значимым в современном обществе, и на необходимость учета которого указал Конституционный суд РФ, а также в своих решениях² обращал внимание Высший Арбитражный Суд РФ.

Проведенное исследование свидетельствует о том, что основная цель правосудия – правильное разрешение спора о налоговой обязанности - может быть достигнута исключительно при условии предоставления арбитражному суду при разрешении налогового спора расширенного перечня полномочий, в связи с тем, что взыскание налога не может рассматриваться иначе как произведенное в соответствии с законом

¹ Справки о рассмотрении арбитражными судами дел размещены на портале ВАС РФ. URL: <http://arbitr.ru/press-centr/news/totals/>

² Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 июля 2004 г. №2860/04 // Консультант Плюс. Судебная практика. ВерсияПроф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2012.

изъятие части имущества, являющееся следствием конституционной публично-правовой обязанности налогоплательщика.

Наиболее отчетливо по проблеме учета судами в процессе доказывания не только частного, но и публичного интереса высказался Конституционный Суд Российской Федерации³ отметив, что субъекты предпринимательской деятельности должны учитывать возможность выхода за рамки собственно частных отношений в сферу публичных (фискальных) интересов, что может являться злоупотреблением предоставленными субъективными правами.

Следует отметить, что, не имея обязательного характера, приведенная позиция все же позволяет глубже понять назревшие к моменту проведения данного исследования процессуальные проблемы правильного распределения бремени доказывания и определить формирующийся во время проведения исследования подход к их решению.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 6 июля 2004 года №2860/04 переложил на налогоплательщика бремя доказывания его добросовестности и исходил из необходимости защиты публичного интереса.

Закономерно, что после высказывания Высшим Арбитражным Судом РФ такой позиции юридическая общественность сделала общий вывод, что арбитражные суды, таким образом, ориентируются высшей инстанцией на максимальный учет интересов бюджета при разрешении налоговых споров⁴, что в полной мере невозможно в рамках действующего процессуального законодательства.

Проведенное исследование освещает поставленные в диссертации вопросы с точки зрения формирующегося в настоящее время в юридическом сообществе понимания должного баланса частного и публичного интересов в налоговых отношениях, через призму которого возможно определить необходимые суду критерии при распределении бремени доказывания и определения круга обстоятельств, подлежащих установлению по делу.

³ URL: <http://www.ksrf.ru/Press-srv/Pages/default.aspx>

⁴ Будылин С.Л. Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика // Современное право. 2008. №5, Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2004 год / Под редакцией А.В.Брызгалова // Налоги и финансовое право. 2005. № 3; Ковалевская Д.Е., Короткова Л.А. «Отстаивание прав и интересов организаций, индивидуальных предпринимателей в судах (часть 1)» Налоговый вестник, 2006. // Консультант Плюс. Судебная практика. ВерсияПроф [Электронный ресурс] / АО «Консультант Плюс». – М., 2012.

Степень научной разработанности темы.

Вопросы доказывания являются в настоящее время предметом рассмотрения многих исследователей, обоснованно считающих, что за последние годы назрела острая необходимость изучения системы доказывания в целом и ее отдельных элементов в частности. Теоретические аспекты и вопросы практики применения норм доказательственного права явились предметом научных исследований таких ученых, как: Н.Л. Баргунаева, Э.Н. Нагорная, Г.Л. Осокина, А.А. Остроумов, Е.В. Каган, Е.И. Цацулина, М.И. Горлачева, А.В. Сидорова, Ю.М. Савченко, С.Г. Пепеляев, М.А. Фокина и др.

В связи с тем, что круг юристов, занимающихся вопросами налогообложения, немногочислен по сравнению с общим количеством исследователей в области арбитражного процесса, специальных исследований по вопросам доказывания по налоговым спорам сравнительно немного.

Настоящее исследование имеет более узкий круг вопросов изучения нежели вышеприведенные, что позволяет не только детализировать и развить существующие научные разработки, но и предложить оригинальный подход к определению обстоятельств, входящих в предмет доказывания по отдельным категориям споров, а также глубже проанализировать существующие проблемы в доказывании по налоговым спорам и определить пути их решения.

Целью диссертационного исследования является предложение новых подходов к разрешению выявленных теоретических и практических проблем в сфере доказывания, возникающих при рассмотрении арбитражными судами дел по спорам о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Для достижения поставленных целей автором были определены следующие **задачи**:

- 1) проанализировать предмет доказывания по налоговым спорам и определить особенности круга обстоятельств, подлежащих доказыванию;
- 2) определить должные полномочия и функции суда, рассматривающего и разрешающего налоговый спор;
- 3) на основе анализа норм налогового законодательства, а также разъяснений Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда

Российской Федерации установить признаки фактов, которые следует включать в предмет доказывания по спорам о получении необоснованной налоговой выгоды с целью их правильного разрешения.

Разрешение проблемных вопросов доказывания по спорам о получении необоснованной налоговой выгоды осуществляется через выявление и исследование перечня фактов и обстоятельств, подлежащих доказыванию, общих подходов к определению обоснованности расходов налогоплательщиков, признаков, характеризующих обоснованные расходы, и исследование их связи с деятельностью налогоплательщика, которую надлежит устанавливать арбитражному суду.

Предметом исследования являются особенности процесса доказывания по налоговым спорам в целом и по спорам о получении необоснованной налоговой выгоды в частности.

Объектом исследования являются: научные труды, законодательство и судебная практика, а также зарубежный опыт нормотворчества и организации процесса разрешения налоговых споров.

Методологической основой диссертационного исследования послужил комплекс общенаучных и специальных методов познания, в том числе общенаучный метод диалектического познания, методы анализа, синтеза, системно-структурный, формально-юридический, сравнительно-правовой, исторический, а также метод изучения и обобщения судебной практики.

Теоретическую основу исследования составили научные труды в области гражданского процессуального права, арбитражного процесса, таких ученых как: С.Н. Абрамов, М.Г. Авдюков, Ш.И. Алибеков, А.Т. Боннер, Л.А. Ванеева, Е.В. Васьковский, М.А. Гурвич, А.Г. Давтян, Г.А. Жилин, В.М. Жуйков, И. Зайцев, Н.Б. Зейдер, А.Б. Зеленцов, О.В. Иванов, А.Ф. Клейнман, С.В. Курылев, Т.А. Лилуашвили, А.А. Лим, К. Мальшев, Е.А. Нефедьев, Р.М. Нигматдинов, М.Д. Олегов, Р.О. Опалев, Ю.К. Осипов, Г.Л. Осокина, И.В. Решетникова, Т.В. Сахнова, Л.П. Смышляев, Н.И. Ткачев, М.К. Треушников, Ф.Н. Фаткуллин, М.А. Фокина, М.С. Шакарян, Я.Л. Штутин, В.Н. Щеглов, К.С. Юдельсон, Т.М. Яблочков.

Особенности налоговых и административно-процедурных отношений в рамках диссертационного исследования анализировались автором на основе работ Ш.И.

Алибекова, Н.Л. Бартунаевой, Н.Ю. Безбородова, Г.В. Бойцовой, Г.М. Бойцовой, А.Т. Боннера, А.Н. Борисова, Б. Брука, А.В. Брызгалина, М.И. Горлачева, В.Н. Гудым, М.Н. Долговой, О.И. Долгополова, Н.В. Дудиной, Т.В. Завьяловой, Д.Б. Занкина, В.М. Зарипова, Е.В. Кагана, Э.Л. Калашниковой, М.В. Карасевой, М.В. Корнаухова, В.А. Красницкого, Т. Крутяковой, А.М. Лессовой, О.П. Михайлова, Э.Н. Нагорной, Д.Б. Орахелашвили, Е.А. Орловской, А.А. Остроумова, С.Г. Пепеляева, Ю.М. Савченко, К.А. Сасова, В.Г. Серина, А.В. Сидоровой, С.Е. Смирных, Е. Тимохиной, И.Н. Токарева, Е.И. Цацулиной, С.Д. Шаталова, Д.М. Щекина, Н.Д. Эриашвили, С.А. Ядрихинского.

Научная новизна диссертационного исследования тесно связана с его актуальностью и методологическими основами.

В рамках настоящего исследования применен и обоснован концептуально новый подход к определению должного соотношения частного и публичного интересов в сфере налогообложения, состоящий в отрицании укоренившегося представления о безусловном примате частного интереса. Новый подход к соотношению частного и публичного интересов позволил по-новому взглянуть на действующее правовое регулирование процессуальной деятельности суда и сторон при разрешении налоговых споров.

Также в настоящем исследовании впервые предпринята попытка определить перечень признаков необоснованности затрат, который позволит арбитражным судам более полно и эффективно определять входящие в предмет доказывания обстоятельства, подлежащие установлению по налоговому спору о получении необоснованной налоговой выгоды.

Проанализированы подходы реализованные в законодательстве других стран к решению выявленных в ходе исследования существующих проблем правового и организационного характера в сфере разрешения налоговых споров, учтена новейшая судебная практика и последние достижения в науке.

В результате проведенного исследования автором были сформулированы выводы, которые имеют теоретическое и практическое значение.

В условленных рамках исследования на защиту выносятся следующие основные положения:

1. Содержанием деятельности арбитражного суда, согласно арбитражному процессуальному законодательству, является защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов как лиц, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, так и прав и законных интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Собираемые государством налоговые платежи впоследствии расходуются на поддержание его экономики (хозяйственной деятельности) и ее развитие.

Существование налоговой системы признается одним из обязательных условий существования государства. Экономическая деятельность государства невозможна без налоговых поступлений.

Интерес государства в налоговых поступлениях обеспечивается нормами налогового законодательства, определяющего объекты налогообложения, а также порядок и сроки исчисления и уплаты налогов.

В свою очередь уплата налогов государству влечет уменьшение имущества налогоплательщиков, без которого невозможна экономическая деятельность налогоплательщиков как хозяйствующих субъектов.

Следовательно, существование переданного на рассмотрение суда налогового спора предполагает утверждаемое сторонами спора нарушение как частного интереса налогоплательщика, так и публичного интереса государства.

В отличие от налогоплательщика налоговый орган имеет возможность в одностороннем порядке обеспечить соблюдение публичного интереса путем внесудебного обращения взыскания на денежные средства и имущество налогоплательщика.

Для защиты своего интереса налогоплательщик имеет право обратиться в арбитражный суд. При этом не следует исключать возможность злоупотребления налогоплательщиком правом на обращение в арбитражный суд за защитой своего имущественного интереса в отсутствие предоставляемой законом его охраны.

В случае выявления судом в деятельности налогоплательщика признаков правонарушения арбитражному суду в силу положений статьи 2 АПК РФ следует

руководствоваться поставленной перед ним задачей по укреплению законности в предпринимательской деятельности.

В процессе разрешения налогового спора суд должен сделать вывод о том, какой именно из охраняемых законом интересов (частный или публичный) был нарушен в результате деятельности субъектов налогового правоотношения. Нарушенный интерес, в силу прямого указания закона, подлежит защите. При этом следует признать, что в спорах, вытекающих из налоговых правоотношений, подлежащий защите судом законный интерес обеих сторон спора должен совпадать и выражаться в установлении действительной обязанности налогоплательщика по перечислению денежных средств в бюджет либо действительного права налогоплательщика на получение из бюджета причитающихся ему денежных средств.

Таким образом, в процессе рассмотрения налогового спора арбитражному суду следует учитывать, что результатом его разрешения в силу положений статьи 2 АПК РФ «Задачи судопроизводства в арбитражных судах» должно быть предоставление защиты охраняемому законом интересу, который в данной категории дел может быть как частным, так и публичным.

2. При разрешении споров, вытекающих из налоговых правоотношений, арбитражному суду, реализующему функцию по укреплению законности в предпринимательской деятельности, следует руководствоваться не столько принципом состязательности, сколько принципами законности, активной роли суда, объективной истины.

Арбитражному суду в налоговых спорах надлежит занимать активную позицию, которая не свойственна ему при разрешении иных споров, в том числе вытекающих из иных публичных правоотношений, не имеющих прямой связи с процессом обеспечения возможности исполнения государством своих плановых и регулярных финансовых обязательств перед его гражданами.

Нестандартное соотношение принципов арбитражного процесса в налоговых спорах свидетельствует о необходимости расширения полномочий арбитражного суда в процессе доказывания.

В обеспечение реализации установленной законом задачи по защите охраняемого публичного интереса арбитражному суду следует предоставить право запрашивать

необходимые доказательства по своей инициативе не только у налогового органа, но и у иных лиц без ограничения их круга с целью подтверждения либо опровержения обстоятельств, установленных налоговым органом в рамках мероприятий налогового контроля, а также, учитывая отсутствие у налогового органа права собирать доказательства за пределами мероприятий налогового контроля, с целью проверки достоверности сведений, сообщенных арбитражному суду налогоплательщиком.

Право арбитражного суда на истребование доказательств по спорам, в рамках которых налогоплательщиком (налоговым агентом) заявлены имущественные требования, не должно ограничиваться кругом установленных налоговым органом обстоятельств.

Также для споров, вытекающих из налоговых правоотношений, как непосредственно затрагивающих фискальные интересы государства, в статье 82 АПК РФ «Назначение экспертизы» следует закрепить не ограниченное какими-либо условиями право суда на назначение экспертизы.

Бремя несения расходов на проведение экспертизы в ходе судебного разбирательства должно быть возложено на соответствующий бюджет в зависимости от того, рассматривается ли спор о правильности исчисления и уплаты местных, региональных или федеральных налогов.

Впоследствии потраченные бюджетом денежные средства должны быть ему возмещены путем их взыскания с проигравшей спор стороны.

По аналогии с положениями статьи 79 Гражданского процессуального кодекса РФ при уклонении стороны от участия в экспертизе, непредставлении экспертам необходимых документов и материалов для исследования и в иных аналогичных случаях, если без участия этой стороны по обстоятельствам дела экспертизу провести невозможно, арбитражному суду в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для нее она имеет значение, следует с целью стимулирования стороны к участию в экспертизе предоставить право признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, опровергнутым или установленным.

Кроме того необходимо ограничить или исключить возможность применения к налоговым спорам положений ч.3.1 ст.70 АПК РФ «Освобождение от доказывания обстоятельств, признанных сторонами», как предполагающей возможность

освобождения от доказывания обстоятельств, прямо не оспоренных в рамках судебного разбирательства, а также обстоятельств, несогласие стороны с которыми не вытекает из иных доказательств, обосновывающих возражения относительно существования заявленных требований. Данные положения в рамках действующего регулирования деятельности арбитражного суда по разрешению налоговых споров необоснованно позволяют суду принимать решения без исследования фактических обстоятельств дела, что недопустимо.

3. Представляется возможным сделать вывод, что при определении предмета доказывания по спору о получении необоснованной налоговой выгоды арбитражному суду должно учитывать, что с целью правильного рассмотрения данной категории дел следует разрешить вопрос о необходимости установления наличия или отсутствия нижеперечисленных обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика:

а) наличие личного интереса работника (руководителя) организации в отсутствие связи полученной им выгоды с исполняемой им трудовой функцией;

б) некоммерческий характер затрат в отсутствие необходимости их несения для осуществления профессиональной деятельности;

в) безвозмездность сделки, затраты по которой были понесены;

г) заведомая безрезультатность работ (услуг);

д) необходимость несения затрат в связи с нарушением норм публичного права, а также в связи с необходимостью уплаты штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством предоставлено право их наложения;

е) связь затрат с распределением прибыли;

ж) превышение экономически оправданного (обоснованного) размера.

Приведенный перечень обстоятельств может быть доведен до арбитражных судов путем указания на них в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, разъясняющем содержание понятия «экономическая оправданность», упомянутого в статье 252 НК РФ.

4. Порядок разрешения споров, вытекающих из налоговых правоотношений, в том числе порядок определения перечня обстоятельств, подлежащих доказыванию,

распределение бремени доказывания, регулируются не только нормами процессуального права, закрепленными в законе, но и правовыми позициями Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, формулирующего самостоятельные нормы, содержащиеся в постановлениях его Пленума и Президиума, несоблюдение которых влечет отмену решения арбитражного суда как принятого с неправильным применением или нарушением норм права.

5. Пунктом 1 части 1 статьи 270 АПК РФ предусмотрено, что основанием для отмены решения арбитражного суда первой инстанции является неполное выяснение обстоятельств, имеющих значение для дела, которые, согласно положениям статьи 65 АПК РФ, определяются арбитражным судом на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле, в соответствии с подлежащими применению нормами материального права.

Перечисленные Пленумом ВАС РФ в постановлении от 12.10.2006 №53 обстоятельства, которые могут свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, не упоминаются в нормах налогового законодательства.

Данные обстоятельства следует квалифицировать в качестве доказательственных фактов, используемых арбитражным судом в процессе доказывания факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Вместе с тем эти обстоятельства, в силу прямого указания Пленума ВАС РФ, являются существенными для данной категории дел и подлежат исследованию в рамках судебного разбирательства.

Таким образом, решение арбитражного суда по спору о получении необоснованной налоговой выгоды должно быть отменено, как основанное на исследовании не всех обстоятельств, имеющих существенное значение для дела, в случае если арбитражный суд не исследовал доказательственные факты, хотя и не входящие в предмет доказывания, определяемый на основе норм материального права, однако перечисленные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 с указанием на их существенность для разрешения данной категории дел (использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций и пр.).

Нормативной базой исследования являются относящиеся к теме исследования положения Конституции РФ, Арбитражного процессуального кодекса РФ, Гражданского процессуального кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Гражданского кодекса РФ, а также иные нормативные правовые акты, регламентирующие порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщика.

Эмпирическая база исследования состоит из материалов судебно-арбитражной и административной практики, отражающей особенности рассмотрения споров между субъектами налоговых отношений, а также из правовых позиций Конституционного Суда РФ и Европейского Суда по правам человека.

Теоретическое значение диссертации заключается в том, что сформулированные в ней выводы и положения возможно использовать для дальнейшего совершенствования процессуальных норм, регулирующих порядок определения круга обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела, а также норм, закрепляющих полномочия арбитражного суда и стоящие перед ним задачи при разрешении налоговых споров.

В исследовании был обоснован новый взгляд на правовой статус рассматриваемого налогового спор арбитражного суда, как органа, осуществляющего не только контроль за результатами деятельности налогового органа, но и органа государственной власти, способного с целью правильного разрешения спора между налогоплательщиком (налоговым агентом) и государством определить действительную налоговую обязанность налогоплательщика (налогового агента).

По-новому определен круг обстоятельств, которые должны быть установлены судом с целью правильного разрешения налогового спора.

Указанные идеи могут положить начало новым научным исследованиям в сфере доказывания по делам, вытекающим из налоговых и иных публичных правоотношений.

В ходе работы были выявлены нормы арбитражного процессуального законодательства, которые требуют переосмысления с целью внесения соответствующих изменений, в том числе в порядок назначения судом бухгалтерской экспертизы, а также нормативного определения предмета доказывания по налоговым спорам.

Практическое значение диссертации обусловлено возможностью использования полученных результатов исследования в практической повседневной деятельности судей, разрешающих налоговые споры, так как поднимаемые в диссертации вопросы в судебной практике не находят единообразного решения.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация была выполнена и обсуждалась в отделе гражданского законодательства и процесса Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Результаты исследования были представлены на обсуждение в рамках конференции «Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве», проведенной в 2012 году в ФГБОУ ВПО «МГЮА им. О.Е. Кутафина».

Основные выводы, практические предложения и рекомендации по теме диссертации прошли внедрение в Арбитражном суде Московской области, Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам №7, а также были изложены в опубликованных научных статьях диссертанта, в том числе в рецензируемых изданиях.

Структура диссертационного исследования обусловлена его целями и задачами, а также определена содержанием темы. Диссертационная работа состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и библиографического списка.

Содержание диссертации.

Первая глава работы «Судебное доказывание в налоговых спорах, рассматриваемых арбитражными судами» посвящена исследованию обстоятельств, подлежащих установлению в налоговых спорах, а также выявлению особенностей доказывания по налоговым спорам на примере отдельных видов налоговых споров.

В первом параграфе «Понятие судебного доказывания. Роль и задачи арбитражного суда в доказательственной деятельности по налоговому спору» проанализированы различные точки зрения на судебное доказывание, а также полномочия и функции суда в процессе доказывания по налоговым спорам.

Ориентация современного арбитражного процесса на усиление состязательности в разрезе проблемы реализации данного принципа при разрешении налогового спора ставит закономерный вопрос о должной мере его применения.

Необходимость установления в гражданском процессе объективной истины обусловлена задачами арбитражного судопроизводства и заинтересованностью государства в обеспечении правопорядка в гражданских правоотношениях.

В рамках проведенного исследования было установлено, что точка зрения, согласно которой судебное доказывание рассматривается только как доказательственная деятельность сторон, направленная на убеждение суда в истинности утверждений сторон для налоговых споров, неверна в связи с тем, что положения раздела 3 АПК РФ «Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений» предусматривают возможность суда истребовать доказательства у органов или лиц, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), признать обязательной явку в судебное заседание представителей органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, принявших оспариваемый акт, решение или совершивших оспариваемые действия (бездействие). При этом само доказывание не может считаться ограниченным исключительно деятельностью по обоснованию конкретного положения, так как представляет собой, в том числе, выведение судом нового знания на основе исследованного.

В ходе исследования было установлено, что деятельность суда по рассмотрению споров, вытекающих из публичных правоотношений, связана в первую очередь не с необходимостью вмешательства извне в отношения равных, а носит контрольный характер за соблюдением налоговым органом в его деятельности прав налогоплательщиков (налоговых агентов), что обуславливает особенность положения суда, которому по данной категории дела не следует ограничиваться обеспечением процессуального равенства сторон, а следует предпринимать действия по проверке законности действий (бездействий) налогового органа – запрашивать материалы мероприятий налогового контроля, доказательства соблюдения налоговым органом прав налогоплательщика (направление уведомлений, разъяснение прав, предоставление информации и пр.).

При этом особая публичная значимость налоговых споров проявляется в первую очередь в том, что их результатом может являться поступление в бюджет государства денежных средств, которые используются для обеспечения его существования и развития, в чем заинтересованность всего общества в целом очевидна, в связи с чем в производстве по делам, возникающим из публичных правоотношений, принципы активной роли суда, объективной истины и законности должны превалировать над принципами состязательности и диспозитивности. По налоговым спорам суд обязан проявлять активность в выяснении обстоятельств, имеющих значение для разрешения спора, с целью их правильного разрешения, которое не может быть поставлено в зависимость от поведения сторон в процессе.

В настоящее время существование принципа активной роли суда признается не всеми учеными, главным образом в связи с отсутствием его нормативного закрепления.

В заключении №6 Консультативного совета европейских судей Совета Европы от 24.11.2004 «О справедливом судебном разбирательстве в разумные сроки и роли судов в судебных процессах с учетом альтернативных способов разрешения споров», на которое ссылается Президиум Совета судей РФ в своем постановлении от 24.03.2011 №257 «О результатах деятельности рабочей группы по выполнению поручения Президента Российской Федерации от 5 декабря 2010 г. №Пр-3520 о путях оптимизации нагрузки на судей» указывается, что суду следует проявлять активность в судебном разбирательстве с целью соблюдения установленных законом сроков рассмотрения дела, что предполагает, с учетом необходимости правильного рассмотрения налогового спора путем установления действительной налоговой обязанности налогоплательщика, необходимость предоставления арбитражному суду права совершать процессуальные действия независимо от активности сторон в процессе.

При этом налоговые споры представляют собой особую категорию, которая среди прочего характеризуется не столько наличием фигуры налогового органа, как более сильной стороны, сколько несомненным присутствием фискального интереса государства, а в итоге и всего общества. Суд, как беспристрастный арбитр, должен, по нашему мнению, учитывать этот факт и максимально всесторонне исследовать все имеющие значение для дела обстоятельства, в том числе запрашивать по своей инициативе материалы налогового контроля, проверять соблюдение налоговым

органом предусмотренных законом процедур с целью установления наличия или отсутствия фактов нарушения прав налогоплательщика.

Для правильного исследования этих обстоятельств суд следует наделить правом запрашивать необходимые доказательства не только у властного органа (должностного лица), как это предусматривают ч.5 ст.66 и ч.6 ст.200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, но и у налогоплательщика (налогового агента) и иных лиц. При этом реализация права суда на истребование доказательств у налогоплательщика (иных лиц) должна быть строго ограничена фактом непредставления истребуемых документов в рамках мероприятий налогового контроля, в противном случае суд будет обязан взять на себя не свойственную ему функцию органа налогового контроля.

Зарубежный опыт процессуального нормотворчества и правоприменения, в том числе в тех странах, где принцип состязательности гражданского процесса поставлен на первое место, показывает, что активность суда в доказательственной деятельности признается в качестве неотъемлемого и необходимого проявления правосудия по любым категориям гражданских дел.

Примером оценки возможности проявления судом активности в арбитражном процессе может служить параграф 228 ГПК ФРГ, который предусматривает, что суд вправе без ходатайства сторон и без учета бремени доказывания распорядиться о допросе одной из сторон или обеих сторон о соответствующем факте, если результат заседаний по собиранию, исследованию и оценке доказательств является недостаточным для того, чтобы суд мог убедиться в истинности факта, подлежащего доказыванию.

Для Франции пассивная роль судьи никогда не была характерна, так как судье всегда отводилась активная роль в процессе доказывания. Он имеет право официально по своей инициативе собирать доказательства. В частности, судья вправе назначить экспертизу, вызвать стороны для дачи объяснений, участвовать при осмотре для непосредственного восприятия фактов, официально предписать любые меры судебного расследования, допускаемые законом.

Кассационный суд Франции в своем толковании от 3 июня 1998 года статьи 10 Гражданского процессуального кодекса Франции предоставил судам полную свободу в

собираении доказательств: судьи первой инстанции не обязаны объяснять причины, по которым они истребовали доказательства.

В проекте постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по некоторым вопросам, касающимся применения судами положений части первой НК РФ (страница 48 проекта),⁵ высшей судебной инстанцией предлагается к внедрению в судебную практику однозначного положения, в соответствии с которым в налоговых спорах «... в любом случае допускается представление дополнительных доказательств в опровержение доказательств, представленных другой стороной», что фактически означает возможность представления налоговым органом новых доказательств, полученных за пределами мероприятий налогового контроля.

Считаем, что подобного рода несомненно неоднозначные и спорные правоположения нуждаются в доработке и научном обосновании и могут быть применены только с соответствующими оговорками, например – при условии направления налоговым органом в рамках мероприятий налогового контроля запросов налогоплательщику и отсутствия соответствующих им ответов, содержащих необходимую для контрольных мероприятий информацию.

Вопросы, рассмотренные **во втором параграфе** «Обстоятельства, подлежащие установлению в налоговых спорах», связаны с необходимостью осмысления процессуального значения фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и сопутствующих им обстоятельств в разрезе вопроса о предмете доказывания.

Повышенное внимание, уделяемое исследованию разграничения понятия фактов и обстоятельств, обусловлено существующей на момент написания работы многочисленной судебной практикой, в которой суды, руководствуясь постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации №53 от 12.10.2006, в некоторых случаях основывают суждения о фактах хозяйственной деятельности на информации о сопутствующих им обстоятельствах (неритмичный характер хозяйственных операций, взаимозависимость участников сделок, осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика, нарушение налогового законодательства в прошлом; разовый характер операции пр.).

⁵ URL: http://www.arbitr.ru/_upimg/A5EFC1C2BF5E6EEB92478BDE3B426B7C_1.pdf.

Отсутствие легального определения понятия «предмет доказывания» сделало необходимым в рамках исследования уточнить терминологическую основу и уяснить, являются ли предметом доказывания обстоятельства дела, о которых упоминает АПК РФ, или совокупность юридических фактов, подлежащих установлению для правильного разрешения дела.

Грамматическое толкование позволяет сделать вывод, что термин «факт» — это действительное, вполне реальное событие, явление, то, что действительно произошло, происходит, существует, а термин «обстоятельство» — это явление, сопутствующее какому-нибудь другому явлению и с ним связанное. Таким образом было установлено, что термины «факт» и «обстоятельства» не синонимичны.

Проведенное исследование позволило обосновать вывод, что правильнее и понятнее говорить о спорных фактах вместо обстоятельств, по примеру статьи 12 раздела V «Право» титула I книги I нового Гражданского процессуального кодекса Франции: «Судья разрешает спор в соответствии с применяющимися к спору нормами права. Он должен дать им или восстановить их надлежащее толкование применительно к спорным фактам и документам, не ограничиваясь наименованиями, предложенными сторонами».⁶

В рамках исследования также были подвергнуты анализу научные позиции по вопросу о предмете доказывания с целью определения возможности включения в него не только фактов материально-правового характера, но и иных фактов.

Разрешение вопроса относительно включения иных фактов, в том числе доказательственных, в предмет доказывания важно для проведенного исследования в связи с тем, что в рамках налоговых споров доказательственные факты часто играют первостепенную роль и не могут быть заменены фактами материально-правового характера.

Проведенный анализ показал, что имеющаяся специфика налоговых споров о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и несомненная крайняя важность при их разрешении доказательственных фактов, тем не менее, не

⁶ Текст Гражданского процессуального кодекса Франции доступен на официальном интернет ресурсе Правительства Франции – URL: <http://www.legifrance.gouv.fr/home.jsp>, прямая ссылка на использованный фрагмент - URL: <http://195.83.177.9/code/liste.phtml?lang=uk&c=39&r=7080>.

позволяют включать доказательственные факты в состав предмета доказывания по данной категории дел.

Данный вывод расходится с ранее высказанным мнением И.В. Решетниковой, которая допускала включение доказательственных фактов в предмет доказывания в случае их важности для разрешения спора.⁷

Вместе с тем анализ правовых позиций ВАС РФ и Конституционного Суд РФ позволил сделать вывод о необходимости отмены решения арбитражного суда по спору о получении необоснованной налоговой выгоды в случае, если судом не был исследован значимый доказательственный факт.

Параграф третий «Особенности доказывания по налоговым спорам на примере отдельных видов налоговых споров» посвящен анализу характерных черт споров, вытекающих из налоговых правоотношений, которые были выявлены при исследовании наиболее распространенных категорий споров, вытекающих из налоговых правоотношений.

В процессе исследования было установлено, что споры о фактах хозяйственной деятельности налогоплательщика тесно связаны с оценкой спорных фактов, необходимой в связи с неопределенностью норм налогового законодательства, а следовательно, предполагают в себе и спор по вопросам права.

Самым наглядным примером является многочисленная категория споров о признании правомерности включения произведенных налогоплательщиком затрат в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль по правилам, установленным статьей 252 НК РФ. Данная категория споров ставит перед судом не только задачу установления факта несения затрат, но и их оценку на предмет отсутствия в ст. 270 НК РФ запрета принятия их к учёту, наличия необходимых документов, экономической оправданности и направленность затрат на получение дохода, что обуславливает включение в предмет доказывания по данной категории дел обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика и предполагает оценку судом этой деятельности с точки зрения норм права с учетом, как правило, противоположных позиций сторон по вопросу их толкования в силу правовой неопределенности.

⁷ Решетникова И.В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве. М.: Норма, 2000. - С. 132.

Анализ налоговых споров о праве позволил сделать вывод, что специфика налогового спора о праве заключается в том, что его предметом выступает спорное публичное право, реализация которого возможна при условии соблюдения соответствующим уполномоченным субъектом (налоговым органом) своих публично-правовых обязанностей.

В работе обосновано, что процесс доказывания в налоговых спорах по вопросам права заключается не только в изучении судом норм применимого налогового законодательства, но и, с учетом постановления Конституционного суда РФ от 21.01.2010 №1-П, в анализе обязательных позиций о толковании норм налогового законодательства вышестоящих судебных инстанций, а также, в качестве рекомендации, анализе текста пояснительной записки к норме закона неоднозначного содержания.

При рассмотрении споров о правильности исчисления налоговых платежей было установлено, что нормы АПК РФ необоснованно игнорируют насущную потребность суда по своей инициативе назначать бухгалтерскую экспертизу, ограничивая возможность назначения экспертизы условиями, предусмотренными ч.1 ст.82 АПК РФ.

Суд не должен подменять собой бухгалтера-эксперта, который имеет реальную возможность применить не отличающиеся определенностью правила бухгалтерского учета, основываясь на своем профессиональном опыте и принципах приоритета экономического содержания операций над их юридической формой и существенности операции для конкретной хозяйственной ситуации.

Необходимость в проведении экспертизы отсутствует только в случаях, не требующих специальных познаний в области бухгалтерского учета, таких, как установление наличия или отсутствия первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета.

Расходы на проведение бухгалтерской экспертизы предлагается возложить на бюджет, в который могут поступить спорные суммы налога (пени, штрафа), с последующим возмещением с проигравшей спор стороны.

В главе второй «Доказывание в спорах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды» рассмотрены стоящие перед судом задачи при

рассмотрении данной категории дел, а также проблемы, возникающие в процессе их разрешения.

Параграф первый «Понятие налоговой выгоды. Этапы установления факта ее получения арбитражным судом» посвящен характеристике споров о получении необоснованной налоговой выгоды.

Особая сложность данной категории дел вытекает из невозможности в настоящее время законодательно и исчерпывающим образом определить критерии, которыми следует руководствоваться суду при определении предмета доказывания.

Результаты исследования основаны на нормах материального налогового права и судебной практике, имеют прямое и непосредственное отношение к процессу доказывания по делам, вытекающим из налоговых правоотношений, так как все без исключения приведенные ниже обстоятельства в зависимости от конкретного дела могут или должны входить в предмет судебного познания.

При доказывании неправомерности получения налогоплательщиком налоговой выгоды налоговый орган не связан формальным перечнем документов, а может использовать любые доказательства, подтверждающие его позицию, при условии, что такие доказательства получены налоговым органом с соблюдением требований закона.

Налоговому законодательству известны понятия экономической и материальной выгоды. Понятие налоговой выгоды было введено Постановлением Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В тексте данного постановления указано, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Перечень обстоятельств, при которых может быть получена налоговая выгода, является открытым.

В рамках исследования было установлено, что при рассмотрении данной категории дел суду следует исследовать экономическую деятельность налогоплательщика, определить его общую и частную деловые цели, с которыми связано получение налоговой выгоды по конкретному налогу, а также установить причины и условия, способствовавшие получению такой выгоды.

Далее перед судом стоит задача проверить соответствие юридической формы, способствовавшей получению налоговой выгоды, реальной экономической деятельности налогоплательщика, действительному экономическому смыслу операции и ее обусловленности разумными экономическими или иными причинами, именуемыми деловыми целями.

На основании полученных в ходе судебного разбирательства выводов суду надлежит установить налоговую обязанность исходя из действительного характера экономической деятельности налогоплательщика.

В параграфе втором «Обстоятельства, подлежащие доказыванию» приведен анализ норм процессуального и материального права, а также правовых позиций Конституционного Суда РФ и ВАС РФ, направленный на выявление обстоятельств, подлежащих установлению в рамках споров о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды на примере норм, регулирующих порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций.

Положения статьи 252 НК РФ позволяют сделать вывод об обстоятельствах, совокупность которых следует установить суду с целью оценки понесенных налогоплательщиком расходов в качестве обоснованных (экономически оправданных):

- 1) расходы должны соответствовать затратам, оценка которых должна быть выражена в денежной форме;
- 2) расходы должны быть понесены для осуществления деятельности;
- 3) деятельность, в рамках которой понесены расходы, должна быть направлена на извлечение дохода, при этом факт получения дохода необязателен.

При анализе позиций Конституционного Суда РФ было установлено, что арбитражный суд также должен установить объективную связь понесенных расходов с осуществляемой налогоплательщиком деятельностью, при этом суду следует учитывать, что налогоплательщик должен относиться к указанным действиям как совершенным преимущественно для достижения заявляемого (презюмируемого) результата, что в свою очередь является уже проявлением субъективной стороны соответствия действий деятельности.

Параграф третий «Порядок установления арбитражным судом связи затрат налогоплательщика с его деятельностью» содержит результаты исследования, позволяющие суду определить и должным образом соблюсти порядок рассмотрения

вопроса о направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды.

В Определениях от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, признавая правильность выводов, содержащихся в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 53 от 12 октября 2006 года «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», Конституционный Суд Российской Федерации связал обоснованность расходов с тем, свидетельствуют ли обстоятельства, в которых налогоплательщиком производятся расходы, о намерениях налогоплательщика в результате осуществления реальной деятельности достигнуть того эффекта, который соответствует цели деятельности, установленной законодателем в ст. 252 НК РФ.

Объективная сторона соответствия действий налогоплательщика, приведших к возникновению расходов, деятельности, направленной на извлечение дохода, проявляется через необходимость осуществления налогоплательщиком таких действий для получения дохода и/или возможность его получения с помощью указанных действий, при условии совершения которых такая связь может быть установлена еще кем-либо кроме самого налогоплательщика исходя из разумной оценки обстоятельств.

Субъективная сторона соответствия действий деятельности проявляется через отношение налогоплательщика к указанным действиям как к совершенным преимущественно для получения дохода.

Также в ходе исследования было установлено, что суду следует учитывать возможность наличия косвенной связи расходов с результатами конкретных видов деятельности, на что прямо указывается в п. 1 ст. 271 и п. 1 ст. 272 НК РФ. В частности, необходимость совершения налогоплательщиком тех или иных действий (получение кредита, приобретение имущества по завышенной цене либо имущества, ненужного для обычной хозяйственной деятельности, и пр.), влекущих за собой уменьшение экономических выгод, в ряде случаев диктуется: 1) требованиями закона, невыполнение которых приводит к невозможности продолжения налогоплательщиком деятельности, вплоть до ликвидации (например, к таким требованиям можно отнести уплату налогов и сборов); 2) предъявлением к налогоплательщику со стороны третьих лиц необоснованных претензий имущественного или неимущественного характера

(например, предъявление судебного иска); 3) опасностью возникновения убытка (например, риск потери имущества в результате форс-мажорных обстоятельств).

Федеральный арбитражный суд Центрального округа в постановлении от 23 ноября 2006 года по делу № А35-1651/04-С36 обратил внимание на то, что критерии экономической оправданности затрат должны определяться индивидуально в каждом конкретном случае с учетом всех обстоятельств и особенностей осуществляемой налогоплательщиком деятельности.

В работе разграничены понятия «экономическая оправданность», о которой идет речь в статье 252 Налогового кодекса Российской Федерации, и «экономическая эффективность», «экономическая целесообразность».

Любой хозяйствующий субъект или предприниматель вправе действовать нерационально, если того требует его предприятие, в том числе и при распоряжении собственными средствами, то есть при совершении расходов, что следует учитывать суду при оценке представленных налоговым органом доводов о нерациональности, нецелесообразности, неэффективности спорных расходов.

При этом было установлено, что рискованный характер предпринимательской деятельности лишает суд возможности оценивать обоснованность учтенных налогоплательщиком спорных затрат с точки зрения фактически полученного результата.

Исследование позволило выделить подлежащие учету судом следующие условия отнесения экономически оправданных затрат к обоснованным расходам, соответствующим установленному законодателем критерию: 1) расходы для целей налога на прибыль представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств при условии, что такое уменьшение может быть оценено в денежной форме; 2) для признания расходов обоснованными необходимо, чтобы они были объективно и субъективно связаны с предпринимательской деятельностью налогоплательщика, направленной на извлечение прибыли.

Также было установлено, что обоснованные расходы характеризуются наличием двух сторон: объективной и субъективной. Расходы должны быть объективно связаны с деятельностью налогоплательщика в сфере гражданского оборота (связь должна

устанавливаться с учетом фактических обстоятельств дела). Расходы должны быть одновременно субъективно, то есть с точки зрения налогоплательщика, полезны для деятельности предприятия, — налогоплательщик должен быть убежден, что понесенный расход направлен на стимулирование развития предприятия и приведет к увеличению его прибыльности. Каждый расход должен оцениваться судом как с объективной, так и с субъективной стороны.

Проведенное исследование позволяет утверждать, что процесс доказывания по налоговым спорам отличается от процесса доказывания по другим категориям дел, вытекающим из публичных правоотношений. Отличия главным образом обусловлены формирующимся в настоящее время пониманием должного баланса частного и публичного интересов в области налоговых отношений, являющихся материальным базисом существования современного государства, что обуславливает наблюдаемую эволюцию правил распределения бремени доказывания в налоговых спорах.

Исследование также позволило выявить недостатки процессуального регулирования процесса доказывания по изучаемой категории дел. В частности, было установлено, что право суда на назначение экспертизы, которая в изучаемой категории дел часто является необходимой, существенно ограничено в арбитражном процессе и зависит в первую очередь от волеизъявления сторон спора, что не соответствует складывающемуся в настоящее время подходу к пониманию должной роли суда в процессе доказывания по налоговым спорам.

Также было установлено, что судебное рассмотрение споров, вытекающих из налоговых правоотношений, должно осуществляться при наиболее полной реализации инструкционного начала в деятельности суда, который при рассмотрении налоговых споров выполняет функцию судебного контроля, без последовательной реализации которой правильное и своевременное разрешение налогового спора не представляется возможным.

Анализ правовых позиций Высшего Арбитражного Суда РФ и Конституционного Суда РФ, а также обширной судебной практики показал, что специфика налогового спора о получении необоснованной налоговой выгоды предполагает особую роль доказательственных фактов вследствие их существенного влияния на результат его разрешения.

В рамках исследования также было установлено, что относительная определенность положений налогового законодательства порождает трудности для суда при определении предмета доказывания.

Проведенное исследование позволило выявить признаки обстоятельств, которые могут помочь арбитражному суду разобраться в относительно определенном налоговом законодательстве и правильно (наиболее полно) определить предмет доказывания по спорам о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Список работ, опубликованных по теме диссертации

Статьи в ведущих рецензируемых научных изданиях, указанных в перечне ВАК:

1. Политов Д.В. Особенности предмета доказывания по отдельным категориям налоговых споров // Судебная практика в Западной Сибири. - 2011. - №4 (8). - стр.144-155. - 1,2 п.л.

2. Политов Д.В. Вопросы доказывания экономической неоправданности затрат в арбитражном процессе // Юрист вуза. – 2012. - №6. - стр.52-58. - 1 п.л.

3. Политов Д.В. Предмет доказывания в налоговых спорах: новый взгляд // Налоговед. – 2012. - №6. - стр.28-33. - 0,6 п.л.

Статьи в других изданиях:

4. Политов Д.В. Роль арбитражного суда в процессе доказывания в налоговых спорах // Нравственные императивы в праве. – 2012. - №2. - стр.81-86. - 0,5 п.л.

5. Политов Д.В. Особенности доказывания по делам о получении налоговой выгоды в арбитражном процессе // Нравственные императивы в праве. – 2011. - №5. стр.80-87. - 0,5 п.л.

6. Политов Д.В. Предмет доказывания по спорам об экономической оправданности затрат // Вопросы налогообложения в российском и зарубежном праве: Сборник материалов 2 международной научно-практической конференции аспирантов и молодых ученых/МГЮА, АНО «Содружество выпускников МГЮА».: М.: МГЮА, «ОнтоПринт», - 2012. - стр.75-79. - 0,4 п.л.