

УДК 342

**ПРОБЛЕМЫ ДОКАЗЫВАНИЯ В АРБИТРАЖНОМ ПРОЦЕССЕ
ПО ДЕЛАМ ОБ ОСПАРИВАНИИ РЕШЕНИЙ,
ВЫНЕСЕННЫХ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ
ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК**

© 2019

А. В. Палатин

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского

Рассмотрена проблема доказывания в арбитражном процессе по делам об оспаривании решений, вынесенных налоговыми органами по результатам проведения налоговых проверок. Исследуются условия, при которых налогоплательщик вправе представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке, а также условия, когда налоговые органы вправе представлять доказательства, полученные за пределами налоговой проверки, но имеющие отношение к делу.

Ключевые слова: налоговые споры, доказывание в арбитражном процессе, выездная налоговая проверка, привлечение к налоговой ответственности, обжалование решений налоговых органов.

При обжаловании решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок, представляются дискуссионными вопросы как о праве частного субъекта представить суду документы, которые не были представлены им налоговому органу при проверке либо при административном обжаловании, так и о праве налогового органа по представлению в суд доказательств, полученных им за рамками налоговой проверки.

Налоговая проверка – это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных проверяемых лиц, решений налоговых органов с фактическим состоянием финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов¹.

Проблема доказывания в арбитражном процессе по делам об оспаривании решений, вынесенных налоговыми органами по результатам проведения налоговых проверок, самым тесным образом связана с деятельностью налогового органа при проведении налоговых проверок по собиранию сведений о фактах хозяйственной жизни налогоплательщика и несудебным порядком установления налоговым органом юридических фактов. По делам рассматриваемой категории цель судебного доказывания, особенности

**А. В. Палатин**

*Аспирант кафедры административного
и финансового права юридического факультета
Национального исследовательского
Нижегородского государственного университета
им. Н.И. Лобачевского*

формирования предмета доказывания и распределения обязанности доказывания, специфика использования различных видов доказательств predeterminedены характером деятельности налоговых органов и нормами материального права, содержащимися в Налоговом кодексе РФ².

В русле осуществляемого процесса перехода России на Международные стандарты финансовой отчетности вступивший в силу с 1 января 2013 г. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³ закрепил требование об отражении в финансовой отчетности фактов хозяйственной жизни (п. 8 ст. 3, ст. 5). По сути, это определяет приоритет содержания хозяйственной операции над ее формой и то, что экономическая сущность операций должна превалировать при ведении бухгалтерского учета. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом, регистрации и отражению в регистрах бухгалтерского учета⁴.

Совокупность фактов хозяйственной жизни налогоплательщика, имеющих юридическое значение для дела, устанавливается на основании сведений, собранных налоговым органом при проведении налоговой проверки с помощью определенных НК РФ мероприятий налогового контроля. Понятие «мероприятия налогового контроля» не раскрывается в НК РФ. В теории под ним предлагается понимать «совокупность объединенных общей конкретной целью действий должностных лиц налоговых органов, связанных с проведением проверки выполнения организацией или индивидуальным предпринимателем требований законодательства о налогах и сборах, осуществлением необходимых исследований (испытаний), экспертиз, оформлением результатов и принятием мер по результатам проведения мероприятия по контролю»⁵.

Несмотря на обязанность налогоплательщиков хранить документы, используемые для целей налогообложения, в т.ч. первичные документы и счета-фактуры, четыре года после окончания налогового периода, в котором документ последний раз использовался для исчисления налога и составления налоговой отчетности (пп. 8 п. 1 ст. 23, пп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ), данные документы могут быть утрачены в результате чрезвычайных ситуаций или по иным объективным причинам отсутствовать у проверяемого налогоплательщика в ходе проверки. Нередко налогоплательщики удерживают имеющиеся в наличии документы до суда.

В Рекомендациях Научно-консультативного совета «О практике применения налогового законодательства», выработанных Научно-консультативным советом при Федеральном арбитражном суде Волго-Вятского округа по итогам заседания Совета от 09.10.2008 в г. Владимире, изложена следующая правовая позиция: «Как следует из позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24 июля 2007 г. № 1461/07, в общем случае суды обязаны принимать в качестве доказательств сведения, полученные налоговым органом за пределами налоговой проверки, но имеющие отношение к делу. С указанным правом налогового органа корреспондирует право налогоплательщика представлять в суд документы, которые не представлялись им налоговому органу при проверке (Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-0)»⁶. Данный подход нашел отражение и в решениях судов.

Опасность позиции, обязывающей суды принимать в качестве доказательств сведения, полученные налоговым органом за пределами налоговой проверки, по мнению автора, заключается в следующем: п. 3.1 ст. 100 НК РФ⁷ обязывает налоговый орган прилагать к акту налоговой проверки документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Это значит, что на дату составления акта налоговой проверки налоговый орган собрал исчерпывающие доказательства вины налогоплательщика, которые ему раскрыл и предоставил для ознакомления. В основу обжалуемого впоследствии ненормативного правового акта налогового органа будут положены те же самые доказательства, усиленные доказательствами, собранными в ходе мероприятий дополнительного контроля.

Ненормативный правовой акт – это строго формализованный документ, который издан уполномоченным органом и характеризуется тем, что адресован конкретному лицу и содержит обязательные для этого лица правила поведения.

Проще говоря, налоговый орган вынес в отношении хозяйствующего субъекта обоснованное и подкрепленное собранными доказательствами решение. Налоговый орган уполномочен заставить налогоплательщика исполнять это решение принудительно. И именно это решение налоговый орган отстаивает в суде, доказывая его обоснованность. Законность подобного решения оценивается судом исходя из обстоятельств, существовавших на момент принятия налоговым органом оспариваемого решения.

Представляя в суд дополнительные доказательства, собранные за рамками налоговой проверки, налоговый орган обесценивает первоначальный ненормативный акт.

В налоговых правоотношениях участвуют публичные и частные субъекты (например, налогоплательщик и налоговый орган). Очевидно, что юридического равенства в таких правоотношениях нет. Налоговое право в основном наделяет налоговые органы правами, а налогоплательщиков обязанностями. Существующее в налоговых правоотношениях неравенство сторон в некоторой степени «уравновешивается» правом налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц в административном или судебном порядке и требовать их признания незаконными.

Д.М. Чечот справедливо указал, что «некоторые из доказательств, исследованные административным органом, могут быть исключены судом из числа доказательств (например, ввиду их несущественности для дела) и, наоборот, некоторые доказательства, отвергнутые административным органом, могут быть использованы в суде»⁸.

Процессуальные кодексы предусматривают, что в случае судебного спора обязанность по доказыванию законности и обоснованности оспариваемого акта, действий (бездействия) возлагается на орган или лицо, которые приняли акт или совершили действия (бездействие), – ч. 2 ст. 62, ч. 4 ст. 289 КАС РФ⁹, ч. 1 ст. 65, ч. 3 ст. 189, ч. 5 ст. 200 АПК РФ¹⁰. Давая возможность налогоплательщикам собирать доказательства за рамками проверки и представлять их в суд, т.е. корректировать свою правовую позицию, правоприменители усугубляют правовое неравенство сторон в налоговом споре.

Недаром ВАС РФ в Определении от 06.03.2008 № 2291/08 указал, что документы, полученные за рамками налоговой проверки, в нарушение установленной Кодексом процедуры сбора доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения, не могут быть признаны допустимыми доказательствами в силу статьи 68 АПК РФ.

Правоприменительная деятельность сформировала взвешенный подход к данной проблеме. Позиция о праве налогоплательщика представлять документы в суд без представления их налоговому органу на стадии налоговой проверки сформировалась с учетом применения судами пункта 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового ко-

декса Российской Федерации»¹¹, согласно которой суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные пунктом 5 ст. 100 НК РФ.

Позицию Высшего арбитражного суда поддержал и Конституционный суд Российской Федерации, указав в своем Определении от 12.07.2006 № 267-О¹², что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен права представлять документы, которые являются основанием получения налогового вычета, независимо от того, были ли эти документы истребованы и исследованы налоговым органом при решении вопроса о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и предоставлении налогового вычета, а суд обязан исследовать соответствующие документы.

Данный подход должен был способствовать ограничению злоупотреблений со стороны налогового органа и усилению защиты прав налогоплательщиков.

С течением времени подход Высшего арбитражного суда несколько изменился. Постановлением Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение НДС по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов»¹³ было ограничено право налогоплательщика на представление доказательств в суд, что, несомненно, уравнило права налогоплательщиков и фискальных органов.

ВАС РФ мотивировал такое изменение правовой позиции тем, что «в силу части 1 статьи 4 АПК РФ в суд налогоплательщик может обратиться только в случае нарушения его права на возмещение НДС, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной главой 21 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей».

Под несоблюдением налогоплательщиком установленной НК РФ административной (внесудебной) процедуры возмещения НДС следует понимать не только его непосредственное обращение в суд, минуя налоговый орган, но и представление в налоговый

орган вместе с соответствующей налоговой декларацией неполного комплекта документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ.

Кроме того, названная процедура не может считаться соблюденной налогоплательщиком, если им не выполнено требование налогового органа, предъявленное на основании пункта 8 статьи 88 НК РФ, о представлении документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов».

А в п. 5 указанного Постановления ВАС РФ разъяснил судам, что налоговый орган, принявший решение об отказе в возмещении НДС, в случае представления налогоплательщиком непосредственно в суд документов, истребованных налоговым органом на основании пункта 8 статьи 88 НК РФ, когда причины непредставления этих документов в налоговый орган признаны уважительными, не только может, но и обязан представлять в суд дополнительные возражения, специально подготовленные к судебному разбирательству.

В итоге, Высший арбитражный суд Российской Федерации в абзаце 3 пункта 78 Постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁴ (далее – Постановление № 57) поставил точку в данном вопросе, разъяснив судам, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляются как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии проведения мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения спора.

В случае представления дополнительных доказательств суд по ходатайству лица, участвующего в деле, вправе в целях предоставления другой стороне возможности ознакомления с ними и представления опровергающих их доказательств объявить перерыв в судебном заседании или отложить судебное разбирательство. При этом в целях получения доказательств, опровергающих дополнительные доказательства, лицо, участвующее в деле, вправе заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств (абзац 4 пункта 78 Постановления № 57).

При этом независимо от результатов рассмотрения дела судебные расходы по нему применительно к части 1 статьи 111 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации полностью или в части могут быть отнесены на сторону, представившую

в суд доказательства, не раскрытые в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению (абзац 5 пункта 78 Постановления № 57).

Право налогового органа на представление доказательств в суде было окончательно узаконено позицией Конституционного суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 24 марта 2015 года № 614-О, согласно которой налоговый орган вправе представлять новые (дополнительные) доказательства, не собранные в ходе выездной проверки, в опровержение позиции налогоплательщика, обоснованной доказательствами, не раскрытыми в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора.

Выработанная ВАС РФ правовая позиция была поддержана и Верховным судом. В Определении от 20.09.2016 № 302-КГ16-10800 по делу № А78-10154/2015 и Определении от 09.03.2017 № 305-КГ17-199 Верховный суд поддержал отказ судов принять документы налогоплательщика, указав на то, что представление обществом в арбитражный суд документов, которые отсутствовали на момент налоговой проверки без обоснования объективных причин невозможности представить документы в налоговый орган, является злоупотреблением правом.

Относительно налогоплательщика все ясно. Суды принимают к рассмотрению дополнительные документы, подтверждающие право на вычет НДС. Но для этого плательщик должен обосновать причины, по которым эти документы не были представлены инспектором в ходе проверки.

Стоит более подробно остановиться на вопросе о том, в рамках каких мероприятий контроля налоговый орган вправе собирать дополнительные доказательства в опровержение позиции налогоплательщика, подкрепленной вновь представленными доказательствами.

В абзаце 4 пункта 78 Постановления № 57 разъясняется о праве заявлять ходатайство об истребовании судом необходимых доказательств с обоснованием причин невозможности самостоятельного получения этих доказательств. Считаю, что для налоговиков это самый действенный процессуальный инструмент.

Налоговики могут также попытаться воспользоваться документами, полученными в рамках иных мероприятий налогового контроля или полученными от органов внутренних дел.

Суды часто исходят из того, что экспертиза, заключение по которой легло в основу претензий налоговиков в акте налоговой проверки, должна быть назначена и проведена в соответствии со ст. 95 НК РФ.

Поэтому заключения и справки, полученные иными способами, не признаются допустимыми доказательствами (постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.12.2012 № А19-3842/2012, ФАС Поволжского округа от 13.06.2012 № А12-14386/2011, ФАС Уральского округа от 22.01.2010 № Ф09-11151/09-СЗ, ФАС Северо-Западного округа от 28.01.2010 № А56-14949/2009).

Однако есть и противоположная практика. Иногда суды принимают в качестве доказательства заключение эксперта, полученное в рамках уголовного дела (постановления ФАС Северо-Западного округа от 28.07.2010 № А44-244/2009, ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.09.2012 № А19-8821/2011). Они исходят из того, что закон не запрещает арбитражным судам использовать при разрешении споров письменные доказательства, полученные в результате оперативно-розыскных мероприятий. Тот факт, что заключение эксперта получено вне рамок процедуры, предусмотренной ст. 95 НК РФ, не исключает возможности его использования в качестве доказательства.

Правом возобновлять проведение проверки после вынесения решения налоговые не наделяются. В п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 говорится о том, что из взаимосвязанного толкования положений статей 88, 89, 93, 93.1 (пункты 1 и 1.1) и 101 НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля.

Так, суды, применив положения ст. ст. 89, 100, 101 НК РФ, сделали вывод о том, что проведение допроса свидетелей после окончания выездной проверки является нарушением установленного законом порядка сбора доказательств, и признали протокол допроса недопустимым доказательством (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.02.2017 № Ф06-7969/2016 по делу № А55-11768/2015, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 03.06.2016 № Ф10-1572/2016 по делу № А54-5473/2015, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 07.04.2011 по делу № А43-5795/2010).

Стоит отметить, что противоположная практика тоже есть. Так Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в постановлении от 26.09.2017 № Ф04-3446/2017 по делу № А27-19003/2016 пришел к выводу, что положения статьи 89 НК РФ указывают на отсутствие запрета на использование информации, полученной налоговым органом в соответствии с нормами законодательства Российской Федерации до начала или после проведения выездной налоговой проверки, а также сведений, полученных в рамках предыдущего налогового контроля, если данные сведения связаны с деятельностью проверяемого налогоплательщика и его контрагентов.

Не понятны мотивы действий налогоплательщиков, которые утаивают важные доказательства или предпочитают не обременять себя обязательствами по их представлению в налоговые органы, предпочитая собирать документацию непосредственно к суду. В НК РФ всегда был прописан резервный механизм защиты интересов бюджета от подобных действий.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы или информацию (ст. 93.1 НК РФ).

В случае непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги в установленном законом порядке, подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ определено, что налоговые органы вправе применять расчетный метод налогообложения к налогоплательщикам на основании информации об аналогичных налогоплательщиках.

Перечень случаев применения расчетного метода четко обозначен в законе и не может быть расширен налоговыми органами. Расчетный путь определения сумм налогов является средством защиты интересов бюджета от недобросовестных действий налогоплательщиков и направлен на соблюдение баланса частных и публичных интересов.

Критерии выбора аналогичных налогоплательщиков не определены положениями налогового законодательства Российской Федерации, но это, учитывая

распределение бремени доказывания, скорее на руку налогоплательщикам.

Как разъяснено в пункте 8 Постановления № 57, применяя названную норму, судам необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

При этом, согласно правовой позиции Пленума ВАС РФ, изложенной в абзаце 3 пункта 8 Постановления № 57, бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

В Определении КС РФ от 05.07.2005 № 301-0¹⁵ указано, что наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции РФ и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

Положениями пункта 1 статьи 169 и пункта 1 статьи 172 НК РФ установлены специальные правила получения налогоплательщиком права на указанные вычеты (пункт 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57). При несоблюдении данных правил налогоплательщик утрачивает право на налоговый вычет по НДС (определения Верховного суда РФ от 30.05.2017 № 309-КГ17-2622 по делу № А60-5875/2016 и от 01.06.2017 № 307-КГ17-5666 по делу № А56-80875/2015). Суды неоднократно указывали, что механизм исчисления расчетным путем налога на добавленную стоимость,

причитающегося к уплате по операциям, подлежащим налогообложению у налогоплательщика, установленный в пункте 7 статьи 166 НК РФ, в отношении налоговых вычетов не применим.

Безусловно, недопустимо допускать злоупотребление сторонами налогового спора своими правами, причем как со стороны налогового органа, так и налогоплательщика. В рамках налоговой проверки необходимо выполнять все законные требования налогового органа. Если первичные документы утрачены, необходимо предоставить проверяющим доказательства, данный факт подтверждающие (акт, протокол изъятия и т.п.). Это поможет вам в дальнейшем грамотно выстроить свою правовую позицию и отстоять свои интересы в налоговом споре. ■

Библиографический список

1. Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. 201 с.
2. Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: Монография. М.: Норма, 2015. 176 с.
3. Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля (правовой и организационный аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. 191 с.
4. Рекомендации Научно-консультативного совета о практике применения налогового законодательства (одобрены президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.10.2008 № 6) // Официальный сайт Арбитражного суда Волго-Вятского округа [Электронный ресурс]. URL: <http://fasvvo.arbitr.ru/node/13144> (дата обращения: 20.03.2019).
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Российская газета. 1998. № 148-149.
6. Чечот Д.М. Избранные труды по гражданскому процессу. СПб., 2005. 616 с.
7. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Российская газета. 2015. № 49.
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета. 2002. № 137.
9. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская юстиция. 2001. № 6.
10. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

11. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 2.

12. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 (данный документ опубликован не был).

13. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

14. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О бухгалтерском учете» // Российская газета. 2011. № 278.

¹ Садчиков М.Н. Камеральные и выездные налоговые проверки как формы налогового контроля: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 52.

² См., например: Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: Монография. М.: Норма, 2015. 176 с.

³ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) «О бухгалтерском учете» // Российская газета. 2011. № 278.

⁴ Смолина О.С. Там же.

⁵ Пузырева Е.А. Налоговые проверки в системе налогового контроля (правовой и организационный аспект): Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 29–31.

⁶ Рекомендации Научно-консультативного совета о практике применения налогового законодательства (одобрены президиумом Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21.10.2008 № 6) // Официальный сайт Арбитражного суда Волго-Вятского округа [Электронный ресурс]. URL: <http://fasvvo.arbitr.ru/node/13144> (дата обращения: 20.03.2019).

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Российская газета. 1998. № 148–149.

⁸ Чечот Д.М. Избранные труды по гражданскому процессу. СПб., 2005. С. 425.

⁹ Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Российская газета. 2015. № 49.

¹⁰ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Российская газета. 2002. № 137.

¹¹ Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская юстиция. 2001. № 6.

¹² Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

¹³ Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 2.

¹⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 (данный документ опубликован не был).

¹⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2005 № 301-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

PROBLEMS OF PROOF IN THE ARBITRATION PROCESS IN CASES OF CHALLENGING THE DECISIONS MADE BY THE TAX AUTHORITIES ON THE RESULTS OF TAX AUDITS

A. V. Palatin

Postgraduate student of the Department of Administrative and Financial Law of the Law Faculty of the Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

This article deals with the problem of proof in cases of challenging the decisions made by the arbitration process by the tax authorities of the results of tax audits. We examine the conditions under which a taxpayer has the right to submit to the court documents that were not submitted to the tax authority during the audit, as well as the conditions under which the tax authorities have the right to submit evidence obtained outside the tax audit, but relevant to the case.

Keywords: tax disputes, evidentiary considerations in arbitration, tax field audit, process, accountability, appeals against decisions of tax authorities.