

НАЛОГОВО-ПРОЦЕССУАЛЬНОЕ ДОКАЗЫВАНИЕ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**И.В. Глазунова¹, Д.С. Шептунов²**¹ Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия² ООО «Арбитраж», г. Омск, Россия**Информация о статье**

Дата поступления –

9 апреля 2022 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2022 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2022 г.

Ключевые слова

Налоговое правоприменение, налоговый процесс, налогово-процессуальное доказывание, доказательства, средства доказывания

На основе применения общенаучных методов в рамках сравнительного, логического и статистического исследования, а также посредством анализа нормативных правовых актов Российской Федерации, правоприменительной практики рассматриваются предпосылки создания, сущностные характеристики и значение института доказывания в налоговом процессе. Выявлены пробелы и несовершенство в налоговом праве в части регулирования отношений, связанных с налогово-процессуальным доказыванием, высказаны предложения по совершенствованию законодательства и правоприменительной практики, направленные на устранение выявленных противоречий.

Разделы 1–3 подготовлены И.В. Глазуновой, 4 и 5 – Д.С. Шептуновым.

TAX PROCEDURAL PROOF: PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICE**Irina V. Glazunova¹, Danil S. Sheptunov²**¹ Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia² "Arbitration" LLC, Omsk, Russia**Article info**

Received –

2022 April 9

Accepted –

2022 June 20

Available online –

2022 September 20

Keywords

Tax law enforcement, tax procedure, tax procedure proof, evidences, means of proof

The subject of this study is the legal norms contained in legislation, other legal acts, as well as materials of law enforcement practice that determine the specifics of tax procedural evidence. This article also analyzes the experience of legal regulation of the mechanism of tax procedural evidence, examines the gaps in tax legislation directly related to the topic under consideration.

The purpose of the study is to identify and analyze the features of evidence in the tax process, to study the application of evidence theory in the activities of tax authorities, to develop new ways, means and simplified procedures for effective proof, as well as to prepare appropriate regulatory changes. The objectives of the study are to identify and analyze the advantages and disadvantages of the current state of the regulatory regulation of the means and procedures of tax procedural proof; to study the distribution of the duty of proof from the position of the presumptions proclaimed in tax legislation, the established grounds for exemption from proof, as well as the blocks of circumstances formed by law enforcement practice that are subject to proof, respectively, by the tax authority and a participant in the tax process controlled by it; formulation of the author's position on the general rule of burden of proof distribution and proposals for adaptation in the Tax Code of the Russian Federation constructions of grounds for exemption from proof according to the presented concept; allocation of stages of evidentiary activity carried out within the framework of the tax process.

Methodology. Within the framework of this article, general scientific methods were applied in the framework of comparative, logical and statistical research and analysis of law enforcement and judicial practice in the field of tax process.

The main results. Within the framework of the study, a number of issues related to the chosen topic were considered. First of all, it is necessary to understand that by proving in the tax process, one should consider the procedural activities of authorized participants in the tax process for collecting, researching and evaluating evidence, ensuring the adoption of legitimate and justified procedural decisions on issues that are subject to the regulation of tax legislation. The general subject of proof in the tax process is the circumstances rele-

vant to the decision of the tax authority in the cases provided for by the legislation on taxes and fees, determined by the tax authority based on the substance of the relationship and the positions of its participants in accordance with the applicable rules of substantive law in cases where such circumstances are not defined by the legislation on taxes and fees. For the general the rule for distributing the burden of tax procedural proof is to adopt the following judgment: "Each participant in the relationship regulated by the legislation on taxes and fees, in order to comprehensively and most fully establish the facts relevant to the decision of the tax authority in the cases provided for by the legislation on taxes and fees, must prove the circumstances to which he refers as the basis of his procedural position (claims, objections)."

Conclusions. The interests of the state in replenishing the budget should not lead to violations of the rights of an unlimited number of taxpayers. To do this, it is necessary to apply the norms on the presumption of innocence and increased standards for proving an offense committed by a taxpayer in tax disputes. The imposition by the tax authorities of their approach to regulating tax legal relations is going beyond the powers of the tax authorities. The application in practice of the presumption of taxpayers' guilt in committing a tax offense, which is not provided for by law, violates not only the private interests of taxpayers, but also represents an encroachment on public interests, on public order, since obvious injustice is being done.

1. Введение

Система налогового права представляет собой сложноорганизованное строение [1, с. 33], которое включает в себя множество институтов, определяющих взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков [2, с. 32, 33]. Одним из них является институт налогового процесса, интерес современной юридической науки к которому обозначился после принятия части первой Налогового кодекса (далее – НК) РФ [3, с. 68; 4, с. 24, 25; 5, с. 55; 6, с. 58].

В настоящее время российское налоговое законодательство включает в себя как материальные правовые нормы, регламентирующие, в первую очередь, установление и взимание налогов и сборов, так и процедурно-процессуальные, регулирующие деятельность налоговых органов при взаимодействии с налогоплательщиками в ходе осуществления мероприятий налогового контроля, привлечения к ответственности и разрешения споров.

Административная и судебная практика последних лет свидетельствует, что число налоговых споров, предметом которых являются предполагаемые процедурно-процессуальные нарушения, допущенные при проведении мероприятий налогового контроля, демонстрирует тенденции к увеличению. Наиболее часто нарушение процедурно-процессуальных норм происходит при проведении выездных и камеральных налоговых проверок¹, истребовании документов², оформлении результатов налоговой проверки³ и рассмотрении результатов такой проверки⁴.

Однако, невзирая на то, что фактически существующий на протяжении длительного времени отечественный налоговый процесс основал и несколько укрепил в своем теоретическом и правоприменительном отношении наиважнейший элемент – механизм доказательств и доказывания, выступающий традиционным составляющим любого юрисдикци-

¹ См., напр., Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16 арта 2018 г. № 305-КГ17-19973 по делу № А40-230080/2016 и Верховного Суда РФ от 11 ноября 2014 г. № 304-КГ14-3165 по делу № А81-1520/2013, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28 января 2019 г. № Ф01-6742/2018 по делу № А28-8096/2017 и др. Здесь и далее нормативные акты приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

² См., напр., Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 3 февраля 2017 г. № Ф04-7101/2017 по делу № А75-6717/2016, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21 марта 2017 г. № Ф03-

712/2017 по делу № А51-14515/2016, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30 апреля 2019 г. № Ф05-5289/2019 по делу № А40-211149/2019 и др.

³ См., напр., Определение Верховного Суда РФ от 4 апреля 2017 г. № 307-КГ17-2142 по делу № А04-5294/2017, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 26 апреля 2018 г. № Ф09-1584/18 по делу № А34-12498/2016 и др.

⁴ См., напр., Определение Верховного Суда РФ от 20 января 2020 г. № 308-КГ18-24069 по делу № А53-36852/2017, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 15 июня 2016 г. № Ф09-4134/16 по делу № А76-9954/2015 и др.

онного процесса [7, с. 69; 8, с. 99, 100], он продолжает остро нуждаться в последовательном и обособленном нормативном упорядочении, в зависимости от которого находится правильность толкования и применения налогово-правовых норм, так или иначе в конечном итоге влияющая на возникновение, изменение и прекращение различных локальных, отраслевых и стратегических процессов в национальной экономике [9, с. 92, 93; 10, с. 34, 35].

В доктрине финансового права подчеркивается особенность налогово-процессуального доказывания, специфичность критериев относимости, допустимости, достаточности и достоверности его средств [11, с. 11–12; 12], однако непосредственно и комплексно не затрагиваются вопросы функционирования в налоговом процессе особой формы доказательств и доказывания, вероятно потому, что остающаяся еще нерешенной проблема неоднозначного восприятия системности налогового процесса видится первоочередной [13, с. 4]⁵. Между тем цель доказывания задает максимальную важность и его системное значение для всего налогового процесса, поскольку доказательственное познание традиционно предстает основной несущей конструкцией процессуальной деятельности правоприменителя, в частности создает основу для его мотивов и выводов в форме доказательств, без которых точное и объективное установление фактических обстоятельств невозможно [14, с. 11–12; 15, с. 254–255; 16, с. 67]. Теоретическая и нормативная неопределенность в вопросах доказывания в налоговых правоотношениях формирует угрозу неполной защищенности интересов невластных участников налогового процесса, создает условия для злоупотребления полномочиями властными его участниками⁶. Актуализирует проблему и ежегодный рост числа споров об оценке доказательств, полученных налоговыми органами и положенных ими в основу своих решений, разнообразность и неординарность судебной и административной практики, а также системная теоретическая неизученность области доказывания в налогово-процедурной деятельности [20, с. 25; 21, с. 135].

⁵ К примеру, под налоговым процессом многие стремятся рассматривать лишь производство по делам о налоговых правонарушениях.

⁶ Артюх А. Добросовестное налоговое администрирование: всем и каждому? // Закон.ру. 03.06.2020. URL: https://zakon.ru/blog/2020/06/03/dobrosovestnoe_nalogovoe_administrirovanie_vsem_i_kazhdomu. См. также: [17, с. 53; 18; 19].

2. Понятие и предмет доказывания в налоговом процессе

Доказыванием применительно к налоговому процессу следует именовать процессуальную деятельность управомоченных участников налогового процесса по собиранию, исследованию и оценке доказательств, обеспечивающую принятие законных и обоснованных процессуальных решений по вопросам, входящим в предмет регулирования налогового законодательства [22, с. 87]. Доказывание имеет своей целью и особенностью *познание* имеющих процессуальное значение обстоятельств для принятия полноценно верного решения уполномоченного органа и его обоснования. Основным субъектом доказывания следует считать налоговый орган, доказательству которому вправе также представлять подконтрольное лицо (плательщик, налоговый агент) в подтверждение собственных доводов.

Налогово-процессуальное доказывание выступает познавательной деятельностью финансово-юридического толка, которому присущи ускоренность, упрощенность и превалированность административных процедур (а не судебных). Именно в ходе такой процессуальной деятельности осуществляется переход от *вероятности* знания о существовании тех или иных имеющих значение для принятия решения налогового органа обстоятельств (суждений налогового органа об их существовании / отсутствии) к *истинности* этого знания [23, с. 35], обеспечивающего возможность разрешения практической ситуации, обоснованность и законность принятия по ней итогового акта, проверка представлений участников налогового процесса об обстоятельствах на предмет их соответствия объективной действительности.

Достижение *истины* в налоговом процессе в предусмотренных законом условиях естественного участия налогового органа в доказательственной деятельности воспринимается в юридической литературе скептически, с допущением наиболее вероятной возможности условного характера достижения такой «истины»⁷. Такое отношение вполне объяснимо теоретическим воззрением, согласно которому доказыванием как деятельностью по существу

⁷ Шубин Д. По налоговым спорам подлежит применению повышенный стандарт доказывания правонарушения и презумпция невиновности налогоплательщика // Закон.ру. 11.06.2020. URL: https://zakon.ru/blog/2021/6/11/po_nalogovym_sporam_podlezhat_primeneniyu_povyshennyj_standart_dokazyvaniya_pravonarusheniya_i_prezu.

следует называть деятельность исключительно сторон (процессуально равноправных участников) по собиранию и представлению доказательств для целей убеждения независимого арбитра (суда) в истинности собственных позиций; последний не может участвовать и не участвует в доказывании, поскольку осуществляет разрешение дела (спора, вопроса) на базе результатов доказывания [24, с. 47; 25, с. 55]. На основании таких суждений полагается, что установление истины (достижение цели доказывания) невозможно без состязательного содержания любого юридического процесса [26, с. 32; 27, р. 1367–1368].

Несостязательный характер налогового процесса, принципиально определяющий применяемую в нем модель доказывания, максимально сближает налоговый процесс с не признаваемым административно-правовой доктриной в качестве самостоятельного вида юридического процесса производством по делам об административных правонарушениях. Однако последнему все-таки отчасти, но присущ принцип состязательности⁸ – он реализуется в случаях рассмотрения дела об административном правонарушении судом. Конституционный Суд РФ, вырабатывая правовые позиции по вопросу состязательности процесса, определил это явление как «такое построение судопроизводства, при котором функция суда по разрешению дела отделена от функций спорящих перед судом сторон: осуществляя правосудие как свою исключительную функцию, суд должен обеспечивать справедливое и беспристрастное разрешение спора, предоставляя сторонам равные возможности для отстаивания своих позиций, и потому не может принимать на себя выполнение их процессуальных функций»⁹. Приведенная позиция Конституционного Суда РФ позволяет констатировать существование ограниченного варианта состязательности (в плоскости судебного процесса), исключающего возможность реализации состязательных начал в пространстве налогового процесса (вне судебного) и, как следствие, не позволяющего полноценным образом установить истину в налоговых правоотношениях – достигнуть цели налогового процессуального доказывания. При такой картине обеспечить восполнение возможности установле-

ния истины в налоговом процессе способна только активная правомерная деятельность налогового органа, основанная на началах добросовестности и беспристрастности. По причине лишенности налогового процесса сквозного присутствия состязательности пассивная роль налогового органа в деятельности по доказыванию видится неоправдываемой и не соотносимой с процессуальным образом нейтрального арбитра (суда).

Разработанное теорией доказательственного права и успешно адаптированное во всех процессуальных отраслях понятие *предмета доказывания* с преломлением его на налогово-правовую плоскость раскрывается как совокупность предусмотренных в налогово-правовых нормах фактов и обстоятельств, подлежащих установлению с помощью доказательств. Без установления элементов предмета доказывания не усматривается возможным правильное и полноценное разрешение процессуальной ситуации и применение в этой связи нормы налогового законодательства. По мнению И.В. Деметьева, широкое понимание предмета доказывания в налоговом процессе наиболее отвечает специфике отрасли, в значительной степени соответствует истине. Исследователь выделяет в его структуре три «фактологических блока»:

1. *Факты материально-правового характера, установление которых необходимо для верного применения материальной налогово-правовой нормы.* Так, для принятия решения о возврате излишне уплаченной суммы налога налоговому органу надлежит установить факт переплаты суммы (ст. 78 НК РФ).

2. *Факты исключительно процессуально-правового характера, имеющие значение для принятия конкретного процессуального решения.* При принятии решения о взыскании суммы неуплаченного налога налоговый орган должен установить факт неисполнения налогоплательщиком требования об уплате налога (ст. 46 НК РФ).

3. *Факты доказательственного и вспомогательного характера, не имеющие юридического значения.* Например, недобросовестность налогоплательщика при направлении в банк платежного поручения для списания для уплаты налога средств

⁸ Законодатель, выстраивая систему производства по делам об административных правонарушениях, исходил из обязательного отражения в ней конституционного принципа состязательности сторон (ч. 3 ст. 123 Конституции РФ) в расширенном его понимании.

⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 6 июля 2010 г. № 1086-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ющенко Александра Валерьевича на нарушение его конституционных прав пунктом 8 части 2 статьи 30.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях».

со счета, остаток на котором значительно низок¹⁰. Подобные обстоятельства восполняют доказательственную базу и отображают форму вины налогоплательщика [28, с. 86].

В зависимости от степени влияния на результат – принятие процессуального решения должностным лицом налогового органа – в предмете доказывания выделяют *главный* и *второстепенный фактические составы* [29, с. 34]. К первому относятся подлежащие доказыванию наиболее важные обстоятельства, ко второму – остальные обстоятельства, устанавливаемые, ориентируясь на главные. Установление главного состава подразумевает отсутствие достаточных оснований для принятия процессуального решения, установление второстепенных обстоятельств факультативно. Для определения главного фактического состава необходим полный анализ гипотезы материальной нормы (условия налогового правоотношения), но ввиду нечеткости формулирования НК РФ некоторых оснований для принятия индивидуальных процессуальных решений он предельно затруднителен.

В качестве единственного примера установленного НК РФ предмета доказывания следует считать предписание п. 5 ст. 101 НК РФ¹¹, в соответствии с которым в ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа: устанавливает, совершило ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах; устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в НК РФ; устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения; выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответствен-

ность за совершение налогового правонарушения. Определенный п. 5 ст. 101 НК РФ предмет доказывания касается исключительно решения вопроса об ответственности за совершение налогового правонарушения, имеет специальный характер и не служит ориентиром в позитивно развивающихся налогово-процессуальных правоотношениях.

Общий предмет налогово-процессуального доказывания носит конкретный и сугубо применительный характер, который может детально определяться, корректироваться, преобразовываться с учетом целевой направленности доказывания конкретных обстоятельств, объяснения определенных экономических нюансов¹². Однако данное обстоятельство, по нашему мнению, не выступает оправданием отсутствия законодательной регламентации содержания предмета доказывания, характерного для всех вероятных к возникновению в поле налоговых правоотношений практических ситуаций и обеспечивающего всестороннее исследование имеющих значение для их разрешения фактов, а также принятие максимально обоснованного и юридически безупречного решения налогового органа.

В этой связи представляется логичным предложить законодателю *идею* закрепления общего предмета доказывания *на основе* следующего концептуального положения¹³: «Обстоятельства, имеющие значение для вынесения решения налогового органа в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, определяются налоговым (таможенным) органом исходя из существа отношения и позиций его участников в соответствии с подлежащими применению нормами материального права в случаях, если такие обстоятельства не определены законодательством о налогах и сборах. В доказывании не нуждаются обстоятельства, признаваемые общеизвестными». Изложенная теоретическая основа видится универсальным рамочным механизмом зако-

¹⁰ Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда РФ от 20 августа 2001 г. по делу № 1497/01.

¹¹ С учетом того, что определенный для целей производства по делам о налоговых правонарушениях в п. 7 ст. 101.4 НК РФ предмет доказывания абсолютно воспроизводит изложенное для целей вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки предписание п. 5 ст. 101 НК РФ.

¹² Так, налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц была направлена на совершение

операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. См. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

¹³ Выступает адаптационным к налоговому процессу результатом переработки положений наиболее удачно сформулированных в российском процессуальном законодательстве моделей предмета доказывания, см. ст. 56 Гражданского процессуального кодекса РФ и ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

нодательного определения круга обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе¹⁴.

3. Стандарты и обязанность доказывания в налоговом процессе

В целях более четкого рассмотрения вопроса о стандартах и обязанности доказывания имеющих значение для принятия решения налогового органа обстоятельств, необходимо дифференцированно проанализировать такие явления, как «стандарт доказывания» и распределение обязанности доказывания с позиции провозглашенных в налоговом законодательстве *презумпций*, установленных *оснований освобождения от доказывания*, а также сформированных разъяснительной и правоприменительной практикой *блоков обстоятельств, подлежащих доказыванию* налоговым органом и подконтрольным ему участником налогового процесса (налогоплательщиком, налоговым агентом).

Легальная дефиниция стандарта доказывания и порядка его применения в настоящее время не закреплена. В правовой доктрине стандарт доказывания определяются как ту степень достоверности представленных стороной доказательств, при которых суд должен признать бремя доказывания, возложенное на данную сторону, снятым, а соответствующее фактическое обстоятельство – доказанным¹⁵.

Под стандартом доказывания в судебной практике фактически понимается круг обстоятельств, входящих в предмет доказывания, бремя подтверждения которых лежит на лице, заявляющем соответствующие требования или возражения¹⁶.

Стандарты доказывания дифференцируются по степени строгости в зависимости от положения утверждающего лица в спорном правоотношении, влияющего на фактическую возможность собирания доказательств, в целях выравнивания этих возможностей

обеих сторон, а также защиты публичных интересов. Различаются следующие стандарты доказывания: обычный (баланс вероятностей или разумная степень достоверности), пониженный (минимально необходимая степень достоверности), повышенный (ясные и убедительные доказательства), наиболее высокий (достоверность за пределами разумных сомнений)¹⁷.

Полагаем что в налоговом процессе подлежат применению повышенные стандарты доказывания, особенно при применении налоговыми органами положений ст. 54.1 НК РФ.

В сфере налоговых правоотношений действует презумпция добросовестности налогоплательщика¹⁸.

Презумпция невиновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения установлена п. 6 ст. 108 НК РФ: «Лицо считается невиновным в совершении правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица».

Недоказанная виновность приравнивается по своим правовым последствиям к доказанной невиновности. Согласно ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений; к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений.

¹⁴ Может применяться в качестве источника формулирования общего предмета доказывания, учитывающего и позитивный сценарий развития процессуальных отношений (без решения вопроса об ответственности за совершения налогового правонарушения), и негативный (с решением вопроса об ответственности). Во втором случае разумно предусмотреть специальный предмет доказывания посредством развития (расширения) уже определенного п. 7 ст. 101.4 НК РФ предмета доказывания.

¹⁵ Карапетов А. И вновь о стандартах доказывания... // Закон.ру. 25.06.2018. URL: https://zakon.ru/blog/2018/06/25/i_vnov_o_standartah_dokazyvaniya (дата обращения: 02.04.2022).

¹⁶ См., напр., определения Верховного Суда РФ от 27 мая 2015 г. № 302-ЭС14-7670, от 10 июня 2015 г. № 305-ЭС15-

2572, от 10 июля 2017 г. № 305-ЭС17-4211, от 29 октября 2018 г. № 308-ЭС18-9470.

¹⁷ Рекомендации № 1/2019 Научно-консультативного совета при Арбитражном суде Западно-Сибирского округа от 24 мая 2019 г. URL: https://altai.arbitr.ru/files/pdf/14-20HKC_A24.05.2019.pdf (дата обращения: 02.04.2022).

¹⁸ См. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»».

Неустрашимые сомнения в доказанности налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

С учетом изложенного есть все основания полагать, что повышенные стандарты доказывания подлежат применению не только судами, но и налоговыми органами на досудебных стадиях налоговых споров (при рассмотрении возражений налогоплательщиков на акты налоговых проверок, при рассмотрении жалоб налогоплательщиков в вышестоящих налоговых органах).

Примечательно то, что Федеральная налоговая служба в разъяснениях в адрес нижестоящих налоговых органов сама признала необходимость применения наиболее высокого стандарта доказывания «вне всяких разумных сомнений» при применении ст. 54.1 НК РФ: «вывод о том, что налогоплательщик знал о совершении сделки с “технической” компанией и о предоставлении исполнения по этой сделке иным лицом, должен делаться налоговым органом на основании оценки обстоятельств, характеризующих выбор контрагента (указанных в разделе IV настоящих рекомендаций), а также обстоятельств заключения и исполнения такой сделки. При этом установленные обстоятельства и подтверждающие их доказательства должны вне всяких сомнений свидетельствовать об указанной осведомленности налогоплательщика»¹⁹.

Не менее важно, чтобы и в судебной практике применялся повышенный стандарт доказывания по налоговым спорам, не игнорировалась презумпция невиновности налогоплательщика, правильно применялись положения ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ, согласно которым именно на налоговом органе лежит обязанность доказывания совершения налогоплательщиком правонарушения.

Еще одним доводом, обосновывающим необходимость применения повышенного стандарта доказывания налогового правонарушения являются Методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях

должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)²⁰, в п. 2 которого указано: «установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа согласно пункту 3 статьи 122 Кодекса, но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 32 НК РФ».

Кроме того, согласно пп. 2 п. 4 Протокола № 1 к Соглашению о взаимодействии между Следственным комитетом и Федеральной налоговой службой от 13 февраля 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3 к числу обстоятельств, позволяющих предполагать при решении вопроса о направлении материалов в следственные органы факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, относится виновность лица²¹.

Таким образом, установленные в акте налоговой проверки факты виновности налогоплательщика в умысле, направленном на неуплату налогов, становятся краеугольными камнями, основой уголовного дела. Поэтому в рамках налогово-процессуального доказывания важным является соблюдение гарантий прав налогоплательщиков, в том числе применение повышенного стандарта доказывания и презумпции невиновности налогоплательщика.

Принципиальное значение для налогово-процессуального доказывания как правового института и элемента процессуальной деятельности имеет *презумпция*, представляющая собой закрепленное НК РФ предположение о признании факта юридически достоверным, если налоговым органом не доказано обратное.

Современное налоговое законодательство представлено четырьмя такими положениями: *презумпцией* добросовестности плательщика, иного подконтрольного субъекта (п. 7 ст. 3 НК РФ); *презумпцией* правоты плательщика, налогового агента

¹⁹ См. п. 9 Письма Минфина и ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

²⁰ Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на

неуплату налогов (сборов)» (вместе с «Методическими рекомендациями “Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)”», утв. СК России, ФНС России).

²¹ Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой (Заключено 13 февраля 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3) (ред. от 24 декабря 2018 г.).

(п. 7 ст. 3 НК РФ); *презумпцией* примененной участниками сделки цены товара, работы или услуги (п. 3 ст. 105.3 НК РФ); *презумпцией* невиновности привлекаемого к налоговой ответственности субъекта (п. 6 ст. 108 НК РФ). Содержание каждой из них обобщалось, формулировалось и подкреплялось правовыми позициями высших судебных инстанций.

Для целей эффективного доказывания обстоятельств, имеющих определенное юридическое значение, процессуальная доктрина выработала конструкцию *бремени доказывания*, понимаемого в качестве возложения на одного из субъектов доказывания обязанности по собиранию, представлению в установленном порядке доказательств конкретного обстоятельства / круга обстоятельств и осуществлению при его помощи доказывания (убеждения в истинности этого обстоятельства / обстоятельств) [30, с. 21]. На сегодня единственным случаем распределения в НК РФ бремени доказывания обстоятельств, имеющих значение для решения вопроса об ответственности за совершение налогового правонарушения, выступает установление п. 6 ст. 108 НК РФ обязанности налогового органа осуществлять доказывание обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении.

Одноаспектность регламентации важнейшей составляющей механизма доказывания – его бремени – являет собой дополнительный аргумент не последовательного развития доказательственного ресурса в разрезе российского налогового права. С принятием во внимание ранее предложенной концепции формулирования общего предмета доказывания видится необходимость и в обозначении авторской позиции относительно выработки общего правила распределения бремени доказывания, которое надлежит представить таким образом: «Каждый участник отношения, регулируемого законодательством о налогах и сборах, в целях всестороннего и наиболее полного установления фактов, имеющих значение для вынесения решения налогового органа в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, должен доказать обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своей процессуальной позиции (требования, возражения)». Разделение всего предмета доказывания на упомянутые ранее *блоки обстоятельств, подлежащих доказыванию* налоговым органом и подконтрольным ему участником налогового процесса (плательщиком, налоговым агентом), и является примером

прямого распределения бремени доказывания, основные закономерности которого выступают результатом развития практики разъяснения и применения налогового законодательства.

Налоговый процесс не обделен ситуациями, при возникновении которых осуществление доказывания становится излишним, вторичным, нелогичным и нерациональным. Данные обстоятельства в теории получили право именоваться *основаниями освобождения от доказывания*, под которыми юридическая доктрина предлагает понимать факты, не требующие проведения процессуальной деятельности по доказыванию, подлежащие признанию в качестве истинных и способные к обоснованию принятого решения [23, с. 30; 31, с. 118; 32, р. 14]. С позиции универсальности и возможности использования в институтах доказывания различных образований российского процессуального права данное определение видится вполне безупречным. Однако следует признать, что в случае обозначения факта как единственно возможной формы выражения доказательства основанием освобождения от обязанности осуществлять доказывание надлежит именовать ситуацию, при которой наличествует такой факт. Российское налоговое законодательство не использует категорию «основание освобождения от доказывания» и ее составляющие, которыми в науке доказательственного права принято называть факты, признаваемые общеизвестными (воспринятые неограниченным кругом лиц, в том числе и правоприменителем, в качестве известных), и преюдициальные (предрешенные) факты (установленные вступившими в силу судебными актами) [23, с. 28]. Подобный подход законодателя к развитию теоретической основы налогово-правового поля ощущается не вполне ясным, но объяснимым в силу доктринального несовершенства конструкции налогово-процессуального доказывания. Между тем, пожалуй, в качестве единственного случая соблюдения налоговым законодателем абстрактного вектора нормативного определения оснований освобождения от доказывания (как деятельности, а не обязанности) может быть представлена норма п. 6 ст. 108 НК РФ: «Лицо, привлекаемое к ответственности, *не обязано доказывать* (курсив наш. – И. Г., Д. Ш.) свою невиновность в совершении налогового правонарушения». Но это правовое предписание, выступающее воплощением изложенного в ч. 2 ст. 49 Конституции РФ принципиального начала, следует относить к

процессуальному иммунитету [33, с. 48]²², для которого не характерно присутствие обязанности доказывания.

По нашему мнению, уместно и справедливо включить в перечень оснований освобождения от налогового-процессуального доказывания обстоятельства, установленные вступившим в силу решением налогового органа, в связи с очевидностью и бесспорностью того, что названный индивидуальный правовой акт имеет прямое отношение к налоговым правоотношениям порой значительнее судебных актов, наиболее расположен к смежности фигурируемого в нем правоотношения и конкретных обстоятельств, влияющих на вынесение позднего по времени решения налогового органа. С развитием данного предложения видится, что преюдициальное значение потенциально должны иметь абсолютно все выносимые налоговым органом процессуальные решения итогового и неитогового характера²³.

С учетом колоссальной важности наличия нормативно закрепленного механизма освобождения от доказывания обстоятельств, имеющих налоговое правовое значение, и степени его влияния на ведение доказательственной деятельности в плоскости налогового процесса представляется обоснованным адаптирование в НК РФ конструкции оснований освобождения от доказывания по следующей концепции: «Обстоятельства, признанные налоговым органом общеизвестными, в доказывании не нуждаются. Обстоятельства, установленные вступившим в законную силу постановлением (решением, определением) суда, вступившим в законную силу и не оспоренным в определенном законом порядке решением налогового органа, обязательны для налогового органа и не подвергаются повторному установлению им для целей принятия процессуального

решения, а также оспариванию. Обстоятельства, подтвержденные нотариусом при совершении нотариального действия, не подлежат доказыванию, если подлинность нотариально оформленного документа в предусмотренном законом порядке не опровергнута или не установлено существенное нарушение порядка совершения такого нотариального действия».

Говоря о необходимости нормативного развития налогового-процессуального доказывания, уместно подчеркнуть, что комплекс практически предпринимаемых сегодня действий по достижению верного знания о фактических обстоятельствах, имеющих значение для принятия налоговым органом процессуальных решений, видится безнадежным заложником несовершенства процессуальных аспектов налогового законодательства [34].

4. Этапы доказывания в налоговом процессе

Доказывание как систематическая познавательная процессуальная деятельность осуществляется ступенчато, где каждая составляющая имеет собственный объем процессуальных действий, временные границы и процессуальный результат [35, с. 85].

Применительно к налоговому процессу надлежит обозначить следующие этапы доказывания:

1. *Утверждение о фактах*. Первоначальное состояние процессуального правоотношения, отображающее предварительную картину вероятных суждений налогового органа и противоположных ему по юридическому интересу участников налогового процесса (плательщика, налогового агента) о фактической (обстоятельствах, имеющих значение для принятия процессуального решения) и юридической (наличии / отсутствии правовых оснований принятия процессуального решения) сторонах сложив-

²² Этот взгляд в юридической науке является традиционным и устоявшимся. Теоретики утверждают, что обязанности доказывания как таковой в условиях процессуального иммунитета вовсе не существует и, как следствие, нет места освобождению от нее.

²³ Приказы ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании

документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)» (ред. от 28 декабря 2021 г.) и от 14 августа 2020 г. № ЕД-7-8/583@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требований об уплате (возврате) налогов, сборов, страховых взносов, пени, штрафов, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам» (ред. от 16 августа 2021 г.).

шейся ситуации. «Обрисовывание» таких суждений задает направление доказыванию, наполняет его предметностью, расставляет его границы [23, с. 42]. Суждения представляют собой итог анализа предварительной информации, полученной субъектом налогового процесса и содержащей указание на определенные факты²⁴. Утверждение о фактах происходит посредством обозначения позиции налогового органа в *акте промежуточного характера* (налоговом уведомлении²⁵; требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов²⁶; справке об исполнении плательщиком, налоговым агентом обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов²⁷; требовании о представлении пояснений, уведомлении о вызове в налоговый орган плательщика (налогового агента), справке о проведенной выездной налоговой проверке, акте о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица²⁸) и обозначения позиции подконтрольного лица в направляемом им *письменном документе* (налоговой декларации, письменном заявлении, уведомлении, пояснении, возражении, сообщении, ходатайстве).

2. *Обозначение доказательств.* Сообщение лиц о наличии сведений об интересующих их фактах, имеющих процессуальное значение, их описании и местонахождении знаменует начало собирательных действий. Для данного этапа характерно рассмотрение налоговым органом возможности предложения подконтрольным лицам представить имеющиеся у них документы, содержащие значимые сведения, возможности их истребования при наличии информации о нахождении таких документов у подконтрольных субъектов, а также возможности проведения выездной налоговой проверки в случае возникновения предпосылок необходимости в ней. Обозначение доказательств также опосредует заявление ходатайств об истребовании доказательств, о продлении срока предоставления доказательств

(п. 5 ст. 93.1 НК РФ), о принятии обеспечительных мер (п. 3 ст. 48 НК РФ).

3. *Представление и истребование доказательств.* Один из триады самых важных этапов доказывания, в рамках которого осуществляется отыскание (изъятие) и фактическая передача (принятие) собранных доказательств субъекту, уполномоченному выносить процессуальное решение, для общения их к соответствующим материалам. Представление доказательств в налоговом производстве имеет место при активном поведении подконтрольного субъекта²⁹ и вовсе исключено фактически в случае избрания этим субъектом варианта пассивного участия. Налогово-процессуальной деятельности в большей степени присуще истребование доказательств, поскольку налоговый орган выступает основным их собирателем. Для этих целей в НК РФ заложены механизмы предъявления налоговым органом требования о представлении документов, производства выемки, изъятия предметов и документов (ст. 93–94 НК РФ) лицам, во владении и распоряжении которых они находятся. Вместе с тем налоговый орган может играть и восполнительную (руководящую) роль, существо которой заключается в возможности выражения им предложения другим участникам налогового процесса представить дополнительные доказательства в обоснование своих позиций. Уполномоченный субъект наделен правом осуществлять отыскание и передачу налоговому органу доказательств в объеме и количестве, не подлежащем какому-либо ограничению, при условии их обладания свойствами относимости, допустимости, достоверности и достаточности. Представляемые доказательства в целях соблюдения законности процессуальных мероприятий должны быть раскрыты перед остальными участниками процесса в интересах обеспечения возможности их своевременного ознакомления с ними.

4. *Исследование доказательств.* Носит определяющий характер для принятия конкретного процессуального решения как непосредственное вос-

²⁴ Например, поступившая от органа внутренних дел оперативная информация об обстоятельствах, способствовавших совершению хищений имущества организации, может сформировать мнение налогового органа относительно отдельных фактов ее хозяйственной жизни.

²⁵ Приказ ФНС России от 7 сентября 2016 г. № ММВ-7-11/477@ «Об утверждении формы налогового уведомления».

²⁶ Приказ ФНС России от 14 августа 2020 г. № ЕД-7-8/583@.

²⁷ Приказ ФНС России от 20 января 2017 г. № ММВ-7-8/20@ «Об утверждении формы справки об исполнении налого-

плательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, порядка ее заполнения и формата ее представления в электронной форме».

²⁸ Приказ ФНС России от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@.

²⁹ Для налогоплательщика предусматривается право самостоятельно представлять лицу, проводящему налоговую проверку, документы и пояснения (п. 5 ст. 88 НК РФ).

приятие и изучение уполномоченным должностным лицом налогового органа информации о фактах, содержащейся в собранных доказательствах³⁰. Исследование производится в их сопоставлении и сравнении, ликвидации возникших противоречий между ними. Последнее является наиболее эффективным способом установления обстоятельств, представляющих значение для принятия налоговым органом процессуального решения. Так, на этапе рассмотрения материалов проверки, в том числе акта об обнаружении признаков налогового правонарушения, способами исследования признаются получение объяснений у вызванных налоговым органом в установленном порядке и явившихся лиц, обзорение и оглашение письменных доказательств (предметов), предъявление их участникам для ознакомления и выражения своей позиции относительно подтверждаемых ими обстоятельств; предусматривается возможность привлечения к исследованию специалистов и экспертов (п. 4 ст. 101, п. 7 ст. 101.4 НК РФ). Именно результат исследования доказательств привносит будущему процессуальному решению налогового органа критерий фактической обоснованности. Невысказанность НК РФ по поводу непосредственности исследования доказательств, на наш взгляд, не может считаться серьезным упущением, поскольку данный принцип воспринят в качестве неписанного правила (обычая) всех форм доказательственной деятельности.

5. *Оценка доказательств.* Является этапом относительно формализованным (несмотря на логическую природу), венчающим процедуру использования доказательственного ресурса (но не завершающим его [36, с. 31] и создающим условия для выработки выводов уполномоченным на принятие процессуального решения лицом по установленным и подтвержденным доказательствами обстоятельствам (один из выводов впоследствии и становится основой решения). Оценка является смыслом всей деятельности по доказыванию, поскольку прямо влияет на квалификацию практической ситуации. В налоговом законодательстве оценка не имеет самостоятельного процессуального значения, поглощена исследованием доказательств, считается его неизбежным и органическим результатом (ст. 101 НК РФ).

Поэтапность доказывания не образует длительности процедуры собирания, исследования и оценки

доказательств; в силу упрощенности принятия налоговым органом итогового решения подтверждение фактических обстоятельств сводится к эпизодической и незначительной по времени и объему последовательности конкретных действий, что не добавляет совершенства налоговому процессу.

5. Выводы и предложения

Проанализировав теоретические и практические аспекты налогово-процессуального доказывания, авторы приходят к следующим выводам:

1. Под доказыванием в налоговом процессе следует рассматривать процессуальную деятельность уполномоченных участников налогового процесса по собиранию, исследованию и оценке доказательств, обеспечивающую принятие законных и обоснованных ими процессуальных решений по вопросам, входящим в предмет регулирования налогового законодательства.

2. В качестве общего предмета доказывания в налоговом процессе выступают обстоятельства, имеющие значение для вынесения решения налогового органа в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, определяемые налоговым (таможенным) органом исходя из существа отношения и позиций его участников в соответствии с подлежащими применению нормами материального права в случаях, если такие обстоятельства не определены законодательством о налогах и сборах.

3. За общее правило распределения бремени налогово-процессуального доказывания принять следующее суждение: «Каждый участник отношения, регулируемого законодательством о налогах и сборах, в целях всестороннего и наиболее полного установления фактов, имеющих значение для вынесения решения налогового органа в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях, должен доказать обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своей процессуальной позиции (требования, возражения)».

Говоря о модернизации законодательства о налогах и сборах, целесообразно коснуться и рекомендаций по устранению недостатков и улучшению доказательственной деятельности налоговых органов. С принятием во внимание долгосрочности решения вопроса о кардинальном реформировании НК РФ и степени нуждаемости процессуальной деятельности налоговых органов в упорядочивании от-

³⁰ Наиболее ярким примером исследования доказательств является познавательная деятельность должностного

лица налогового органа при рассмотрении материалов проверки (абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ).

дельных и принципиально важных аспектов доказывания имеющих значение для налогового контроля обстоятельств представляются необходимыми:

1) детальное урегулирование на подзаконном уровне (правотворчество ФНС России) порядка вызова и снятия устных объяснений (пояснений) с подконтрольных лиц и их представителей, порядка вызова и производства допроса свидетеля, порядка представления заинтересованными лицами и принятия налоговым органом письменных и вещественных средств доказывания, а также фото-, видео- или аудиоматериалов, выступающих носителями значимых для принятия налоговым органом процессуального решения сведений;

2) межведомственная проработка (МВД России и ФНС России) вопроса о возможности принудительного доставления подконтрольных лиц (их представителей) и свидетелей для дачи соответствующих объяснений, пояснений и показаний;

3) регулярная подготовка ФНС России специальных разъяснительных обзоров практики осуществления налоговыми органами доказательственной деятельности в рамках налогового процесса.

На современном этапе подход налоговых органов и судов к рассмотрению налоговых споров должен быть существенно, кардинально изменен.

Интересы государства по пополнению бюджета не должны приводить к нарушениям прав неограниченного круга налогоплательщиков. Для этого следует применять нормы о презумпции невиновности и повышенные стандарты доказывания совершённого налогоплательщиком правонарушения в налоговых спорах. «Правила игры» должны быть честными и понятными всем налогоплательщикам.

Навязывание налоговыми органами своего подхода по регулированию налоговых правоотношений – это выход за пределы полномочий налоговых органов. Применение на практике не предусмотренной законом презумпции вины налогоплательщиков в совершении налогового правонарушения нарушает не только частные интересы налогоплательщиков, но и представляет собой посягательство на публичные интересы, на публичный порядок, так как творится явная несправедливость

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кирилина В. Е. Система налогового права: проблемы определения элементного состава / В. Е. Кирилина // Финансовое право. – 2011. – № 11. – С. 32–34.
2. Кирилина В. Е. Субъект налогового права как правовая категория / В. Е. Кирилина // Финансовое право. – 2004. – № 3. – С. 31–35.
3. Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ / В. Н. Иванова // Юрист. – 2001. – № 2. – С. 67–70.
4. Гудимов В. И. Налоговый процесс / В. И. Гудимов // Финансовое право. – 2003. – № 5. – С. 23–27.
5. Деготь Б. Е. Понятие налогового процесса / Б. Е. Деготь // Закон и право. – 2005. – № 3. – С. 54–55.
6. Глазунова И. В. Налоговый процесс как форма правоприменительной деятельности / И. В. Глазунова // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2011. – № 2. – С. 51–58.
7. Теория юридического процесса / под общ. ред.: В. М. Горшенев. – Харьков : Вища школа : Изд-во при Харьк. ун-те, 1985. – 192 с.
8. Дементьев И. В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм / И. В. Дементьев // Журнал российского права. – 2019. – № 8. – С. 96–106. – DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9.
9. Винницкий Д. В. Проблемы правового регулирования процедурных и процессуальных отношений в российском налоговом праве / Д. В. Винницкий // Современные проблемы взаимодействия процессуального и материального права России: теория и практика : материалы всерос. науч.-практ. конф. (17–18 апр. 2003 г.). – Екатеринбург, 2004. – Ч. 1. – С. 92–93.
10. Красюков А. В. Влияние судебной практики на процесс доказывания в налоговом правоприменении / А. В. Красюков // Налоги. – 2014. – № 3. – С. 35–38.
11. Лазарева Н. П. Налоговый процесс : учеб. пособие / Н. П. Лазарева, С. Е. Усова. – Хабаровск : Изд-во ТОГУ, 2015. – 117 с.
12. Долгополов О. И. Доказательства и доказывания по налоговым спорам / О. И. Долгополов. – М. : Налоговый вестник, 2011. – 288 с.

13. Слесарев С. А. Доказывание по делу о налоговом правонарушении : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Слесарев. – Омск, 2009. – 270 с.
14. Налоговый процесс : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Юриспруденция», «Налоги и налогообложение» / под ред. Н. М. Коршунова, Н. Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 375 с.
15. Дементьев И. В. Доказывание и доказательства в налоговом правоприменении / И. В. Дементьев // Российское правосудие. – 2018. – № S1. – С. 252–260.
16. Глазунова И. В. Специфика доказательств в налоговом процессе / И. В. Глазунова // Правоприменение. – 2019. – Т. 3, № 4. – С. 63–74. – DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).63-74.
17. Пепеляев С. Г. Налоговый остракизм / С. Г. Пепеляев // Налоговед. – 2020. – № 2. – С. 4–7.
18. Giddens A. *Fate, Risk and Security* / A. Giddens // Giddens A. *Modernity and Self-Identity: Self and Society in the Late Modern Age* / A. Giddens. – Cambridge : Polity Press, 1991. – P. 109–143.
19. Luhmann N. *The Concept of Risk* / N. Luhmann // Luhmann N. *Risk: A Sociological Theory* / N. Luhmann. – Berlin ; New York : De Gruyter, 1993. – P. 1–31.
20. Карапетов А. Г. Стандарты доказывания: аналитическое и эмпирическое исследование / А. Г. Карапетов, А. Косарев. – М. : Закон, 2019. – 96 с. – (Приложение к «Вестнику экономического правосудия РФ» № 5/2019).
21. Лысенко Е. Д. Принцип добросовестного налогового администрирования / Е. Д. Лысенко // Образование и право. – 2020. – № 7. – С. 134–137.
22. Березин М. Ю. Оценка доказательств в налоговом процессе / М. Ю. Березин // Хозяйство и право. – 2019. – № 5 (508). – С. 86–92.
23. Треушников М. К. Судебные доказательства : моногр. / М. К. Треушников. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Городец, 2004. – 272 с.
24. Клейнман А. Ф. Новейшие течения в советской науке гражданского процессуального права : очерки по истории / А. Ф. Клейнман. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1967. – 119 с.
25. Сахнова Т. В. Регламентация доказательств и доказывания в гражданском процессе / Т. В. Сахнова // Государство и право. – 1993. – № 7. – С. 52–60.
26. Вышинский А. Я. Теория судебных доказательств в советском праве / А. Я. Вышинский. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : Юрид. изд-во, 1946. – 248 с.
27. Tribe L. H. *Trial by Mathematics: Precision and Ritual in the Legal Process* / L. H. Tribe // *Harvard Law Review*. – 1971. – Vol. 84, no. 6. – P. 1329–1393.
28. Дементьев И. В. Доказательства и доказывание в налоговом процессе / И. В. Дементьев // Журнал российского права. – 2011. – № 1 (169). – С. 82–88.
29. Белов В. М. Злоупотребление правом в налоговой сфере / В. М. Белов // Арбитражная практика. – 2002. – № 1. – С. 33–40.
30. Тютин Д. В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков / Д. В. Тютин. – М. : Контракт, 2014. – 216 с.
31. Бельшева А. А. Проблема соотношения предмета доказывания и оснований освобождения от доказывания / А. А. Бельшева // Вестник Новгородского государственного университета. – 2004. – № 29. – С. 117–120.
32. *Globalisation and Economic Security in East Asia: Governance and Institutions* / ed. H. E. Nesadurai. – London : Routledge, 2005. – 288 p. – DOI: 10.4324/9780203086155.
33. Волосова Н. Ю. Понятие и правовая сущность свидетельского иммунитета / Н. Ю. Волосова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – № 3 (97). – С. 48–53.
34. Бурнышева Л. В. Доказательства и доказывание при проведении налогового контроля / Л. В. Бурнышева // Вестник Омского юридического института. – 2011. – № 3 (16). – С. 11–14.
35. Решетникова И. В. Курс доказательственного права в российском гражданском судопроизводстве / И. В. Решетникова. – М. : НОРМА : ИНФРА-М, 2000. – 279 с.
36. Нагорная Э. Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде : моногр. / Э. Н. Нагорная. – М. : Юстицинформ, 2009. – 320 с.

REFERENCES

1. Kirilina V.E. System of tax law: problems of determining the elemental composition. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2011, no. 11, pp. 32–34. (In Russ.).
2. Kirilina V.E. Subject of tax law as legal category. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2004, no. 3, pp. 31–35. (In Russ.).
3. Ivanova V.N. Correlation of legal categories "tax process" and "tax production" and features of their implementation in the Tax Code of the Russian Federation. *Yurist = Lawyer*, 2001, no. 2, pp. 67–70. (In Russ.).
4. Gudimov V.I. Tax process. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2003, no. 5, pp. 23–27. (In Russ.).
5. Degot B.E. The concept of the tax process. *Zakon i pravo = Law and Law*, 2005, no. 3, pp. 54–55. (In Russ.).
6. Glazunova I.V. The tax process as a form of law enforcement. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Pravo" = Herald of Omsk University. Series "Law"*, 2011, no. 2, pp. 51–58. (In Russ.).
7. Gorshenev V.M. (ed.). *Theory of legal process*. Kharkiv, Vishcha shkola Publ., Kharkiv University Publ., 1985. 192 p. (In Russ.).
8. Dementiev I.V. Tax law enforcement: changing legal paradigms. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2019, no. 8, pp. 96–106. DOI: 10.12737/jrl.2019.8.9. (In Russ.).
9. Vinnitskiy D. V. Problems of legal regulation of procedural and procedural relations in Russian tax law, in: *Sovremennye problem vzaimodeistviya protsessual'nogo i material'nogo prava Rossii: teoriya i praktika*, materials of the all-Russian Scientific and practical conference (April 17-18, 2003), pt. 1, Yekaterinburg, 2004, pp. 92–93. (In Russ.).
10. Krasnyukov A.V. The influence of judicial practice on the process of proof in tax law enforcement. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 3, pp. 35–38. (In Russ.).
11. Lazareva N.P., Usova S.E. *Tax process*, Textbook. Khabarovsk, Pacific National University Publ., 2015. 117 p. (In Russ.).
12. Dolgopолоv O.I. *Proofs and evidences on tax disputes*. Moscow, Nalogovyi vestnik Publ., 2011. 288 p. (In Russ.).
13. Slesarev S.A. *Proving in the case of a tax offense*, Cand. Diss. Omsk, 2009. 270 p. (In Russ.).
14. Korshunov N.M., Eriashvili N.D. (eds.). *Tax process*, Textbook for university students studying in the specialties "Jurisprudence", "Taxes and taxation", 2nd ed. Moscow, YuNITI-DANA Publ., 2017. 375 p. (In Russ.).
15. Dementiev I.V. Proving and proofs in tax law enforcement. *Rossiiskoe pravosudie = Russian Justice*, 2018, no. S1, pp. 252–260. (In Russ.).
16. Glazunova I.V. The specifics of evidence in the tax process. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2019, vol. 3, no. 4, pp. 63–74. DOI: 10.24147/2542-1514.2019.3(4).63-74. (In Russ.).
17. Pepelyaev S.G. Tax ostracism. *Nalogoved = Tax Specialist*, 2020, no. 2, pp. 4–7. (In Russ.).
18. Giddens A. Fate, Risk and Security, in: Giddens A. *Modernity and Self-Identity: Self and Society in the Late Modern Age*, Cambridge, Polity Press, 1991, pp. 109–143.
19. Luhmann N. The Concept of Risk, in: Luhmann N. *Risk: A Sociological Theory*, Berlin, New York, De Gruyter Publ., 1993, pp. 1–31.
20. Karapetov A.G., Kosarev A. *Standards of proof: analytical and empirical research*, appendix to the Herald of Economic Justice of the Russian Federation No. 5/2019. Moscow, Zakon Publ., 96 p. (In Russ.).
21. Lysenko E.D. The principle of conscientious tax administration. *Education and Law*, 2020, no. 7, pp. 134–137. (In Russ.).
22. Berezin M.Yu. Assessment of evidence in the tax process. *Khozyaistvo i pravo = Economy and law*, 2019, vol. 5 (508), pp. 86–92. (In Russ.).
23. Treushnikov M.K. *Forensic evidence*, Monograph, 3rd ed. Moscow, Gorodets Publ., 2004. 272 p. (In Russ.).
24. Kleinman A.F. *The latest trends in the Soviet science of civil procedural law*, Essays on history. Moscow, Moscow University Publ., 1967. 119 p. (In Russ.).
25. Sakhnova T.V. Regulation of evidence and evidence in civil proceedings. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, 1993, no. 7, pp. 52–60. (In Russ.).
26. Vyshinskii A.Ya. *Theory of judicial evidence in Soviet law*, 2nd ed. Moscow, Legal Publishing house, 1946. 248 p. (In Russ.).

27. Tribe L.H. Trial by Mathematics: Precision and Ritual in the Legal Process. *Harvard Law Review*, 1971, vol. 84, no. 6, pp. 1329–1393.
28. Dementyev I.V. Proofs and proving in the tax process. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2011, no. 1 (169), pp. 82–88. (In Russ.).
29. Belov V.M. Abuse of law in the tax sphere. *Arbitrazhnaya praktika = Arbitration practice*, 2002, no. 1, pp. 33–40. (In Russ.).
30. Tyutin D.V. *Tax control, responsibility and protection of taxpayers' rights*. Moscow, Kontrakt Publ., 2014. 216 p. (In Russ.).
31. Belysheva A.A. The problem of the correlation of the subject of proof and the grounds for exemption from proof. *Vestnik Novgorodskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the Novgorod State University*, 2004, no. 29, pp. 117–120. (In Russ.).
32. Nesadurai H.E. (ed.). *Globalisation and Economic Security in East Asia: Governance and Institutions*, London, Routledge Publ., 2005. 288 p. DOI: 10.4324/9780203086155.
33. Volosova N.Y. The concept and legal essence of witness immunity. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Orenburg State University*, 2009, no. 3 (97), pp. 48–53. (In Russ.).
34. Burnysheva L.V. Proofs and proving during tax control. *Vestnik Omskogo yuridicheskogo universiteta = Bulletin of the Omsk Law Institute*, 2011, no. 3 (16). pp. 11–14. (In Russ.).
35. Reshetnikova I.V. *The course of evidentiary law in Russian civil proceedings*. Moscow, NORMA Publ., INFRA-M Publ., 2000. 279 p. (In Russ.).
36. Nagornaya E.N. *Tax disputes: evaluation of evidence in court*, Monograph. Moscow, Yustitsinform Publ., 2009. 320 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Глазунова Ирина Васильевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
E-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
SPIN-код РИНЦ: 9844-8842; AuthorID: 297941

Шептунов Данил Сергеевич – юрист
ООО «Арбитраж»
644033, Россия, г. Омск, ул. Нагибина, 31
E-mail: danilsheptunov@yandex.ru
SPIN-код РИНЦ: 9013-8972

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Глазунова И.В. Налогово-процессуальное доказывание: проблемы теории и практики / И.В. Глазунова, Д.С. Шептунов // *Правоприменение*. – 2022. – Т. 6, № 3. – С. 94–108. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(3).94-108.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Irina V. Glazunova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
E-mail: irine.glazunovoi@yandex.ru
RSCI SPIN-code: 9844-8842; AuthorID: 297941

Danil S. Sheptunov – Lawyer
“Arbitration” LLC
31, Nagibina ul., Omsk, 644033, Russia
E-mail: danilshseptunov@yandex.ru
RSCI SPIN-code: 9013-8972

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Glazunova I.V., Sheptunov D.S. Tax procedural proof: problems of theory and practice. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 3, pp. 94–108. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(3).94-108. (In Russ.).