

Эта книга — руководство по процедуре предоставления доказательств в арбитражном процессе. В ней Вы найдете все, что требуется знать о доказательствах: их виды и значение, критерии оценки и возможные действия арбитража, а также многое другое, что поможет Вам в налоговом деле защиты своих интересов в суде.

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ

Сафарова Е.Ю.



- Сбор документов
- Экспертизы
- «Методы» налоговой для пополнения бюджета
- Недобросовестный налогоплательщик



ДОКАЗАТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ

Е.Ю.Сафарова

ОТ АВТОРА

Уважаемый читатель!

Судебная практика показывает: прав не тот, у кого больше прав, а тот, у кого больше доказательств своей правоты.

По своему опыту я знаю, что правота в арбитражном суде - понятие относительное. Важно прежде всего то, как вы сможете подтвердить и обосновать свою точку зрения.

Собранные мной в этой книге сведения и рекомендации помогут вам воспользоваться именно теми аргументами, которые подтвердят вашу правоту в налоговом споре, дадут вам возможность почувствовать себя увереннее и подкованнее при защите своей позиции.

Кроме того, умение правильно обращаться с доказательствами поможет вам не только во взаимоотношениях с налоговой, но и при конфликтах с деловыми партнерами.

С уважением,
Елена Сафарова

ВВЕДЕНИЕ

Основная цель существования любой фирмы - это получение прибыли. Если кто не верит, может почитать ст. 50 Гражданского кодекса, которая определяет, что "юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности". Есть, конечно, и другие, чьи задачи лежат совсем в иной плоскости, но речь сейчас не о них.

Прибыль - это деньги, а там, где деньги, там всегда проблемы. И за то, чтобы получать прибыль в размере, который правильным кажется вам, а не кому-то еще, часто приходится бороться, и бороться всерьез.

В этой книге речь идет о том, при помощи какого "оружия" фирма может бороться за свое право не платить лишние налоги в бюджет государства. Что может помочь ей, если это свое право приходится отстаивать в арбитражном суде. Разговор идет о доказательствах.

Здесь разъясняется, что представляют из себя доказательства, какие они бывают и зачем они нужны. Как их "добыть" и что надо сделать, чтобы арбитражный суд их принял.

В этой книге не ставится вопрос, кто прав, а кто виноват в налоговых спорах, не переминается извечная тема "злокозности" налоговой, не предлагаются схемы "на грани фола". Цель автора - помочь налогоплательщику не стать "без вины виноватым" и показать, как правильно пользоваться имеющимися преимуществами. Разъяснить, как не "заблудиться" среди сложных, не всегда поддающихся обычной логике и сильно напоминающих ритуальные танцы процессуальных действий, связанных с рассмотрением арбитражного дела.

Суть в том, что ст. 2 Арбитражного процессуального кодекса четко и исчерпывающе определяет задачи судопроизводства в арбитражных судах. И одной из них является "защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов лиц, осуществляющих предпринимательскую или иную экономическую деятельность, а также прав и законных интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц в указанной сфере". Такая длинная цитата приводится здесь не для того, чтобы помучить читателя сугубо специальным юридическим текстом, а чтобы расставить все точки над "i".

Эта книга разъясняет, что для арбитражного суда неважно, кто вы - государственный орган или коммерческая фирма. Для него все равны. Важно, с чем вы пришли в суд, какие доказательства можете предъявить, чем подтвердить свою правоту.

И не надо пугать себя заранее страшилками типа предвзятости судов или их нацеленности на пополнение бюджета. В большинстве случаев те, кто об этом говорит, просто не смогли доказать свою позицию, поленились разобраться, как найти нужные документы, как привлечь внимание суда именно к своей позиции. А теперь после драки они машут кулаками и ищут крайнего.

Не надо идти по этому пути. Если вы оказались участником налогового спора, то постарайтесь собраться с мыслями и определить, что может подтвердить вашу правоту, какие доказательства у вас есть. А чтобы грамотно ими воспользоваться, читайте эту книгу.

Кроме всего прочего, в ней есть образцы документов, которыми вы можете воспользоваться на разных стадиях судебного процесса, и материалы судебной практики, проанализировав которые сможете понять, куда вам "двигаться" в вашей ситуации.

Судебные акты в основном приведены не в пересказе, а в том виде, в котором они увидели свет. Такая форма подачи выбрана неслучайно. Мнение автора книги далеко не всегда совпадает с мнением арбитражного суда, но в этой работе задача продемонстрировать свои знания в области права не ставится. Автор хочет дать возможность читателю не только ознакомиться с позицией различных судебных инстанций, но и получить возможность воспользоваться этой книгой при подготовке к судебному заседанию, во время которого знать, что и по какому вопросу решали арбитражные суды раньше, весьма немаловажно.

1. ЩИТ И МЕЧ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Люблю тебя, булатный мой кинжал,
Товарищ светлый и холодный.
М.Ю. Лермонтов, "Кинжал"

Понятие доказательства, его виды, способы использования и "добычи" определены в Арбитражном процессуальном кодексе (далее АПК) достаточно четко. Этой теме посвящена вся гл. 7, которая так и называется: "Доказательства и доказывание". И несмотря на то что эта книга посвящена доказыванию в налоговом праве, нельзя не отметить, что правила указанной главы одинаковы для всех видов арбитражных споров.

Итак, что же мы можем почерпнуть из гл. 7 АПК полезного и важного? Чем хорошее знание процедуры доказывания может сделать "судебную" жизнь фирмы лучше и увереннее?

Начнем разбираться последовательно.

Статья 64 АПК дает определение самому понятию доказательства: "Доказательствами по делу являются полученные в предусмотренном настоящим Кодексом и другими федеральными законами порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела".

То есть доказательства - это сведения, на основании которых вы сделали для себя вывод, что по делу, которое рассматривается в суде, вы правы. Их необходимость состоит в том, что уверены в своей правоте должны быть не только вы, но еще и судья. А читая эту книгу дальше, вы поймете, что и суд - не единственная инстанция, в которую фирме нужно предъявлять доказательства.

Ниже приведены три судебных акта, которые могут подтвердить, насколько серьезно необходимо относиться к проблеме доказывания, ни в коем случае не пренебрегая никакими из доказательств и не манкируя обязанностью лица, участвующего в деле, доказывать те обстоятельства, на которые оно ссылается.

Помните, что доказательства - это самое главное оружие, которое законодатель вложил в ваши руки. И судебный процесс - это турнир, на котором решается, чье оружие сильнее, значительнее, основательнее. Считайте, что вы сражаетесь за благосклонность прекрасной дамы - Фемиды.

Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 мая 2007 г. N 1461/07 "О передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации"

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 января 2007 г. N 9010/06

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13 декабря 2005 г. N 10053/05

Как видно из приведенных выше судебных актов, доказательства - весьма серьезная и важная вещь. Теперь рассмотрим следующий вопрос: какими признаками должны обладать сведения о фактах, подтверждающих или опровергающих наличие обстоятельств, имеющих значение для дела.

1.1. Доказательства по делу должны быть "по делу"

Суть этого понятия состоит в том, что "арбитражный суд принимает только те доказательства, которые имеют отношение к рассматриваемому делу" (ст. 67 АПК). В частности, в ч. 2 ст. 67 АПК есть уточнение, что же законодатель понимает под документами, не имеющими отношения к рассматриваемому делу. А именно - это "документы, содержащие ходатайства о поддержке лиц, участвующих в деле, или оценку их деятельности, иные документы, не имеющие отношения к установлению обстоятельств по рассматриваемому делу".

Ну, с поддержкой лиц, участвующих в деле, и оценкой их деятельности все в принципе ясно. Статья 5 АПК рассматривает вопрос независимости судей арбитражных судов и указывает, что "какое-либо воздействие на судей арбитражных судов, вмешательство в их деятельность государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц или граждан запрещаются". Таким образом, любая попытка надавить на суд, хотя бы средствами ходатайства с оценкой деятельности лица, участвующего в деле, успеха у судей иметь не будет. То есть если фирма налогов не платит, зато помогает зоопарку растить белого медведя, в арбитражном процессе это ей ничем не поспособствует. Но и не повредит. Такое обстоятельство суду безразлично и на принятие им решения никак не влияет.

А что же такое "иные документы, не имеющие отношения к установлению обстоятельств по рассматриваемому делу"? Понятно, что если вы оспариваете в суде результаты выездной налоговой проверки, то "пристроить" сюда же и результаты "камералки" вам не удастся. Но законодатель в ч. 2 ст. 67 АПК имел в виду не только любителей сваливать все свои претензии в одну кучу. Таких как раз немного.

В предыдущей редакции Налогового кодекса п. 2 ст. 4 позволял Министерству РФ по налогам и сборам (ныне Федеральная налоговая служба), Министерству финансов РФ, Государственному таможенному комитету, органам государственных внебюджетных фондов издавать приказы, инструкции и методические указания, которые были обязательны для их подразделений (например, по отношению к Министерству по налогам и сборам это были налоговые), но к законодательным актам по налогам и сборам не имели отношения. Из-за этого создавалась необыкновенная путаница. Впрочем, если серьезно, и сейчас нельзя сказать, что она полностью изжита. Состояла она в том, что налоговые требовали от налогоплательщиков различные документы, предусмотренные либо инструкциями, либо методическими указаниями, либо еще какими-нибудь "указивками". Плательщики путались, не могли подтвердить ни льготы, ни правильность уплаты налогов и в итоге обращались в суд. Впрочем, инспекторы не терялись и там, указывая на необходимость предъявлять документы, прописанные в приказах или инструкциях, так как именно эти документы и являются теми доказательствами, которые смогут подтвердить правильность уплаты налогов или законность применения льготного налогообложения.

На настоящий момент относимость доказательств определяется их соответствием действующему законодательству. То есть никакие письма или инструкции налоговой не могут расширять или, наоборот, сокращать список документов, который может служить доказательством, например, правильности исчисления налогов или обоснованности применения льготного налогообложения.

Вообще, требуя у налогоплательщика представления дополнительных документов, налоговые руководствуются пп. 1 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса, где указано, что инспекторы вправе "требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания, перечисления) налогов, сборов".

Получив документ, арбитражный суд или налоговая, если речь идет о налоговом контроле, оценивает его с точки зрения относимости, самостоятельно или в совокупности с другими документами. Доказательство можно считать относимым и приобщить к материалам дела (или материалам налоговой проверки), если оно подтверждает или опровергает факты, которые являются предметом доказывания. Но есть еще вариант, когда доказательство можно посчитать относимым, несмотря на то что прямого отношения к предмету доказывания оно не имеет. Это может произойти, если доказательство ставит под сомнение какой-либо факт, который уже считается доказанным. Например, одним из фактов, на который опирается налоговая, пытаясь доказать отсутствие у фирмы права на использование ставки 0% по НДС, является недействительность контракта. А из письменных показаний свидетеля, полученных при опросе, известно, что генеральный директор фирмы, являющейся стороной контракта, во время, когда должен был ставить "автограф" на оспариваемом документе, на самом деле был в отпуске и отдыхал в далеких жарких странах. Соответственно, либо на контракте не его подпись, либо

контракт заключен не тогда и не там, как указано в его "шапке". Может это свидетельствовать о его недействительности? В принципе, может. Приобщит суд к материалам дела показания такого свидетеля, несмотря на то что про НДС он не сказал ни слова? Может и приобщить, ведь сообщенные им сведения ставят под сомнение некоторые факты, которые находятся в прямой связи с предметом спора.

Таким образом, суд (или налоговая), рассуждая логически, определяет, имеют представленные сведения отношение к рассматриваемому делу или нет; в соответствии с тем выводом, к которому он приходит, суд решает, приобщать эти материалы к материалам дела, тем самым придав им статус доказательства, или нет.

Необходимо отметить, что на стадии рассмотрения вопроса об относимости представленные сведения еще не имеют статуса доказательства. Прийти к такому выводу можно, в частности, опираясь на правила ст. 67 АПК, которая устанавливает, что доказательства должны обладать признаками относимости и допустимости. Соответственно, если правоприменитель еще не пришел к выводу по этому вопросу, то и считать доказательствами поступившие сведения нельзя.

1.2. Что допустимо для суда

Однако относимость не единственное свойство, которым должны обладать сведения, чтобы приобрести статус судебных доказательств. Плюс к тому, что доказательство должно быть "в кассу", его еще и получить надо совершенно законным способом. То есть доказательство должно обладать признаком допустимости. Суть этого понятия АПК отражает в ст. 68: "Обстоятельства дела, которые, согласно закону, должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами". Понятие "допустимость доказательств" носит процессуальный характер.

Допустимость доказательств можно определить как совокупность законности источников и методов их получения, а также формы фиксации. Это понятие можно разбить для понятности на несколько составляющих. Нормы о допустимости доказательств условно подразделяются на позитивные и негативные.

Позитивные нормы состоят в том, что они предписывают использование определенного вида доказательств для подтверждения обстоятельств дела. Например, если в ст. 169 Налогового кодекса предписано, что счета-фактуры должны обладать определенными реквизитами, то они должны выглядеть именно так и никак больше.

Негативные нормы запрещают использование определенного вида доказательств для подтверждения обстоятельств дела. Например, при несоблюдении простой письменной формы сделки, по правилам ст. 162 Гражданского кодекса, стороны не могут использовать для подтверждения ее наличия свидетельские показания.

Кроме того, что для того, чтобы именоваться доказательствами, сведения должны обладать указанными выше признаками, они также должны быть облечены в форму. Поэтому АПК предусматривает несколько видов доказательств.

2. ДОКАЗАТЕЛЬСТВА ЖИВУТ "СЕМЬЯМИ"

- В наше время никто не хранит деньги в золоте, - пробормотала Вероника.
- И если мы захватим башню, это будет значить, что мы просто захватим башню, - добавил великий магистр. - Денег мы там не найдем.

Вадим Панов, "Наложницы ненависти"

2.1. Письменные доказательства

Основной вид доказательств, который используется в налоговых спорах, это письменные доказательства. А если уж совсем конкретизировать понятие, то документы. Явление это вполне логично, если учитывать характер правоотношений в сфере налогообложения.

Налоги-то в наше время, как известно, дело бумажное. Времена Левия Матвея, который бросил деньги, собранные им в качестве податей, в пыль на дороге и пошел за Спасителем, давно миновали. Наличием обязательных платежей никто не платит. А безналичные расчеты, естественно, порождают уйму "макулатуры".

Здесь есть один очень важный принцип, связанный также и с доказыванием, который необходимо помнить. Любые действия в области налогов и сборов, как налогоплательщиков, так и государственных органов, обязательно должны сопровождаться подтверждающими документами.

Частично к этому стороны налоговых отношений обязывает закон. Например, налогоплательщик обязан представлять в налоговую декларации, как это предусмотрено в пп. 4 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса. В свою очередь, инспекция обязана по результатам выездной налоговой проверки составить акт, как это предписывает п. 1 ст. 100 Налогового кодекса.

Частично к созданию документов призывают обычаи делового оборота. Так, договоры, например, в основном заключаются все-таки в письменном виде, хотя ст. 434 Гражданского кодекса говорит, что "договор может быть заключен в любой форме, предусмотренной для заключения сделок", то есть, по правилам ст. 158 Гражданского кодекса, устно или в письменной форме (простой или нотариальной). Но никто же не собирается спорить с инспекторами, доказывая, что ст. 165 Налогового кодекса, которая определяет пакет документов для подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов НДС и требует представления "контракта (копии контракта) налогоплательщика с иностранным лицом", на самом деле противоречит гражданскому законодательству, тем самым нарушая права налогоплательщика, а на самом деле этот контракт был заключен в устной форме.

Но основное соображение, которым должен руководствоваться налогоплательщик в своих взаимоотношениях с налоговой, кроме закона, разумеется, - это возможность при необходимости доказать свою правоту, или, если выразиться еще более конкретно, подтвердить, что то, на чем он настаивает, действительно имело место быть.

Приведем пример. Как известно, появлением понятия "недобросовестный налогоплательщик" мы обязаны, в частности, дефолту 1998 г. Именно тогда, когда рухнула часть банковской системы и, естественно, на счетах в "проблемных" банках зависла часть налоговых платежей, а недополучившая положенное налоговая попыталась начать взыскивать эти деньги повторно, на свет появилось Постановление Конституционного Суда от 12 октября 1998 г. N 24-П. Не будем сейчас углубляться в проблему недобросовестности, она рассмотрена совсем в другой главе этой книги, напомним только суть проблемы. Правовая позиция Конституционного Суда не распространяется на недобросовестных налогоплательщиков, то есть с них вполне можно брать налоги и повторно, так как обращение фирмы в "проблемный" банк было частью схемы ухода от налогообложения, да и вообще, выбор "частного" банка - это проблема фирмы, а не налоговой, так что, если уж вы выбрали "шарашкину контору" и налетели на неприятности - "будьте любезны"... В принципе, правильно, конечно. Но ведь далеко не все, у кого зависли платежи в "проблемных" банках, были с последними в сговоре. Есть и "добросовестные потерпевшие". И как это доказать? Сложно, конечно. Но попробовать можно. Например, если в арбитражном суде одним из доказательств вашей недобросовестности является именно осуществление платежей через "проблемный" банк (то есть налоги-то вы заплатили, с точки зрения ст. 45 Налогового кодекса, вы чисты, только вот на счета Казначейства они не поступили), то можно рискнуть доказать суду, что ваш выбор пал на этот банк случайно и руководствовались вы исключительно соображениями блага для своей фирмы, а совсем не желанием уйти от налогообложения. Что для этого может пригодиться? Например, протокол собрания акционеров, на котором и решался вопрос о выборе банка. Если в нем содержится выступление одного из участников, который приводит аргументы в пользу выбора именно этой кредитной организации, основываясь, например, на телевизионной рекламе или опыте ваших деловых партнеров, у которых здесь проблем не было, то в принципе этот документ помочь может. Главное, снабдите его устным разъяснением суду, в смысле "да ни сном ни духом... Считали, что они честные люди... Кроме того, налоги-то мы заплатили. Вот платежи, вот выписка со счета. Свои обязанности наша фирма выполнила". Уж лучше выглядеть "лохом", чем позволить доказать свою недобросовестность.

Имейте в виду

Судья тоже человек, а не машина для отправления правосудия. Вполне естественно, что ему, так же как и всем остальным, свойственны настроения, симпатии и антипатии. Конечно, при вынесении решения судья должен руководствоваться законом, но, как известно, "закон что дышло: куда повернешь, туда и вышло". Со справедливостью этой поговорки можно спорить сколько угодно, но "глас народа" на равном месте не появляется. Поэтому одно из правил участия в судебном заседании - не злите судью. Не забывайте, что главный здесь - он.

- Не перебивайте, даже если вам есть что сказать. Если свое выступление вы уже закончили, но вспомнили важную деталь, то дождитесь, когда закончит говорить другая сторона, поднимите руку и скажите: "Ваша честь, можно добавить?" Скорее всего, вам это разрешат. Тогда и сообщите свою важную деталь. Если же начнете с места выкрикивать что-нибудь типа "это неправда!", то скорее всего, вас призовут к порядку, и донести до судьи свою мысль вы все равно не сможете.

- Не вскакивайте с места, даже если судья очень долго листает представленные вами документы и никак не может найти то, что нужно.

Если ему потребуется ваша помощь - он об этом скажет.

- Не позволяйте себе нелицеприятных высказываний ни в адрес противника, ни уж тем более в адрес судьи. Сказав, что оппонент "врун" и "обманщик", вы ничего не добьетесь, кроме неудовольствия судьи и раздражения другой стороны. Превратить процесс в базар вам все равно никто не позволит. Так что лучше все-таки промолчать. Высказываться в адрес судьи вообще никому не рекомендуется. И не забывайте, что в Уголовном кодексе есть ст. 297, которая называется "Неуважение к суду", а выражается оно в "оскорблении участников судебного разбирательства" или "в оскорблении судьи... или иного лица, участвующего в отправлении правосудия". Так что если не хотите заплатить штраф (статья, кстати, предполагает и более серьезные меры воздействия), то говорите по делу, не отклоняйтесь от предмета разбирательства и на личности не переходите.

- Несмотря на то что "официальной униформой" юристов считается деловой костюм, его наличие или отсутствие на ход процесса никак не влияет. На самом деле его надевают, во-первых, потому, что так принято, во-вторых, потому, что, как принято считать, это настраивает окружающих на более серьезное отношение к тому, кто в него одет. Возможно, это и так, но на самом деле для суда имеет значение, что вы говорите и какие у вас есть доказательства, а не во что вы одеты. Костюм - это просто дань традиции, не более того. Конечно, ни к чему являться в зал судебных заседаний в шортах или рваных грязных джинсах, но во все остальном - полная свобода. Как бы вы ни были одеты, на отношении судьи к вашей персоне это вряд ли повлияет. Есть судьи, которые осуществляют правосудие совсем не в мантии, а в джинсах и футболке, есть представители налоговых, которые являются в суд в кожаных штанах. Так что уповать на то, что если вы примете весьма "юридический" вид, то и относиться к вам будут по-особому, не стоит.

- Несмотря на то что перед дверью в зал судебных заседаний всегда висит табличка, где указано, как судью зовут, обращаться в процессе надо "ваша честь" или "уважаемый суд", можно просто "суд", но уже в контексте таких фраз, как "обращаю внимание суда", "прошу суд" и так далее. А вот если вы пришли знакомиться с материалами дела и наткнулись на судью, тогда можно назвать и по имени-отчеству. Здесь такое обращение не возбраняется.

Или еще один пример, уже из практики. Данное дело на настоящий момент не завершено, поэтому, по этическим соображениям, его номер не приводится. Налоговая не может получить необходимые ей доказательства от другого государственного органа и старается подвинуть суд на самостоятельное истребование нужных документов в порядке ст. 66 АПК. Естественно, что судье необходимо знать, что и без судебного приказа были предприняты попытки получить бумаги, но к успеху они не привели. По этой причине налоговая предъявила в процесс копии писем, которые были направлены в организацию, у которой находятся искомые документы, а также копии служебных записок с просьбой разрешить звонки в другой регион (тот государственный орган находится в другом городе), которые доказывают, что не только писали, но и звонили, но результата нет.

Кстати, представление этих документов привело к успеху, суд направил судебный приказ в порядке ст. 66 АПК. Так кто же мешает налогоплательщику не просто набирать номер и звонить контрагенту, что потом в суде не докажешь, и если партнеры "слиняю", то подтвердить их наличие на момент совершения сделки будет сложно, а предварительно написать служебную записку своему руководству с просьбой совершить телефонный звонок. Разумеется, если вы и ваш контрагент находитесь в одном городе, то это, пожалуй, будет перебор и судья просто не поверит в вашу искренность, но во всех других случаях такая педантичность спасти, конечно, не спасет, но шансы на победу увеличить может.

Таким образом, можно сделать вывод: чем больше у вас документов, которые могут доказать вашу правоту, тем лучше. Неважно, что далеко не все эти бумаги суд примет: хранить все это потом радости мало, важно, что они у вас есть и вы можете их показать. Кроме того, не забывайте, что налоговая - государственный орган, а это, кроме всего прочего, значит, что каждое свое действие инспекторы сопровождают служебными записками, приказами, инструкциями, распоряжениями и так далее. Так не отставайте. Понятно, что в фирме, где работает двадцать

человек, все можно решить на словах, вот только представить слова в арбитражный суд трудно. Решая, какие документы брать с собой в суд, не надо руководствоваться рассуждениями типа "это такое косвенное доказательство, что и говорить о нем смешно". Как известно, вода точит камень. "Убойных" доказательств у вас может и совсем не быть, зато по совокупности косвенных можно понять, что закон вы не нарушали. И вообще - пусть суд сам решит, что ему надо, а что нет. Не берите на себя лишнюю ответственность.

С процессуальной точки зрения приобщить к материалам дела письменные доказательства можно или устно, или заявив соответствующее ходатайство в письменном виде. Выглядеть оно будет примерно так.

В Арбитражный суд г. Москвы Истец: ООО "Ромашка" Адрес: г. Москва Ответчик: ООО "Тюльпанчик" По делу N А40-
Ходатайство о приобщении к материалам дела письменных доказательств
В Арбитражном суде г. Москвы рассматривается дело N А40- по заявлению ООО "Ромашка" о признании незаконным ненормативного акта ИФНС N. На основании ст. 41 АПК ООО "Ромашка"
просит:
приобщить к материалам дела следующие письменные доказательства: 1. Счета - фактуры, 2. Выписку с лицевого счета ООО "Ромашка" в банке.
Генеральный директор ООО "Ромашка"

Важность, даже незаменимость письменных доказательств можно подтвердить огромным количеством примеров из судебной практики. Причем необходимо отметить, что письменные доказательства чрезвычайно важны не только на стадии рассмотрения дела судом, но и при проведении налогового контроля. То есть если налоговая инспекция, делая камеральную или выездную проверку, получит нужные доказательства, то судебного спора может и не возникнуть. Более подробно этот вопрос рассмотрен в главе "Стороны в налоговом споре". Здесь мы просто приведем несколько примеров из судебной практики.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16 января 2007 г. N 10312/06

Далее приводим выдержки из Постановлений различных судов. Так как они взяты не с официальных сайтов судебных органов, ограничиваемся выдержками.

Постановление ФАС Уральского округа от 14.10.2004 по делу N Ф09-4223/04-АК
"Налоговое право наделяет налогоплательщика правом представлять документы, подтверждающие обоснованность его позиции (ст. ст. 21, 88, 101 НК РФ)".
Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.02.2005 по делу N А19-2656/04-43-Ф02-90/05-С1
"Налоговая инспекция не представила суду доказательства недобросовестности налогоплательщика при расчетах заемными средствами, поэтому отказ в возмещении НДС является незаконным".

Итак, что же представляют собой письменные доказательства? Об этом говорит ст. 75 АПК. Разберем ее подробно.

Часть 1 ст. 75 АПК дает трактовку самому понятию "письменные доказательства". Это "содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела, договоры, акты, справки, деловая корреспонденция, иные документы, выполненные в форме цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа".

Часть 2 уточняет, что к письменным доказательствам также можно относить протоколы судебных заседаний, "протоколы совершения отдельных процессуальных действий и приложения к ним". Например, протокол осмотра вещественных доказательств, если суд сам выезжал к месту их хранения.

Часть 3 этой статьи дополняет список письменных доказательств документами, подписанными "электронной цифровой подписью или иным аналогом собственноручной подписи".

Часть 4 ст. 75 АПК указывает на форму письменных доказательств, то есть "документы, представляемые в арбитражный суд и подтверждающие совершение юридически значимых действий, должны соответствовать требованиям, установленным для данного вида документов". То есть документы должны соответствовать правилам их составления, а не как бог на душу положит... Например, если вы доказываете свое право на применение ставки 0 процентов по НДС, то форма счета-фактуры должна соответствовать Постановлению Правительства РФ от 02.12.2000 N 914 "Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость".

Часть 5 напоминает, что официальным языком судопроизводства, в соответствии со ст. 12 АПК, является русский язык, а значит, к письменным доказательствам, написанным на иностранном языке, должен быть приложен соответствующий перевод. Оплата услуг переводчика, разумеется, проблема того, кто представляет это доказательство.

Часть 6 статьи говорит о том, что если документ, который сторона представляет в качестве письменного доказательства в арбитражный процесс, получен на территории иностранного государства, то на территории Российской Федерации он должен быть легализован. А ч. 7 уточняет, что если этот документ носит официальный характер, то он может быть признан и без легализации, если это соответствует международным договорам. Здесь надо разобраться подробнее, несмотря на то что ситуация достаточно редкая, так как эта часть содержит достаточно большое количество условностей. Для начала рассмотрим, что собой представляет процесс легализации документа.

Легализация документов иностранного "происхождения" осуществляется в соответствии с международными договорами, которые предполагают несколько возможных процедур. В "Комментарии к Арбитражному процессуальному кодексу" И.В. Решетникова называет, например, ст. 55 Консульского устава СССР, предусматривающую легализацию документов дипломатической или консульской службой. Что касается официальных документов, поступивших из-за границы, то, в соответствии с Гаагской конвенцией 1961 г., участником которой является Российская Федерация, для предъявления в суд иностранных официальных документов достаточно проставления апостиля.

Для сведения

Легализация документа – это совершение ряда определенных формальных процедур для придания документу юридической силы на территории другого государства. Смыслом легализации документа, выданного на территории одного государства, является возможность его представления в официальные органы другого государства. Существует только два случая, когда легализация документа не требуется.

– У Российской Федерации есть международные договоры с рядом стран, отменяющие легализацию. Если документ, который требуется предъявить в арбитражный суд, поступил из этого государства, то бумага имеет хождение и в России без всякой легализации, только с удостоверением уполномоченным на то лицом или организацией. Например, между странами СНГ заключена Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам.

– Когда организация, в которую необходимо предъявить этот документ, не требует его легализации. Арбитражный суд к таким не относится, налоговая тоже.

Видов легализации существует всего два:

– проставление штампа "апостиль", или апостилирование;

- консульская легализация.

Выбор способа легализации зависит от той страны, из которой он поступил, и той, на территории которой будет использоваться.

Штамп "апостиль" используют страны, присоединившиеся к Гаагской конвенции от 5 октября 1961 г. Как уже говорилось, Россия в этот список входит.

Полный список стран - участниц Гаагской конвенции

Австралия	Латвия	Сербия и Черногория
Австрия	Лесото	Словения
Азербайджан	Либерия	Словакия
Албания	Литва	США
Андорра	Лихтенштейн	Суринам
Антигуа и Барбуда	Люксембург	Тонга
Аргентина	Маврикий	Турция
Армения	Македония	Тринидад и Тобаго
Багамские острова	Малави	Фиджи
Барбадос	Мальта	Чехия
Белоруссия	Маршалловы острова	Финляндия
Белиз	Казахстан	Франция
Болгария	Колумбия	Хорватия
Бельгия	Мексика	Швейцария
Ботсвана	Монако	Швеция
Босния и Герцеговина	Намибия	Украина
Бруней-Дурассалам	Нидерланды	Эквадор
Великобритания <*>	Ниуэ	Эстония
Венгрия	Норвегия	ЮАР
Венесуэла	Новая Зеландия	Япония
Германия	Панама	
Острова Гилберта и острова Эллис	Польша	
Гренада	Португалия	
Греция	Румыния	
Гондурас	Россия	
Доминика	Эль-Сальвадор	
Израиль	Сан-Марино	
Индия	Самоа	
Ирландия	Сент-Винсент и Гренадины	
Исландия	Сент-Китс и Невис	
Испания	Сент-Кристофер и Невис	
Италия	Сент-Люсия	
Кипр	Свазиленд	
Китай (только Гонконг и Макао)	Сейшельские острова	

<*> Великобритания также распространила действие Конвенции на следующие территории:

Джерси Вейлиуик Гернси
Остров Мен
Бермуды
Новые Гебриды
Каймановы острова
Фолклендские острова
Гибралтар
Монтсеррат
Святая Елена
(Нидерландские
Антильские острова)
Острова Терке и Кайкос
Виргинские острова

Следует заметить, что если апостиль проставлен на документ в одной из

вышеперечисленных стран, то он имеет хождение на территории всех остальных.

Упрощенной процедурой апостилирование называется потому, что оно достаточно просто и не занимает много времени, так как эту печать можно поставить только обратившись в специальный орган.

В случае если страна, в которую необходимо представить документ, не является членом Гаагской конвенции, то для легализации требуется консульская легализация. Она значительно более сложная, чем апостилирование. Эта процедура включает в себя обращение в:

- органы юстиции;
- дипломатические органы (МИД);
- консульство страны назначения.

При этом юридическую силу документ будет иметь только на территории той страны, отметка консульства которой на нем стоит.

Надо отметить, что целый ряд документов, причем именно тех, которые интересуют нас в связи с проблемой доказывания в сфере налоговых отношений, не подлежат ни одному из перечисленных выше видов легализации. А именно документы, связанные с внешнеэкономической деятельностью: товаросопроводительные документы, договоры, инвойсы и так далее. Для них существует такая процедура, как легализация документа в Торгово-промышленной палате.

Теперь перейдем к проблеме официальных документов, с которыми тоже связаны некоторые споры. Для того чтобы документ посчитали официальным, он должен обладать рядом признаков. А именно:

- исходить от государственных органов, уполномоченных их издавать;
- обладать определенными реквизитами, соответствующими статусу документа. В основном здесь речь идет о подписи руководителя и гербовой печати.

По своему характеру официальные документы - это акты органов государственной власти, не носящие нормативно-правового значения. Ненормативные акты. Надо отметить, что процедуру оспаривания ненормативных правовых актов АПК выделяет в отдельную гл. 24. Там, в ст. 197 АПК, законодатель определил, что к таким документам относятся ненормативные правовые акты, решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, в том числе судебных приставов-исполнителей. Понятно, что налоговая в этой "компании" исключением не является. Впрочем, нельзя не заметить, что довольно большой процент налоговых споров связан именно с оспариванием налогоплательщиками ненормативных актов инспекций.

У официальных документов, к которым, как мы выяснили, принадлежат акты, решения и постановления налоговых, есть особенность, о которой нельзя не упомянуть.

Имейте в виду

Кроме официальных документов, арбитражной практике известны случаи использования в качестве доказательств так называемых неофициальных документов. К ним относятся те, которые либо исходят от частных лиц, либо никак не связаны с исполнением каких-либо полномочий. Примером здесь может послужить, например, частная переписка, которая по своему содержанию соответствует правилу о содержании информации в отношении рассматриваемого арбитражного дела.

Следует отметить, что и такие доказательства должны подвергаться проверке на подлинность. Критериями здесь могут послужить, например, почерк или стиль автора письма.

А вот наличие или отсутствие подписи правоприменителю ничего не даст. Если генеральный директор фирмы переписывается со своим контрагентом по поводу предстоящей сделки, но при этом подписывается "твой добрый друг", это его право.

Она состоит в позиции арбитражных судов, которая исходит из презумпции правоты государственных органов. А именно: документ, изданный государственным органом, считается

соответствующим закону и действующим, пока он не будет признан недействительным в установленном законом порядке.

Имейте в виду

Кроме всех прочих разновидностей письменных доказательств существуют также справочно-информационные. Как правило, они носят не конкретный, а осведомительный характер. Это могут быть протоколы, акты, письма и так далее.

Часть 8 ст. 75 АПК устанавливает, что в арбитражный процесс письменные доказательства надо представлять в подлинниках или в виде надлежащим образом заверенных копий. Если отношение к делу имеет не весь документ, а только его часть, то можно представить выписку из него. Часть 9 уточняет, что подлинники надо представлять только в том случае, если без них обойтись нельзя либо если этого требует арбитражный суд. Впрочем, ч. 10 указывает, что подлинники документов сторона может вернуть себе (точнее, поменять на копии) после вступления в силу судебного акта или (если суд сочтет возможным) в процессе производства по делу, заявив необходимое ходатайство. Выглядит оно примерно так.

В Арбитражный суд г. Москвы
Истец: ООО "Ромашка"
Адрес: г. Москва
Ответчик: ООО "Тюльпанчик"
По делу N А40-

Ходатайство
о возврате документа

На основании запроса суда об истребовании письменных документов от 12 января 2007 г. ООО "Ромашка" были представлены подлинные экземпляры следующих документов:

1. Договор между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик" о поставке товара,
2. Накладные на данный товар N 22 и N 23.

На основании ст. 80 АПК ООО "Ромашка"

просит:

вернуть подлинные экземпляры указанных документов.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"

Как это видно, законодатель пошел путем перечисления возможных форм, которые могут принимать письменные доказательства, не дав при этом четкого определения. Основное, что нужно выделить в данном случае, это то, что письменные доказательства отличаются от всех остальных, в частности вещественных, тем, что искомые сведения должны быть почерпнуты из их текста, а не из самого факта их существования или их свойств.

Но это не все отличия. Кстати, необходимо отметить, что иногда весьма сложно понять, что перед вами - письменное доказательство или нет. Итак, значение в этом случае может иметь также срок создания документа. Например, по мнению И.В. Решетниковой, автора комментария к ст. 75 АПК в "Комментарии к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации" под редакцией В. Яркова, "деловая переписка может квалифицироваться и как письменные доказательства, и как объяснения сторон в письменной форме. Решение этого вопроса зависит от того, когда имела место переписка: до или после начала арбитражного процесса. В первом случае речь идет о письменном доказательстве, во втором - о письменном объяснении сторон".

Юристы, конечно, выработали некоторые принципы, по которым можно отличить письменное доказательство. Состоят они в следующем.

Письменные доказательства должны содержать сведения, выполненные таким способом, который может быть воспринят человеком. Заметьте, имеется в виду не язык; даже если

доказательство написано на языке суахили, то найти переводчика не проблема. Важен факт, что его вообще можно прочитать. В частности, именно в силу этого принципа не стоит объяснять неуплату налогов своей фирмой тем, что к вам во двор села летающая тарелка, чем создала форс-мажорные обстоятельства, и передала вам документ, в котором написано, что платить налоги не надо.

"Сведения о фактах в письменном доказательстве исходят от лиц, не занимающих еще процессуального положения стороны, других лиц, участвующих в деле, эксперта" (цитата взята из "Судебных доказательств" М.К. Треушникова). То есть факты, изложенные в документах, которые являются письменными доказательствами, должны были произойти еще до начала арбитражного процесса. Заметьте, что речь идет не о самих письменных доказательствах как о бумаге, а именно о фактах. Если какой-то документ, например протокол собрания акционеров, не был распечатан вовремя - это не беда, важно, что собрание действительно было и протокол велся. Или, тоже к примеру, справка о задолженности, которую налоговые очень часто предъявляют в судебных процессах, чтобы подтвердить недоимку. Она делается на определенное число; надеюсь, вы не думаете, что инспекторы делают такие справки каждый день и на всех налогоплательщиков. Так что распечатывать документы можно и по мере необходимости. Важно, чтобы они отражали уже свершившиеся факты.

"Письменные доказательства чаще всего возникают до возбуждения арбитражного процесса, вне связи с ним" (И.В. Решетникова, "Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации" под редакцией В. Яркова). То есть документы, отражающие сведения, имеющие значение для налогового спора, должны быть созданы не потому, что такой налоговый спор рассматривается в суде. Причиной может быть требование закона, делового оборота, делопроизводства и так далее. Но не необходимость представить доказательства в арбитражный суд.

Письменные доказательства должны иметь такую форму, которая позволит установить их подлинность. На этом вопросе стоит остановиться более подробно, так как именно он иногда представляет сложность для участников арбитражного процесса. Закон отмечает графическую запись и цифровую, так как именно они встречаются в судебной практике наиболее часто. Но существуют и другие способы передачи информации. В частности, письменные доказательства, полученные с помощью электронной техники.

Приведем пример, которым пользуется Э.Н. Нагорная в своей книге "Бремя доказывания в налоговых спорах". В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса, при реализации товаров на экспорт в состав пакета документов, необходимых для представления в налоговую, значится выписка банка, которая подтверждает фактическое поступление выручки на счет налогоплательщика в российском банке от иностранного лица - покупателя товара. С точки зрения п. 2.1 ч. II Правил ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, утвержденных Приказом Центробанка России от 18 июня 1997 г. N 02-263, выписки банка из лицевых счетов, которые распечатываются с использованием средств вычислительной техники, должны выдаваться клиентам без штампов и подписей сотрудников кредитной организации, в смысле работников банка. Но налоговые органы с такой постановкой вопроса не согласны. Как сказал один адвокат, по этическим соображениям мы не можем привести его фамилию: "Всем правила подходят, а налоговой, как всегда, в них тесно". Поэтому инспекторы требуют от налогоплательщиков заверить выписки с лицевых счетов печатями банков и подписями руководящих работников. Без этого документ в качестве доказательства они не принимают. Спор продолжался достаточно долго, но в итоге на стороне налоговой выступила "тяжелая артиллерия" - Высший Арбитражный Суд. Он отменил судебные акты нижестоящих инстанций, которые удовлетворяли требования налогоплательщиков о возмещении НДС в связи с представлением полного пакета документов в соответствии со ст. 165 Налогового кодекса, включая выписки с лицевых счетов. Логикой Суд руководствовался простой: из документа должно быть ясно, от кого деньги поступили, на чей счет и в какой сумме, чего обычная выписка с лицевого счета не позволяет. Поэтому на налогоплательщика и легло дополнительное бремя по представлению в налоговую документов, подтверждающих этот факт. Кроме того, если документ без печати и не заверен, то откуда известно, что то, что в нем написано, соответствует действительности? С кого спросить, если это окажется не так?

Итак, проблема ясна. Подлинность доказательства должна быть каким-либо образом подтверждена. Обычный и самый распространенный способ такого подтверждения - подпись и печать.

Вернемся снова к книге "Бремя доказывания в налоговых спорах" Э.Н. Нагорной. В ней судья Федерального арбитражного суда Московского округа говорит о термине "дуализм доказательств", когда "одно доказательство признается допустимым к использованию только вместе с другим доказательством-подтверждением, исходя из того, что сами по себе электронные письма, факсимильные сообщения не свидетельствуют о достоверности своего происхождения. Из чего делается вывод, что, если стороне необходимо использовать в гражданском процессе в качестве

доказательств сведения, имеющиеся в электронном варианте, она должна подтвердить их достоверность другими сведениями из самостоятельного источника доказательств - заключения эксперта". Кстати, надо отметить, что оплата услуг эксперта осуществляется за счет средств именно той стороны, которая в такой экспертизе нуждается.

Еще одна трудность, связанная с определением подлинности доказательств, связана с использованием электронно-цифровой подписи, так называемой ЭЦП. По правилам ч. 2 ст. 160 Гражданского кодекса ее использование возможно только "в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон".

Для того чтобы разобраться, что представляет из себя ЭЦП, нам придется снова обратиться к комментарию ст. 75 АПК, данному И.В. Решетниковой. В нем есть отсылка к Федеральному закону "Об электронной цифровой подписи", где сказано, что ЭЦП - это "реквизит электронного документа, предназначенный для защиты данного электронного документа от подделки, полученный в результате криптографического преобразования информации с использованием закрытого ключа электронной цифровой подписи и позволяющий идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе". Также этот Закон устанавливает, что электронная цифровая подпись идентична собственноручной подписи, если при этом соблюдены три условия:

- сертификат ключа подписи не утратил силу на момент подписания документа и есть доказательства, при помощи которых можно определить момент подписания;
- подлинность электронной цифровой подписи в электронном документе подтверждена;
- электронная цифровая подпись используется в соответствии со сведениями, указанными в сертификате ключа подлинности.

На письменные доказательства распространяются все те правила, которым должны отвечать все доказательства. То есть письменные доказательства должны быть, во-первых, относимыми, на что прямо указано в ст. 75 АПК: "сведения об обстоятельствах, имеющих значение для дела", во-вторых, допустимыми, то есть являться законными и полученными законным путем.

То есть делаем вывод: не все то, что написано (или напечатано) на бумаге, - это вещественные доказательства. И список, который дан в ст. 75 АПК, не очень поможет определиться в этом вопросе. По мнению той же Решетниковой, "создать исчерпывающий перечень письменных доказательств невозможно", недаром же законодатель указал, что могут быть еще некие "иные" документы.

Впрочем, смущать это вас не должно. Процентом восемьдесят пять, если не больше, документов, которые приобщаются к делу в налоговых спорах, является письменными доказательствами. К тому же ваше дело доказательство представить, а уж определиться, как его классифицировать, - дело суда. Просто если вы не на сто процентов уверены, что та бумага, которую вы принесли в суд, - письменное доказательство, а не какое-нибудь другое; когда будете писать ходатайства, вместо слов "прошу приобщить к материалам дела следующие письменные доказательства" напишите "прошу приобщить к материалам дела следующие доказательства", а какие - не уточняйте. Так оно будет вернее.

2.2. Объяснения лиц, участвующих в деле

Правила, в соответствии с которыми лица, участвующие в деле, дают арбитражному суду объяснения по поводу обстоятельств, имеющих значение для дела, установлены в ст. 81 АПК. Правил этих немного.

Объяснения лицо, участвующее в деле, может давать в письменной или устной форме. Обычно письменные объяснения лица, участвующие в деле, дают по предложению суда. Удивляться, если вам вдруг предложат изложить все, что вы сказали, на бумаге, не надо. В арбитражном процессе в восьми случаях из десяти протокол судебного заседания ведет сам судья, судебный акт по результатам рассмотрения дела пишет он же; чтобы не ошибиться в протоколе и правильно указать, кто, что и по какому поводу пояснил, ему желательно иметь перед глазами текст. Все-таки судья не стенографист, чтобы успевать записывать. Впрочем, письменные объяснения - явление довольно редкое, и требуются они обычно только в тех случаях, когда из объяснений сторон всплывает что-то новое для дела, то, что не изложено в заявлении или возражениях на него.

Если объяснения лиц, участвующих в деле, изложены письменно, то суд приобщает их к материалам дела. Но письменными доказательствами от этого они не становятся, а остаются отдельным видом доказательств - объяснением сторон, участвующих в деле.

Если объяснения сторон изначально были изложены письменно, то судья оглашает их в судебном заседании. То есть зачитывает. Делает он это потому, что в порядке ст. 41 АПК другие лица, участвующие в деле, имеют право ознакомиться со всеми доказательствами, составляющими материалы дела. После того как судья огласит ваши объяснения, вы можете дать

еще и устные пояснения, если оказалось, что остались еще какие-то обстоятельства, не освещенные в письменных пояснениях.

Необходимо отметить, что изложение объяснений в письменной форме - очень хороший выход из положения для очень многих. Во-первых, далеко не у всех фирм есть свои юристы, часто в арбитражном процессе их представляет главбух или даже генеральный директор. Естественно, участие в судебном процессе для них несколько непривычно. Мы не говорим здесь о профессиональных сутяжниках, есть такие фирмы, которые только тем и занимаются, что судятся с налоговой. Речь идет о нормальных коммерческих предприятиях, созданных для осуществления своей уставной деятельности и получения от этого прибыли, у которых возник единичный спор с инспекцией. Во-вторых, навык говорить на публике есть далеко не у всех, и зависит он в основном от практики. Поэтому у главного бухгалтера ему просто и взяться-то неоткуда. Даже профессиональные юристы, но не судебные, а, например, "договорники", чья деятельность мало связана с судебными процессами, зачастую этим навыком не обладают. Во всяком случае, опыт выступлений в суде юристов, работающих в коммерческих организациях, даже в крупных, редко бывает сравним с опытом сотрудников налоговой, которые нередко излагают свою позицию по делу три-четыре раза в день. К тому же учтите, что атмосфера в процессе редко бывает дружелюбной. Так что нередко стороне даже есть что сказать, но, когда дело доходит до того, что надо встать и четко, ясно и понятно изложить свои мысли, человек начинает мямлить и теряться. Час вам говорить никто не даст, так что в итоге, скорее всего, вы сядете на место, не изложив и половины из того, чего хотелось, и создав у судьи стойкую уверенность в том, что сказать вам нечего. Можно быть сколько угодно умным человеком, но если ораторское искусство - не ваш конек, то и связываться с ним не надо, во всяком случае - ставить в зависимость от него исход дела. Просто изложите свои объяснения в письменной форме и отдайте судье. Ничего зазорного в этом нет.

Имейте в виду

Если уж вы считаете, что умение выступать в суде вам необходимо, но в своей профессиональной деятельности должной практики получить не можете, не отчаивайтесь - выход есть. Во многих городах есть курсы по риторике, где вас научат правильно и красиво выступать публично. Если же таких курсов вы не найдете или у вас нет времени их посещать, зайдите в книжный магазин и в разделе "Юридическая литература" найдите себе, во-первых, учебник по риторике, а во-вторых - сборник выступлений известных юристов. Потренируйтесь дома произносить речи, с которыми блистали Плевако или Кони, и, возможно, через некоторое время и у вас все получится.

Еще один очень важный момент, связанный с объяснениями лиц, участвующих в деле, состоит в том, кто должен давать эти объяснения. То есть лицо, участвующее в деле, должно иметь возможность дать пояснения по интересующему суд вопросу, разбираться в предмете, владеть информацией. Довольно часто в определениях суда о назначении судебного заседания суд специально указывает, что стороны должны обеспечить явку в процесс своих представителей, которые могут давать объяснения по делу. Отнеситесь к этому со всей серьезностью; если вы не имеете возможности что-то пояснить по делу, то просто "проехать" этот вопрос суд не может, скорее всего, ему придется дать вам дополнительное время. А это ведет к затягиванию процесса, что на самом деле не нужно ни вам, ни налоговой, ни судье. Так что если в каком-то вопросе, имеющем отношение к делу, вы не разбираетесь, то либо постарайтесь все-таки разъяснить его для себя, либо возьмите с собой в суд того сотрудника фирмы, который в этом понимает. Не в смысле вызовите как свидетеля, а пусть руководство выпишет на него доверенность и он придет как представитель.

2.3. Экспертизы

Теперь перейдем к рассмотрению такого вида доказательств, как экспертиза. Надо отметить, что для налоговых споров экспертиза - это далеко не самый распространенный вид доказательств, если, конечно, не принимать во внимание дела о несостоятельности (банкротстве). О причинах такой "редкости" говорит Э.Н. Нагорная в своей книге "Бремя доказывания в налоговых спорах", и с ней трудно не согласиться. "Можно предположить, - пишет Нагорная, - что это вызвано необходимостью нести значительные расходы на проведение экспертизы, в то время как одной из сторон в публичном споре выступает государственный орган, который проигрывает в судах

немалое количество дел. В 2001 г. было удовлетворено 67% заявлений об обжаловании решений налоговых органов, в связи с чем на него могут быть отнесены такие расходы".

Сама налоговая обращается к экспертизе исключительно редко. Причиной тому, в частности, является отсутствие в Налоговом кодексе предписаний об обязательном назначении экспертизы. Статья 95 Налогового кодекса, которая отвечает за понятие "экспертиза", устанавливает, что "в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт". Правила проведения экспертизы в рамках налогового контроля, по сути, ничем не отличаются от правил проведения экспертизы в рамках арбитражного процесса. Вероятно, такая "необязательность" экспертизы также связана с необходимостью тратить на это дополнительные деньги, что коммерческая организация решает самостоятельно, а налоговая вынуждена испрашивать разрешения вышестоящего руководства и далеко не всегда получает его. Вот пример из судебной практики, подтверждающий позицию налоговой по этому вопросу.

Постановление ФАС ДО от 13.12.2006, 06.12.2006 N Ф03-А73/06-2/4559.

Суд взыскал с ИФНС денежную сумму, уплаченную эксперту за проведение бухгалтерской экспертизы.

По мнению ИФНС, затраты на проведение бухгалтерской экспертизы должна нести сторона, по ходатайству которой была проведена данная экспертиза.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, в соответствии со ст. 106 АПК РФ выплаты экспертам относятся к судебным издержкам. При этом данные выплаты, согласно ч. 1 ст. 110 АПК РФ, взыскиваются арбитражным судом с лиц, в пользу которых принят судебный акт. Таким образом, взыскание данных расходов с ИФНС является правомерным.

Но, как бы то ни было, права провести экспертизу по вопросам, требующим специальных познаний, еще на стадии выездной или камеральной проверки у налоговой есть, поэтому обязанность первоначального доказывания обстоятельств, требующих экспертизы, возлагается именно на инспекции. Другое дело, что, приняв дело к производству и обнаружив, что никаких данных об экспертизе в приложенных документах нет, опять же исходя из необходимости затрачивать определенные средства, обязать налоговую провести экспертизу за свой счет суд не сможет. На налогоплательщика бремя доказывания этих вопросов также лечь не может. Оно перейдет на суд, как на субъект доказывания.

Понятие "назначение экспертизы" АПК рассматривает в ст. 82. Там сказано, что экспертиза служит для "разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний". То есть речь идет о таких знаниях, которыми лица, участвующие в деле, и суд не обладают в силу отсутствия у них необходимых профессиональных навыков. Уловите тонкость: речь идет не о том, что по этому вопросу они ничего не знают, а том, что их мнение нельзя считать компетентным. То есть то, что вы несколько раз в жизни болели ОРЗ и знаете, как его лечить, не делает вас терапевтом, умение рисовать не делает искусствоведом, профессия юриста не дает право давать заключение о преднамеренном банкротстве предприятия и так далее. Судья назначает экспертизу тогда, когда для нее появляются вопросы, которые разрешить иным путем нельзя. В соответствии с ч. 2 ст. 82 АПК круг и содержание этих вопросов определяет арбитражный суд. Но и лица, участвующие в деле, не лишены права представить суду свои вопросы, которые они хотели бы задать эксперту. Если судья решит, что некоторые из этих вопросов нет необходимости задавать, то свое решение он должен мотивировать.

Есть несколько процессуальных оснований, по которым арбитражный суд может назначить экспертизу. Суд может назначить экспертизу исходя из:

1. Ходатайства лица, участвующего в деле. Здесь все достаточно просто. Если одна из сторон считает, что по какому-либо вопросу, который возник в процессе рассмотрения дела, требуется привлечь лицо, обладающее специальными знаниями, то она обращается к суду с ходатайством о назначении экспертизы. Выглядеть это ходатайство должно примерно так.

В Арбитражный суд г. Москвы
От ИФНС N
Адрес: г. Москва

Ходатайство

ИФНС N для разъяснения вопроса об обоснованности материальных и трудовых затрат на производство продукции, осуществляемых ООО "Ромашка" в процессе своей экономической деятельности на основании ст. 82 АПК РФ

просит:

Назначить планово-экономическую экспертизу.

Начальник ИФНС N

В Арбитражный суд г. Москвы
От ООО "Ромашка"
Адрес: г. Москва

Ходатайство

Для разъяснения вопроса о соответствии качества готового товара, являющегося предметом договора купли-продажи между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам, возникшего при рассмотрении дела N А40-, по иску ООО "Ромашка" к ООО "Тюльпанчик" о невыполнении ООО "Тюльпанчик" условий договора купли-продажи, требуется наличие специальных познаний в области товароведения.

На основании ст. 82 АПК ООО "Ромашка"

просит:

1. Назначить товароведческую экспертизу для разъяснения следующего вопроса:

- соответствие качества готового товара, являющегося предметом договора между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"

2. Собственной инициативы, с согласия лиц, участвующих в деле, а по некоторым вопросам - так и без него. С процессуальной точки зрения это очень большой шаг вперед в развитии самостоятельности арбитражного суда как участника процесса. В действующей ранее ст. 66 АПК предусматривалась возможность назначения экспертизы только по ходатайству сторон, участвующих в деле. В действующей на настоящий момент ст. 82 АПК предусмотрен перечень случаев, когда суд "может назначить экспертизу по собственной инициативе". В него входят:

- Если назначение экспертизы предписано законом. Так, например, Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)" в ст. 46 прямо предусматривает случай, когда арбитражный суд может назначить экспертизу по собственной инициативе, - "для определения финансового состояния должника". То есть закон предписывает проведение экспертизы в том случае, если обстоятельства, которые лежат в основе заявления в арбитражный суд, требуют подтверждения, отличного от тех доказательств, которые могут предъявить стороны.

- Если назначение экспертизы предусмотрено договором.

- Если необходимо проверить заявление одной из сторон, участвующих в деле, о фальсификации доказательств.

Арбитражному суду известно несколько видов экспертизы, в зависимости от вопросов, которые необходимо прояснить для правильного рассмотрения дела. В частности, наиболее распространенными являются:

- Бухгалтерская экспертиза, она назначается для анализа данных о финансово-хозяйственных операциях, которые отражены в бухгалтерском учете фирмы. Разумеется, что в налоговом споре назначать такую экспертизу ни к чему, ее спокойно можно заменить выездной или камеральной налоговой проверкой.

- Товароведческая экспертиза, предназначенная для изучения готовых товаров.

- Планово-экономическая экспертиза, которая отвечает на вопрос об обоснованности материальных и трудовых затрат на производство продукции. Выше приведен пример ходатайства о назначении такой экспертизы от лица ИФНС, но, в принципе ситуация, когда налоговой может потребоваться ее проведение, выглядит более чем фантастичной. Обычно инспекторы все-таки справляются сами. Еще более нереально, что суд на это согласится, а не задаст вопрос, почему инспекция не может выяснить вопроса самостоятельно.

- Существуют и другие виды экспертиз.

Перейдем в вопросу "личности" эксперта. Логично, что, исходя из причин, по которым может быть назначена экспертиза, в соответствии со ст. 55 АПК, "экспертом в арбитражном суде является лицо, обладающее специальными знаниями по касающимся рассматриваемого дела вопросам и назначенное судом для дачи заключения". Давать заключения, исходя из правил ч. 2 ст. 55 АПК, - это не право, а обязанность эксперта, так как "лицо, которому поручено проведение экспертизы, обязано по вызову арбитражного суда явиться в суд и дать объективное заключение по поставленным вопросам".

Впрочем, и права эксперта, установленные ч. 3 и 4 ст. 55 АПК, достаточно обширны. Эксперт имеет право:

- Знакомиться с материалами дела. То есть требовать ответа от эксперта "вслепую" нельзя, он должен знать "контекст", из которого возникли вопросы экспертизы.

- Участвовать в судебных заседаниях. То есть эксперт - это самостоятельный участник арбитражного процесса, хоть и ограниченный вопросами экспертизы.

- Задавать вопросы лицам, участвующим в деле, и свидетелям. Если из материалов дела эксперту что-то будет непонятно, он может восполнить этот пробел в устном порядке. Кроме того, бывают обстоятельства, которые лицо, участвующее в деле, пытается скрыть от остальных участников процесса, нужные профессиональные навыки у которых отсутствуют, и до появления эксперта тайну удается сохранить. Зато эксперт, как профессионал в этом вопросе, сразу видит, что не все чисто.

- Заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Как суд имеет право прояснить для себя неясные моменты дела, так и эксперт вправе обратиться с просьбой о предоставлении дополнительных материалов, если из имеющихся в деле сделать полноценный вывод, достаточный для дачи заключения, не представляется возможным.

- Эксперт может отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы его специальных знаний. То есть все вопросы, которые суд определит для экспертизы, должны быть объединены единой профессиональной сферой, иначе для заключения потребуется не один эксперт. Впрочем, если требуются ответы на вопросы, не относящиеся к одной профессиональной сфере, суд может выйти из положения, назначив комплексную экспертизу, в порядке ст. 85 АПК. Суть этого вида экспертизы состоит в том, что она проводится не одним экспертом, а "не менее чем двумя экспертами разных специальностей". Это ее основное отличие от обычной экспертизы. В заключении эксперты указывают, кто и на какой вопрос отвечал, и подписывают каждый свою часть экспертизы.

- Эксперт вправе отказаться от дачи заключения, если представленных ему материалов для этого недостаточно. Для иллюстрации приведем пример из судебной практики, когда эксперт отказался от дачи заключения по указанной причине.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 марта 2006 г. N 11422/05

Надо отметить, что участие нескольких экспертов возможно не только при проведении комплексной экспертизы. Статья 84 АПК позволяет суду назначить так называемую комиссионную экспертизу. Ее суть состоит в том, что она проводится "не менее чем двумя экспертами одной специальности". Если по результатам экспертизы их мнение совпадает, то они пишут одно заключение, если нет - каждый составляет свое. Кстати, надо отметить, что несмотря на то, что комиссионная экспертиза является весьма распространенным видом экспертиз, последний АПК впервые оформил его в отдельную статью.

В арбитражной практике бывают ситуации, когда в заключении эксперта нет достаточной ясности или полноты ответов на поставленные вопросы. То есть когда лиц, участвующих в деле, и суд экспертиза не устраивает. В этом случае суд может назначить дополнительную экспертизу в соответствии с ч. 1 ст. 87 АПК. Порядок ее назначения такой же, как и при обычной (первичной)

экспертизе. Чтобы обратиться к суду с просьбой о дополнительной экспертизе, необходимо составить ходатайство. Выглядеть оно должно примерно так.

В Арбитражный суд г. Москвы От ООО "Ромашка" Адрес: г. Москва
Ходатайство
Определением арбитражного суда от 18 октября 2007 г. была назначена товароведческая экспертиза для разъяснения вопроса о соответствии качества готового товара, являющегося предметом договора купли-продажи между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам, возникшего при рассмотрении дела N А40-, по иску ООО "Ромашка" к ООО "Тюльпанчик" о невыполнении ООО "Тюльпанчик" условий договора купли-продажи. Экспертом был назначен гражданин Иванов Н.Н. 10 декабря 2006 г. в материалы дела поступило заключение эксперта по указанному выше вопросу. Но данное заключение не полностью освещает вопрос о соответствии качества готового товара государственным стандартам.
В связи с вышеизложенным и на основании ст. 87 АПК ООО "Ромашка"
просит:
3. Назначить дополнительную товароведческую экспертизу для разъяснения следующего вопроса:
- соответствие качества готового товара, являющегося предметом договора между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам.
Генеральный директор ООО "Ромашка"

Если у лиц, участвующих в деле, или у суда возникают сомнения в том, что заключение эксперта обоснованно, или в заключении эксперта (или комиссии экспертов) существуют противоречия, суд может назначить повторную экспертизу в соответствии с правилами ч. 2 ст. 87 АПК. Порядок назначения этого вида экспертизы также соответствует порядку назначения первичной экспертизы. Если вы считаете назначение повторной экспертизы необходимым, то обратитесь к суду примерно с таким ходатайством.

В Арбитражный суд г. Москвы От ООО "Ромашка" Адрес: г. Москва
Ходатайство
Определением арбитражного суда от 18 октября 2007 г. была назначена товароведческая экспертиза для разъяснения вопроса о соответствии качества готового товара, являющегося предметом договора купли-продажи между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам, возникшего при рассмотрении дела N А40-, по иску ООО "Ромашка" к ООО "Тюльпанчик" о невыполнении ООО "Тюльпанчик" условий договора купли-продажи.
Экспертом был назначен гражданин Иванов Н.Н. 10 декабря 2006 г. в материалы дела поступило заключение эксперта по указанному выше вопросу. Но данное заключение не полностью освещает вопрос о соответствии качества готового товара государственным стандартам, что дает возможность усомниться в профессиональных навыках эксперта и в обоснованности данного им заключения.
В связи с вышеизложенным и на основании ст. 87 АПК ООО "Ромашка"
просит:

4. Назначить повторную товароведческую экспертизу для разъяснения следующего вопроса:
- соответствие качества готового товара, являющегося предметом договора между ООО "Ромашка" и ООО "Тюльпанчик", государственным стандартам.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"

2.4. Свидетельские показания

Свидетельские показания не самый распространенный вид доказательств не только в налоговых спорах, но и в арбитражном процессе вообще. Причина этого состоит в том, что по сути своей арбитражные споры вообще, а налоговые в частности - это анализ представленных документов. Объяснения сторон служат для того, чтобы разъяснить связь одного документа с другим, выяснить, какой вывод каждая из сторон сделала из содержания документов. В принципе, возможность "опрокинуть" письменные доказательства свидетельскими показаниями редка, как крокодилы на Северном полюсе. Но теоретически такая возможность остается, поэтому мы не можем позволить себе не рассмотреть ее.

Имейте в виду

При доказывании своей позиции в арбитражном суде никогда не пренебрегайте никакими возможностями, какими бы призрачными они вам ни казались. Руководствуйтесь только законом. Если закон позволяет предъявить какой-либо вид доказательств и у вас есть такая возможность, воспользуйтесь ею. Помните поговорку о соломинке, переломившей спину ослика.

Статья 88 АПК устанавливает правила, на которых зиждется такой вид доказывания, как показания свидетелей. Этих правил не так много. А именно:

- Свидетелей вызывают в суд по ходатайству лиц, участвующих в деле. Такое ходатайство должно иметь примерно следующий вид.

В Арбитражный суд г. Москвы
От ООО "Ромашка"
Адрес: г. Москва

Ходатайство

В связи с необходимостью получения сведений по вопросу местонахождения генерального директора ООО "Тюльпанчик" на момент подписания им договора поставки товара на основании ст. 88 АПК ООО "Ромашка"

просит:

вызвать в суд в качестве свидетеля секретаря-референта ООО "Тюльпанчик" Иванову А.А.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"

Разумеется, вызвать в суд представителя налоговой инспекции для дачи свидетельских показаний у вас вряд ли получится. Но применительно к налоговым спорам в качестве свидетелей иногда есть смысл вызывать в суд своих собственных сотрудников. Приведем пример. В соответствии со ст. 89 Налогового кодекса выездная налоговая проверка не может продолжаться

более двух месяцев. Предположим, вам необходимо доказать суду, что на самом деле инспекторы находились на территории вашего предприятия значительно дольше. Вызовите в суд охранников, которые сидят на входе, или секретаря из приемной. Личной заинтересованности в исходе дела у них обычно особой нет, а сообщить суду, что они видели инспекторов дольше, чем два месяца, эти сотрудники смогут.

- Не только ходатайства лиц, участвующих в деле, могут послужить причиной для вызова свидетелей в суд. В соответствии с ч. 2 ст. 88 АПК есть случаи, когда суд делает это по собственной инициативе. А именно:

суд может вызвать в качестве свидетеля лицо, которое участвовало в составлении документа, исследуемого как письменное доказательство;

суд может вызвать в качестве свидетеля лицо, которое участвовало в создании или изменении предмета, исследуемого судом как вещественное доказательство.

- Свидетель сообщает об известных ему обстоятельствах, имеющих отношение к делу, и дает пояснения к ним устно. По предложению суда свидетель может представить все сведения, изложенные устно, в письменном виде. Обычно это происходит, когда свидетель сообщает что-то действительно важное.

- Показания свидетеля не должны основываться на слухах. Из того, что говорит свидетель, должно быть ясно, откуда он это знает. В противном случае его показания не являются доказательством по делу.

2.5. Бездоказательная правота

Но не все обстоятельства, которые имеют отношение к делу, необходимо доказывать. Статья 69 АПК предусмотрела некоторые ситуации, когда ничего доказывать заново не надо. А именно:

- Обстоятельства дела, на взгляд арбитражного суда, общеизвестны и в дополнительном доказывании не нуждаются. Общеизвестные факты подразделяются на всемирно известные, например дата начала Второй мировой войны, известные на территории Российской Федерации, например дата вступления в силу части первой Налогового кодекса, и локально известные, например дата, когда конкретно в вашем городе было землетрясение.

- Преюдициальные факты. То есть обстоятельства, которые раньше уже были установлены судебным актом арбитражного суда или суда общей юрисдикции.

Статья 70 АПК рассматривает этот же вопрос, только чуть с другой стороны. В ней установлены ситуации, при которых некоторые существенные для дела обстоятельства можно не доказывать. А именно:

- если стороны процесса смогли достигнуть договоренности по поводу какого бы то ни было факта, он считается признанным и в дальнейшем доказывании не нуждается;

- если одна из сторон сообщает суду какой-либо факт, а другая его не оспаривает, этот факт также считается признанным и в дальнейшем доказывании не нуждается.

Но надо учитывать, что ст. 70 АПК устанавливает одно ограничение при признании фактов. Это действие должно быть совершено стороной совершенно добровольно, а не под влиянием угроз или заблуждения. Если суд располагает сведениями, что одна из сторон процесса согласилась с доводами другой по "недобровольной" причине, эти обстоятельства подлежат доказыванию в общем порядке.

3. ГЛАВНЫЙ "АДРЕСАТ"

Правило состязательности нельзя доводить до крайности. Суд имеет право разъяснить дело сам себе.

Русский процессуалист конца XIX века
К.И. Малышев
(цитируется по Э.Н. Нагорной
"Бремя доказывания в налоговых спорах")

Возможно, кому-то представляется, что суд - это что-то вроде рефери в футбольном матче: следит за тем, чтобы никто не нарушал правила, а потом по формальным признакам, то есть по количеству забитых голов, определяет, кто выиграл. Но налоговые споры имеют мало общего со спортивными состязаниями, и в современном налоговом праве суд, по духу и букве закона, - это активный участник процесса. Чтобы подтвердить этот тезис, обратимся к законодательству.

Статья 64 Арбитражного процессуального кодекса (АПК) дает определение самому понятию "доказательство", о котором мы говорили выше. Теперь выясним, зачем же доказательства нужны участникам налогового спора и суду. Итак, нужны они потому, что на их основании "арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и

возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела". Мы уже знаем, что ст. 65 АПК возлагает обязанность доказывания "тех обстоятельств, на которые оно ссылается", на "каждое лицо, участвующее в деле". Но, как выясняется из ст. 66 АПК, суду для правильного разрешения дела могут потребоваться и другие доказательства, и законодатель дает ему возможность их получить.

Итак, из чего суд может исходить для того, чтобы определить круг необходимых для правильного разрешения дела доказательств? Чтобы получить ответ на этот вопрос, обратимся к ст. 65 АПК. "Обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, определяются арбитражным судом на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле". Понятно, что "на основании" - не значит, что суд ограничен только теми доказательствами, которые ему предъявят стороны. Другое дело, что за рамки спора он выйти не может. И если налоговая ставит вопрос о том, что фирмой не уплачен налог на прибыль, то обязать ответчика заплатить еще и НДС суд не имеет права, даже если в акте налоговой проверки, который в качестве доказательства принесет инспекция, это написано черным по белому. Но самые важные слова в этой цитате - это "для правильного рассмотрения дела". Из нее можно сделать вывод, что целью суда при определении круга необходимых доказательств является установление истины. То есть для того, чтобы принять решение, суд должен знать, что же все-таки произошло на самом деле.

Существует мнение, которое поддерживают многие юристы, что задача суда состоит в том, чтобы принять решение, исходя из наибольшей убедительности доводов одной из сторон. В основу этой теории лег принцип состязательности сторон, закрепленный в ст. 9 АПК. Автору этой книги такая позиция правильной не представляется. Статья 2 АПК четко и исчерпывающе определяет задачи судопроизводства в арбитражных судах. И одной из них является "защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов лиц, осуществляющих предпринимательскую или иную экономическую деятельность, а также прав и законных интересов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации..." и так далее по тексту. Итак, речь идет о защите прав и защите интересов всех тех, кто в силу собственного желания или профессиональных обязанностей вовлечен в предпринимательскую или экономическую деятельность, а не только тех, кто может предъявить более убедительные доказательства. И вообще, убедительность - это довольно субъективное понятие, для одного судьи убедительно одно, а для другого - совсем иное. Зачастую убедительность позиции одной из сторон процесса зиждется исключительно на профессиональных качествах представляющих ее юристов, а именно на умении говорить безапелляционным и не терпящим возражений тоном, используя при этом неточности и неясности закона. Тогда получается, что всегда в выигрыше будет оставаться тот, кто может работу таких юристов оплатить? Все-таки это не так.

Статья 9 АПК, которая закрепляет принцип состязательности сторон в арбитражном процессе, кроме всего прочего еще и расписывает роль суда. Состоит она в том, что суд "осуществляет руководство процессом, разъясняет лицам, участвующим в деле, их права и обязанности, предупреждает о последствиях совершения или несовершения ими процессуальных действий, оказывает содействие в реализации их прав, создает условия для всестороннего и полного исследования доказательств, установления фактических обстоятельств и правильного применения законов и иных нормативно-правовых актов при рассмотрении дела". Исходя из этой нормы закона, можно сделать вывод об активной роли суда, направленной на установление реальных обстоятельств дела, объективной истины. По этой причине нельзя доводить принцип состязательности сторон в арбитражном процессе до абсурда, лишая суд возможности, сохраняя объективность и непредвзятость, участвовать в процессе, особенно в той его части, которая связана с доказыванием.

Итак, каким же образом суд может выйти за рамки тех доказательств, которые были предъявлены сторонами? Для этого в АПК предусмотрен целый механизм, который изложен в ст. 135 "Действия по подготовке дела к судебному разбирательству". В соответствии с этой нормой закона арбитражный суд, в частности, предлагает раскрыть доказательства, подтверждающие требования сторон, предъявить при необходимости дополнительные доказательства, оказывает содействие сторонам в получении доказательств или истребует эти доказательства по собственной инициативе, разрешает вопрос о проведении экспертизы, вызове в судебное заседание экспертов. Рассмотрим, в чем же могут выражаться эти "функции" арбитражного суда.

Под "раскрытием доказательств" в данном случае следует понимать следующее: это значит, что сторона, заявившая требование или возражения на него, должна объяснить, что же она все-таки хочет от арбитражного суда, почему она этого хочет и чем может подтвердить свою правоту.

С процедурой получения дополнительных доказательств ситуация несколько более сложная.

1. Часть 2 ст. 66 АПК позволяет суду предложить лицам, участвующим в деле, предъявить дополнительные доказательства. Здесь необходимо обратить внимание на ряд обстоятельств, на которых, в частности, акцентирует внимание И.В. Решетникова, комментируя ст. 66 АПК ("Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный)").

Во-первых, суд вправе, а не обязан предложить сторонам предъявить дополнительные доказательства. Но вместе с тем суду необходимо это сделать, так как в противном случае не будут исследованы все необходимые доказательства для вынесения обоснованного решения по делу. Иными словами, суд не будет располагать достаточной информацией, чтобы разобраться в вопросе.

Во-вторых, суд предлагает, а не обязывает стороны предъявить дополнительные доказательства. Часть 1 ст. 156 АПК предусматривает, что непредставление отзыва на исковое заявление или дополнительных доказательств, которые предложил предъявить суд, не является препятствием для вынесения решения. Кроме того, надо добавить, что довольно часто стороны используют просьбу суда о представлении дополнительных доказательств как способ затягивания процесса. То есть обещают представить документы, соглашаются с их необходимостью для разрешения дела - и не приносят. Заседания откладываются и откладываются. Кстати, именно благодаря таким "маленьким хитростям" и сложился общественный миф о бесконечности судебных процессов. На самом деле все не так долго, благо АПК строго стоит на страже процессуальных сроков.

В-третьих, речь идет только о тех доказательствах, которые необходимы для правильного рассмотрения дела и принятия законного и обоснованного решения. Иными словами, удовлетворять любопытство за счет дополнительных доказательств суд не может. Отклоняться от вопроса, поставленного в исковом заявлении, то есть от предмета доказывания, тоже.

В-четвертых, предложить сторонам предъявить дополнительные доказательства суд может только до начала основных слушаний по делу, то есть на предварительных слушаниях, как это предусмотрено в ст. 135 АПК. Правда, на практике это требование выполняется далеко не всегда, и если по ходу процесса у суда возникают дополнительные вопросы, то он может воспользоваться правом предложить сторонам предъявить дополнительные доказательства. В "Комментарии" И.В. Решетниковой говорится о том, что "чаще всего это связано с совершением таких распорядительных действий, как изменение истцом оснований и предмета иска, а также предъявлением ответчиком встречного иска". Хочется добавить, что такие процессуальные причины для того, чтобы суд предложил сторонам предъявить дополнительные доказательства, действительно весьма распространены, но исчерпывающими не являются. Довольно часто в арбитражном суде можно присутствовать при диалоге:

- А подтвердить мы это можем еще и такими-то документами.
- А в деле они есть?
- Нет.
- Ну так несите.

Кстати, такая позиция суда представляется абсолютно верной. Если по ходу процесса всплывает наличие каких-либо доказательств, которые для разрешения дела важны, но суду и противоположной стороне пока не представлены, то их надо предъявлять и приобщать к материалам дела.

2. Часть 4 ст. 66 АПК предписывает суду оказывать содействие сторонам при сборе доказательств. "Лицо, участвующее в деле и не имеющее возможности самостоятельно получить необходимое доказательство от лица, у которого оно находится, вправе обратиться в арбитражный суд с ходатайством об истребовании данного доказательства".

АПК предъявляет определенные требования к форме такого ходатайства. А именно:

- надо указать, о каком доказательстве идет речь;
- надо указать, зачем это ходатайство нужно;
- надо указать, почему вы не можете получить это доказательство самостоятельно;
- надо указать, где это доказательство находится.

Выглядеть такое ходатайство будет примерно так - разумеется, в упрощенном виде, в каждом случае надо делать поправку на ситуацию.

В Арбитражный суд г. Москвы
107996, Москва,
Н. Басманная, 10
Истец: ООО "Ромашка"
Ответчик: ИФНС
N дела в арбитражном суде

Ходатайство

ООО "Ромашка" был заключен контракт с ООО "Березка" на поставку партии карандашей с целью последующей продажи данного товара на экспорт. Впоследствии для подтверждения права на применение ставки 0% по НДС

ООО "Ромашка" предъявило в ИФНС пакет документов, в соответствии со ст. 165 НК РФ. В подтверждении права на применение такой налоговой ставки ООО "Ромашка" было отказано. Причиной отказа послужил неполный пакет документов, предусмотренный ст. 165 НК РФ. А именно отсутствие контракта между ООО "Ромашка" и ООО "Березка", подтверждающего факт заключения сделки на поставку товара.

ООО "Ромашка" не имело возможности предъявить налоговому органу копию контракта с ООО "Березка" по причине отсутствия данного документа. Причиной отсутствия стало ограбление главного бухгалтера ООО "Ромашка" 12 ноября 2006 г., перевозившей указанный документ (копия постановления о возбуждении уголовного дела прилагается).

ООО "Ромашка" несколько раз обращалось к ООО "Березка" с просьбой предоставить копию контракта, но на настоящий момент ответа не получило (копии запросов прилагаются).

Данное доказательство является существенным для принятия законного и обоснованного решения по настоящему делу, так как подтверждает право ООО "Ромашка" на применение ставки 0% по НДС.

В связи с вышеизложенным и руководствуясь ст. 66 АПК РФ ООО "Ромашка"

просит:

1. Истребовать у ООО "Березка" копию контракта на поставку карандашей.

Генеральный директор
ООО "Ромашка"

М.П.

После того как вы заявите суду такое ходатайство, он либо удовлетворит его, либо откажет. И в том и в другом случае суд должен вынести определение. Причиной отказа могут послужить следующие причины:

- Доказательство не относится к рассматриваемому делу, оно совсем из "другой оперы". Например, спор идет о признании недействительным решения инспекции об отказе в применении ставки 0% по НДС, а вы хотите получить доказательство поступления на ваш счет выручки по договору на оказание услуг.

- Доказательство недопустимо. Например, вы хотите получить и приобщить к делу подлинник паспорта физического лица.

- К делу уже приобщено достаточное количество доказательств, подтверждающих одно и то же обстоятельство. В принципе, с такой постановкой вопроса вы можете и не соглашаться. Благо отказ арбитражного суда в удовлетворении ходатайства об истребовании доказательств не может быть окончательным. Если дальнейшее рассмотрение дела приведет к тому, что такое доказательство все-таки потребуется для установления истины, сторона может обратиться с ходатайством еще раз. Впрочем, и определение суда можно обжаловать в вышестоящую инстанцию, если вы посчитаете, что именно это "недоступное" доказательство может сыграть решающую роль.

3. Часть 5 ст. 66 АПК дает суду возможность "в случае непредставления органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами доказательств по делам, возникшим из административных и иных публичных правоотношений", к которым относятся налоговые споры, истребовать от них доказательства по собственной инициативе.

Часть 1 ст. 65 АПК возлагает обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, другими органами или должностными лицами актов, решений, совершения ими действий или бездействия, на соответствующий орган или должностное лицо. Но, как показывает практика, наличие такой обязанности далеко не всегда подвигает орган или должностное лицо представить доказательства в суд. Нередки случаи, когда доказательства не представляют либо без всяких объяснений, либо по невразумительным причинам, невольно наводящим на мысль, что нужных документов либо нет совсем, либо они существуют, но не в том виде, в котором должны быть.

Но перед судом-то стоит задача все-таки разрешить дело. Поэтому ч. 5 ст. 66 АПК позволяет арбитражному суду истребовать доказательства из вышеназванных инстанций по собственной инициативе.

Существует мнение, что в ч. 5 ст. 66 АПК законодатель предусмотрел для суда возможность истребовать у органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц доказательства по делам, возникшим из административных и иных публичных правоотношений, по собственной инициативе только в том случае, если речь идет исключительно о случаях, когда эти органы или должностные лица не являются участниками процесса. В противном случае, то есть при наличии заинтересованности в исходе процесса, в качестве стороны дела органы и должностные лица должны руководствоваться правилами ст. 65 АПК, то есть представлять доказательства по собственной инициативе. Или, соответственно, проигрывать процесс. Считаем такую позицию в корне неверной. Если исходить из того, что для арбитражного суда существенным является все же установление истины, а не формальный подсчет доказательств, то суд должен учитывать, что, не представляя доказательства, органы государственной власти, местного самоуправления или должностные лица могут исходить из соображений, отличных от заинтересованности в выигрыше в данном конкретном процессе. Например, те документы, которые должны иметься у них в наличии, могут элементарно отсутствовать просто по причине нарушения правил хранения. Или причина может оказаться еще смешнее - не могут найти. Признаться в этом суду или уж тем более противоборствующей стороне, разумеется, ни один чиновник не будет. Но если суд не прояснит момент - есть все-таки доказательства или нет, - то возможна такая ситуация: документы всплывут на стадии апелляции с весьма вразумительными объяснениями типа "не могли представить в первую инстанцию, так как данные документы были необходимы в целях предъявления вышестоящей организации для проведения проверки". В принципе, никто не запрещает апелляционному суду принять эти доказательства и отменить решение первой инстанции.

4. Части с 6 по 10 ст. 66 АПК описывают саму процедуру, по которой арбитражный суд может истребовать документы, необходимые для разрешения дела.

Для получения судом необходимых доказательств АПК предусмотрел два варианта развития событий.

Во-первых, лицо, организация, или государственный орган, у которого находится искомое доказательство, может просто направить его непосредственно в арбитражный суд. Это самый простой и самый распространенный способ.

Во-вторых, истребуемое доказательство может быть выдано на руки лицу по предъявлению запроса суда. Обычно это не какое-то любое лицо, а представитель одной из сторон, участвующих в деле, которая заинтересована в получении этого доказательства, но самостоятельно добыть его не может. Этот способ получения доказательств судом чуть менее распространен, чем первый, но назвать его "экзотическим" тоже нельзя. Вообще, второй способ на самом деле значительно более удобен. Он сокращает время на получение необходимого доказательства и дает возможность той стороне, которая получала его по запросу суда, ознакомиться с документом и сделать соответствующие выводы раньше, чем его увидит суд и противоборствующая сторона. Надо заметить, что этим способом наиболее часто пользуются коммерческие организации и значительно реже - государственные органы. Вероятно, это завязано на количестве дел, находящихся в производстве. Согласитесь, что какой бы крупной организация ни была, у ее юридического отдела просто по определению не может быть столько работы, сколько, например, у налоговой.

Бывают ситуации, когда лицо, организация или государственный орган, у которого находится необходимое для разрешения дела доказательство, не может представить его вообще или не может представить его в установленный срок. Причины могут быть различными. Например, сторона, участвующая в деле, неверно определила местонахождение доказательства либо документ утерян или уничтожен по ошибке. В этой ситуации, по правилам ч. 8 ст. 66 АПК, в пятидневный срок после получения определения суда о необходимости представить доказательство лицо, организация или государственный орган должны известить суд о том, что выполнить предписание не могут или вообще, или в тот срок, который указан в определении.

Просто проигнорировать присланное судом определение по принципу "на нет и суда нет" не рекомендуется. За такие действия, впрочем, как и за невыдачу необходимых доказательств по запросу суда, ч. 9 ст. 66 АПК предусматривает наложение штрафа.

Размеры штрафов и порядок их наложения подробно описаны в гл. 11 АПК. В ст. 119 АПК определен их размер. Для физического лица - не более 25 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), для должностных лиц - не более 50 МРОТ, для организаций - не более 1000 МРОТ. Кроме того, ч. 3 этой же статьи уточняет, что "судебные штрафы, наложенные арбитражным судом на должностных лиц государственных органов, органов местного самоуправления и других органов, организаций, взыскиваются из их личных средств".

О наложении штрафа арбитражный суд выносит определение. Если лицо, организация или государственный орган были оштрафованы за непредставление суду необходимых доказательств, это не значит, что они не должны все-таки этого сделать: по правилам ч. 10 ст. 66 АПК суд может наложить штраф и повторно. О "третьей попытке" в АПК, правда, ничего не сказано. Видимо,

законодатель считает, что, дважды расставшись с весьма приличной суммой денег, одумается кто угодно.

Так что не представлять доказательства по запросу суда в принципе можно, но только за деньги. Хотя в практике бывали случаи, когда организации (в основном, конечно, организации) шли на уплату штрафа, но документов в суд не представляли. Обычно это бывает тогда, когда эти документы сфальсифицированы, и одно дело апеллировать к ним в процессе, так сказать, делового оборота, и совсем другое - представлять суду, когда обман может раскрыться, а последствия - оказаться неутешительными.

Наложить штраф суд может как на лиц, участвующих в деле, так и на неучаствующих, если их действия, связанные с порядком представления доказательств, препятствуют суду в рассмотрении дела. Но - только в этом случае. Ответственность не может распространяться на те случаи, когда арбитражный суд затребовал у лиц, участвующих в деле, представить дополнительные доказательства. Эту позицию высказал Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в п. 4 Постановления от 31 октября 1996 г. N 13 "О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде первой инстанции". Эта же мысль нашла свое отражение и в ч. 1 ст. 156 АПК, где сказано, что непредставление отзыва на исковое заявление или дополнительных доказательств не является препятствием к рассмотрению дела по уже имеющимся в нем доказательствам.

Но процедура рассмотрения дела не ограничивается судом первой инстанции. Далее по "иерархической" лестнице следует апелляция, точнее апелляционный арбитражный суд.

В соответствии с ч. 1 ст. 268 АПК "при рассмотрении дела в порядке апелляционного производства арбитражный суд по имеющимся в деле и дополнительно представленным доказательствам повторно рассматривает дело". Часть 2 той же статьи уточняет, что "дополнительные доказательства принимаются арбитражным судом апелляционной инстанции, если лицо, участвующее в деле, обосновало их невозможность представления в суд первой инстанции по причинам, не зависящим от него, и суд признает эти причины уважительными".

По вопросу представления дополнительных доказательств в апелляцию высказался Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 19 июня 1997 г. N 11, где сказано, что дополнительные доказательства не могут быть приняты на этой стадии рассмотрения дела, если лицо, участвующее в деле, вело себя недобросовестно и, не представляя их в первую инстанцию, умышленно затягивало процесс. Обратите внимание, что процессуальное законодательство тоже знакомо с понятием "недобросовестность".

На практике, надо сказать, представление доказательств в суд апелляционной инстанции совсем не редкость. Стороны довольно часто пользуются этим своим правом.

После апелляции у лиц, участвующих в деле, есть еще право кассационного обжалования и надзорная инстанция. Здесь уже о дополнительных доказательствах говорить не приходится. Зато именно в кассации и в надзоре судьи проверяют, все ли доказательства, которые предъявляли стороны, были рассмотрены и оценены. Если это окажется не так, то дело вернется на новое рассмотрение. Так что, если первая инстанция или апелляция не взяла у вас какой-либо документ, - не забудьте упомянуть об этом в вышестоящих инстанциях.

4. РАЗНОВИДНОСТИ "КОРРЕСПОНДЕНТОВ"

- Я не собрал каре, - невозмутимо ответил Кортес.
- Он не собрал каре! - всплеснул руками Егор.
- Подумать только - он не собрал! Блефовал бы на тройке! Ведь у Биджара был всего лишь стрейт - он бы сломался!
- У меня не было тройки, - по-прежнему невозмутимо произнес наемник.
- Ты поднял банк до шестидесяти тысяч, и у тебя не было даже тройки?! - Бесяев покачал головой.
- На чем же ты шел?
- У меня было две десятки.

Вадим Панов, "Атака по правилам"

Для того чтобы дать название тем, кто заинтересован в исходе конкретного арбитражного дела и принимает участие в процессе, АПК использует весьма удобный термин - "лица, участвующие в деле". По правилам ст. 40 АПК это название объединяет:

- Стороны арбитражного процесса, то есть истца и ответчика. Подробные разъяснения по этому поводу дает ст. 44 АПК. Истцы - это "организации или граждане, предъявившие иск в защиту своих прав и законных интересов", соответственно, ответчики - это "организации и граждане, к которым предъявлен иск". Стороны пользуются равными процессуальными правами и несут равные обязанности, что воплощает собой конституционный принцип равноправия сторон (ч. 3 ст. 123 Конституции РФ и ст. 8 АПК). Следует отметить, что понятие "равные права" не означает

полного совпадения этих прав. Например, правом на предъявление встречного иска обладает только ответчик, а правом изменить иск - только истец. В интересующем же нас вопросе, то есть в том, что касается предъявления доказательств, права и обязанности истца и ответчика равны, так как, в соответствии со ст. 65 АПК, они обязаны доказывать те обстоятельства, которые подтверждают их требования или возражения.

- Заявителей, то есть, в соответствии со ст. 45 АПК, "организации и граждан, обращающихся в арбитражный суд с заявлениями в предусмотренных настоящим Кодексом (АПК) и иным федеральным законом случаях и вступивших в арбитражный процесс по этим заявлениям". Права и обязанности заявителей совпадают с правами и обязанностями сторон. Так в чем же тогда отличие заявителей от истцов? В комментарии к ст. 45 АПК Д.Б. Абушенко формулирует это различие следующим образом: "термин "заявитель" используется в комментируемой статье... как некое родовое понятие для тех субъектов, которые обращаются в суд по делам не искового производства", а именно "...по делам особого производства, по делам о несостоятельности (банкротстве), по делам, возникшим из административных и иных публичных правоотношений, по делам об оспаривании решений третейских судов, по делам о выдаче исполнительного лица на принудительное исполнение решений третейского суда".

- Заинтересованных лиц. Нормы, описывающей это понятие, в АПК нет. В принципе, этот термин можно расшифровать как "лицо, имеющее свой правовой интерес в деле особого производства, делах о несостоятельности (банкротстве), делах, возникающих из административных и иных публичных правонарушений, но к участию в процессе не привлеченное".

- Третьих лиц, заявляющих самостоятельные требования относительно предмета спора. Этим участникам процесса посвящена ст. 50 АПК, где и описаны их отличительные особенности, которые позволяют выделить третьих лиц в отдельную группу. В ней указано, что, во-первых, вступить в дело третьи лица могут только до принятия решения судом первой инстанции, при этом рассмотрение дела начинается с самого начала. Во-вторых, они обладают правами и несут обязанности истца, кроме обязанностей, связанных с претензионным или иным досудебным порядком урегулирования спора. И это совершенно логично, так как, чтобы стать третьим лицом в арбитражном процессе, этот процесс уже должен идти, и стадия досудебного урегулирования, соответственно, уже пройдена.

- Прокурора. Участию прокурора в арбитражном процессе посвящена ст. 52 АПК. Разумеется, что для того, чтобы "люди в погонах" вмешались в сугубо "мирную" сферу, которой, надо надеяться, пока еще является арбитражный процесс, нужны веские основания. И по правилам указанной статьи они таковы:

"заявление об оспаривании нормативных правовых актов;

заявление об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, затрагивающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

иски о признании недействительными сделок, совершенных органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, государственными и муниципальными унитарными предприятиями, государственными учреждениями, а также юридическими лицами, в уставном капитале (фонде) которых есть доля участия Российской Федерации, доля участия субъектов Российской Федерации, доля участия муниципальных образований;

иски о применении последствий недействительности ничтожной сделки, совершенной органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, государственными и муниципальными унитарными предприятиями, государственными учреждениями, а также юридическими лицами, в уставном капитале (фонде) которых есть доля участия Российской Федерации, доля участия субъектов Российской Федерации, доля участия муниципальных образований".

Текст длинный и запутанный, но общий смысл ясен. Прокурор принимает участие в тех делах, где "замечено" государство. Так как данный список не является расширительным, то есть включить в него еще какие-то ситуации, дающие возможность привлечь к участию прокурора, нельзя, значит, во взаимоотношения двух хозяйствующих субъектов, не имеющих доли государственного капитала, прокуратура вмешиваться в принципе не должна. Во всяком случае, в том, что касается арбитражного процесса.

- Государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы. Их участие в арбитражном процессе регламентировано ст. 53 АПК, которая предусматривает, что указанные органы могут "обратиться с исками или заявлениями в арбитражный суд в защиту публичных интересов". Надо сказать, что наличие данного права законодатель напрямую связывает с указаниями в федеральном законе. Так, в соответствии с Налоговым кодексом защиту публичных интересов государства в сфере налогообложения осуществляют налоговые органы. При

обращении в суд они пользуются правами и несут обязанности истца. Соответственно, если иск заявляется к ним, то государственные органы пользуются правами и несут обязанности ответчика.

Об участии государственных органов в процессе следует поговорить подробнее. Существует мнение, которое поддерживает довольно много юристов, что государственные органы, а в нашем случае под ними подразумеваются налоговые, обладают каким-то неким, значительно большим, количеством прав, чем простые смертные. В основном оно базируется на принципе, что и арбитражный суд, и налоговая представляют государство, что в корне неверно. Арбитражные суды входят как часть в судебную систему Российской Федерации. Налоговая же, в свою очередь, представляет исполнительную власть. Обе эти ветви власти по Конституции являются независимыми друг от друга. Можно, конечно, сказать, что подобные рассуждения - демагогия, а "ворон ворону глаз не выклюет". Тогда обратите внимание на судебную практику и на законодательство. Чем дальше, тем больше Высший Арбитражный Суд ограничивает для налоговой "свободу маневра". То же самое делает законодатель. Взять хотя бы процессуальные сроки. Если налогоплательщик может обратиться в суд в течение трех лет с того момента, как его права были нарушены, то есть на него распространяется понятие искового срока, то, например, ст. 46 Налогового кодекса ограничивает срок подачи заявления в арбитражный суд с заявлением об уплате налогов шестью месяцами с момента истечения срока, указанного в требовании об уплате этого налога. Таким образом, говорить о каких-то привилегиях для госорганов несколько странно. И, обращаясь в суд, налогоплательщик не должен волноваться о том, что к нему будут относиться заведомо предвзято.

Теперь перейдем к тому, что же следует понимать под "правами и обязанностями лиц, участвующих в деле", и взаимосвязи с проблемой доказывания в арбитражном процессе. Итак, лица, участвующие в деле, имеют право:

- знакомиться с материалами дела, делать из них выписки и ксерокопировать. В последнее время особенно распространен такой способ ознакомления с делом, как съемка на цифровой фотоаппарат. В АПК он не указан, но связано это, скорее всего, с тем, что, когда Кодекс был принят, фотоаппараты в основном были пленочными и съемка на них была не столь удобна, как сейчас.

Чтобы ознакомиться с материалами дела (или, как это еще называется, "познакомиться с делом"), необходимо совершить некоторые действия процессуального характера. К сожалению, просто прийти в суд и сказать, что вам нужно посмотреть документы, нельзя. Итак, сначала нужно написать ходатайство об ознакомлении с материалами дела. Выглядеть оно будет примерно следующим образом.

В Арбитражный суд г. Москвы Истец: ООО "Ромашка" Адрес: г. Москва Ответчик: ООО "Тюльпанчик" Адрес: г. Москва По делу N А40-
Ходатайство
ООО "Ромашка", истец по делу N А40-,
просит:
предоставить возможность ознакомиться с материалами дела N А40-.
Генеральный директор ООО "Ромашка"

Это ходатайство надо подать в канцелярию арбитражного суда. Потом следует позвонить помощнику судьи и договориться, в какой день вы придете смотреть дело.

Конечно, если ваша фирма просто судится с другой фирмой, то есть в деле есть истец и ответчик, а больше никого, то особенного смысла идти в суд заранее и знакомиться с делом нет. В любом случае, в соответствии со ст. 41 АПК, противоборствующая сторона обязана ознакомить вас со всеми своими доказательствами заранее. Арбитражный суд, в свою очередь, приняв какой-либо судебный акт, тоже направляет его всем лицам, участвующим в деле. Так что ничего нового при таком раскладе в деле вы не найдете.

Совсем другое дело, если доказательства в дело поступали путем направления судом запросов. Тогда обращаться в суд с ходатайством об ознакомлении с материалами дела имеет смысл. Узнав о том, поступили ли документы, и если да, то какие сведения в них содержатся, вы получите возможность выработать позицию и линию поведения до судебного заседания, а не изобретать что-то на ходу.

- Заявлять отводы. Вообще заявление отводов - событие для арбитражного суда в достаточной степени редкое. Большинство действующих юристов не сталкивались с отводами вообще ни разу за всю трудовую биографию. Но, на всякий случай, отвод участникам процесса, то есть судье, помощнику судьи, секретарю судебного заседания, эксперту, переводчику, можно заявлять в следующих случаях, отраженных в ст. 21 АПК:

при предыдущем рассмотрении дела он принимал участие в качестве судьи, и повторное участие в соответствии с правилами АПК недопустимо. В данном случае имеется в виду ситуация, когда, например, решение первой инстанции оспаривается в апелляцию. Если в деле был объявлен перерыв или судебное заседание откладывалось, и, придя в процесс в очередной раз, вы обнаружили в судебском кресле того же человека, что и в прошлый раз, заявлять отвод не надо;

при предыдущем рассмотрении дела он принимал участие в качестве прокурора, помощника судьи, секретаря судебного заседания, представителя одной из сторон, эксперта, переводчика, свидетеля.

Надо отметить, что приведенные выше правила касаются всех перечисленных участников процесса. То есть если в прошлом заседании он был судьей, а сейчас переквалифицировался в прокурора или в эксперта. Или в прошлый раз был экспертом, а сейчас стал представителем одной из сторон и так далее;

при предыдущем рассмотрении дела он участвовал в нем в качестве судьи иностранного суда, третейского суда или арбитража;

является родственником лица, участвующего в деле, или его представителя;

лично, прямо или косвенно, заинтересован в исходе дела либо имеются иные обстоятельства, которые могут вызвать сомнения в его беспристрастности;

находится или находился в служебной или иной зависимости от лица, участвующего в деле, или его представителя;

делал публичные заявления или давал оценку по существу рассматриваемого дела. Например, если вы обнаружили, что в каком-то издании появилась статья, где в качестве автора стоит фамилия судьи, рассматривающего ваше дело, а темой этого материала является именно ваша ситуация, то смело заявляйте отвод. Причина такой строгости состоит в том, что суд должен сделать вывод исходя из материалов дела и разъяснений сторон, а если предъявлены не все доказательства и получены не все разъяснения, а у судьи уже готово решение, то с точки зрения арбитражного процесса это неверно;

причиной для отвода эксперта, кроме перечисленных выше, еще могут стать такие основания, как проведение ревизии или проверки, материалы которой и стали основанием для обращения в арбитражный суд. Например, налоговая провела на фирме выездную проверку, доначислила налоги. Фирма с результатами проверки не согласилась и обратилась в суд. А инспектор, который и делал эту проверку, успел переквалифицироваться в эксперта. Или сама налоговая в процессе рассмотрения дела решила выслушать его мнение как специалиста. В этом случае заявлять отвод необходимо.

- Представлять доказательства и знакомиться с доказательствами, представленными другими лицами, участвующими в деле до начала судебного разбирательства.

- Участвовать в исследовании доказательств.

- Задавать вопросы другим участникам арбитражного процесса.

- Заявлять ходатайства и знакомиться с ходатайствами, заявленными другими лицами.

- Делать заявления.

- Давать объяснения арбитражному суду.

- Приводить свои доводы по всем возникающим в ходе рассмотрения дела вопросам.

- Возражать против доводов и ходатайств других лиц, участвующих в деле.

- Знать о жалобах, поданных другими лицами, участвующими в деле.

- Знать о принятых по делу судебных актах и получать копии судебных актов, принимаемых в виде отдельного документа.

- Обжаловать судебные акты.

- У лиц, участвующих в деле, могут быть и иные права, предусмотренные АПК или другими федеральными законами.

Но при видимом обилии прав, принадлежащих лицам, участвующим в деле, в этой бочке меда есть своя ложка дегтя: в соответствии с ч. 2 ст. 41 АПК лица, участвующие в деле, "должны добросовестно пользоваться всеми принадлежащими им процессуальными правами". При этом АПК не устанавливает, какие именно действия он рассматривает как злоупотребление

процессуальным правом. Например, ч. 2 ст. 111 АПК устанавливает, что арбитражный суд "вправе отнести все судебные расходы по делу на лицо, злоупотребляющее своими процессуальными правами или не выполняющее своих процессуальных обязанностей, если это привело к срыву судебного заседания, затягиванию судебного процесса, воспрепятствованию рассмотрению дела и принятию законного и обоснованного судебного акта".

Итак, с проблемой, кто же такие "лица, участвующие в деле", разобрались. И снова возвращаемся к понятию "обязанность доказывания". По правилам ст. 65 АПК "каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основания своих требований и возражений". Это же правило касается государственных и муниципальных органов, а также должностных лиц в том, что касается доказательства законности и обоснованности своих актов и решений, если они оспариваются в суде.

Итак, в АПК речь идет именно об обязанности доказывания, а не о праве сторон на представление доказательств. Логично предположить, что такая формулировка напрямую связана с ролью суда в арбитражном процессе, описанном в предыдущей главе.

Все та же ст. 65 АПК (так уж вышло, что именно эта статья является одной из ключевых в проблеме доказывания) устанавливает, что "обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, определяются на основании требований и возражений лиц, участвующих в деле". Это правило ни в малейшей степени не умаляет роли суда и не лишает его права на участие в формировании доказательной базы, но тем не менее накладывает некоторые ограничения, а именно ставит рамки в виде тех требований и возражений, которые были заявлены сторонами процесса.

5. "МЕТОДЫ" НАЛОГОВОЙ ПРИ ПОПОЛНЕНИИ БЮДЖЕТА

Никто ни разу не сказал, что эльфы хорошие.

Терри Пратчетт, "Дамы и господа"

Основной вид налогового контроля - это налоговые проверки.

Налоговая проверка - это совокупность специальных приемов, при помощи которых налоговый орган устанавливает достоверность и законность отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов в документах, отчетах, бухгалтерских балансах.

Налоговым кодексом предусмотрены два вида налоговых проверок - камеральные и выездные проверки.

И так как при проведении каждой из них налоговая делает выводы на основании документов налогоплательщика, последний имеет возможность представления доказательств.

5.1. Камеральные налоговые проверки

Камеральная налоговая проверка, предусмотренная ст. 88 Налогового кодекса, проводится по месту нахождения налогового органа на основании налоговых деклараций и тех документов, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога и были представлены налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, которые имеются у налогового органа.

Осуществлять камеральную проверку могут должностные лица налогового органа в соответствии со своими должностными обязанностями.

Камеральная налоговая проверка может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Надо заметить, что указанные три месяца, в которые может быть проведена камеральная налоговая проверка, не являются пресекательным сроком. То есть его истечение не влияет на возможность налогового органа выявить факт неуплаты налога и принять меры по взысканию недоимки с налогоплательщика.

Если по завершению камеральной налоговой проверки установлен факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа должны составить акт проверки по правилам, предусмотренным ст. 100 Налогового кодекса.

В акте указываются следующие сведения:

- дата акта налоговой проверки, под которой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица, а в случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения

помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

- фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

- дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

- период, за который проведена проверка;

- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

- даты начала и окончания налоговой проверки;

- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

- сведения о мероприятиях налогового контроля, которые проводились во время осуществления налоговой проверки;

- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи настоящего Кодекса, в случае если настоящим Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Одной из проблем, с которой сталкиваются налогоплательщики в процессе проведения у них камеральных налоговых проверок, является несоблюдение налоговыми органами самой сути данного вида проверки. А именно суть ее состоит в анализе налоговой отчетности, оценке достоверности сведений, проверке правильности расчетов, а не в том, что если уж фирму проверяют, то воспользоваться правом посмотреть все "интересные документы" надо обязательно.

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 1 июля 2004 г. по делу N А66-9798-03 сказано, в чем состоит суть камеральной проверки в том виде, как это указано выше. Кроме того, указано, что если в ходе камеральной проверки налоговых деклараций и документов противоречий не выявлено, то правовых оснований для истребования дополнительных документов у налогового органа нет.

Также по этому вопросу существует мнение ФАС Северо-Западного округа, содержащееся в Постановлении от 15 июня 2004 г. по делу N А56-28520/03, где сказано, что предметом камеральной проверки являются представляемые налогоплательщиком налоговые декларации, расчеты, регистры бухгалтерского учета, а не первичные документы, которые проверяются в ходе выездных налоговых проверок.

Таким образом, исходя из судебной практики, можно сказать, что желание налогового органа при камеральной проверке воспользоваться своим правом на истребование дополнительных доказательств не совсем оправданно.

Но тем не менее определенные права в этой области у налоговиков все-таки есть. И отрицать этого нельзя. В соответствии с п. 7 ст. 88 Налогового кодекса "налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы", если камеральная проверка не связана с:

- возмещением налога на добавленную стоимость;

- отчетностью, в которой показаны льготы;

- отчетностью по налогам, связанным с использованием природных ресурсов.

5.2. Выездные налоговые проверки

Выездные налоговые проверки, предусмотренные ст. 89 Налогового кодекса, проводятся на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В нем должны содержаться следующие сведения:

- полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество налогоплательщика;

- предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;

- периоды, за которые проводится проверка;

- должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Выездная налоговая проверка может проводиться в отношении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не имеет права проводить в течение одного календарного года две выездные проверки и более чем по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения (на территории, в помещении) налогоплательщика. Если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, то такая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Срок выездной налоговой проверки не может превышать двух месяцев. Но в некоторых случаях он может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

Если есть такая необходимость, то в процессе проведения выездной налоговой проверки должностные лица налогового органа могут провести инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также провести осмотр производственных, складских, торговых и других помещений и территорий, которые налогоплательщик использует для своей хозяйственной деятельности. Такой осмотр проводится с учетом правил, установленных ст. 92 Налогового кодекса.

Если у осуществляющих проверку должностных лиц есть основания полагать, что документы, которые свидетельствуют о совершении налогового правонарушения, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены налогоплательщиком, то, в соответствии с правилами, установленными ст. 94 Налогового кодекса, и четко следуя определенной процедуре, эти должностные лица могут провести выемку необходимых документов.

Если для проведения выездной налоговой проверки требуются специальные знания, например в науке, искусстве или технике, то для участия в конкретных действиях на договорной основе может быть приглашен эксперт. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, проводящего проверку.

В ходе выездной налоговой проверки руководителем (его заместителем) налогового органа может быть принято решение о приостановлении налоговой проверки. Причин для этого строго ограниченное количество. В соответствии с п. 9 ст. 89 Налогового кодекса выездная налоговая проверка может быть приостановлена:

- для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 Налогового кодекса (надо сказать, что эта статья пришла на смену встречным проверкам);

- получения информации от иностранного государства в рамках международных договоров Российской Федерации;

- проведения экспертиз;

- перевода на русский язык документов.

То есть приостановить проверку налоговой может с целью получения дополнительных доказательств, необходимых для принятия решения.

По результатам выездной налоговой проверки должна быть составлена справка о проведенной проверке, в которой фиксируется предмет проверки и срок ее проведения.

Не позднее чем через два месяца после составления этой справки о проведенной выездной налоговой проверке должностным лицом налоговой составляется акт выездной налоговой проверки.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых нарушений, которые были выявлены в ходе проведения проверки, или, естественно, отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового кодекса, предусматривающие ответственность за тот или иной вид налоговых правонарушений, совершенных налогоплательщиком. Таким образом, как мнение арбитражного суда должно быть основано на доказательствах, имеющихся в деле, так и налоговая должна подтвердить свои выводы доказательствами.

Налогоплательщик может быть не согласен с фактами, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями инспекторов. Тогда в двухнедельный срок со дня получения акта проверки он может представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт выездной налоговой проверки или возражения по этому акту, в целом или по отдельным его частям.

При этом налогоплательщик может приложить к своим возражениям или представить в налоговый орган в согласованный срок документы (их копии), которые могут служить доказательством его правоты.

Вот это и является стадией предъявления доказательств при проведении налогового контроля. Здесь налогоплательщик может развернуться.

Руководитель (его заместитель) должен рассмотреть акт выездной налоговой проверки и возражения на него, представленные налогоплательщиком (если они, конечно, есть), в течение не более четырнадцати дней. Предъявлять возражения и заявлять свои доказательства рекомендуется настоятельно. Если вы этого не сделаете, то дальше останется только обращаться в суд.

По результатам рассмотрения этих материалов руководитель (его заместитель) налогового органа выносит решение:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении мероприятий налогового контроля.

В ст. 101 Налогового кодекса говорится, что "материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа... в случае необходимости получения дополнительных доказательств... руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля".

Решение должно быть мотивированным, то есть содержать информацию, зачем и почему такие мероприятия проводить необходимо.

В качестве дополнительных мероприятий можно рассматривать истребование документов, в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 Налогового кодекса, допрос свидетелей, проведение экспертиз. Надо сказать, что последнее - огромная редкость. Налоговая у нас, как известно, специалист по всем вопросам.

В ст. 93 Налогового кодекса говорится, что по требованию налогового органа налогоплательщик в течение десяти дней должен представить заверенные уполномоченным лицом документы. В случае непредставления таких документов он несет ответственность по ст. 126 Налогового кодекса. И снова надо отметить сходство с правилами ст. 66 АПК.

В соответствии со ст. 93.1 должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или иных лиц, располагающих документами (информацией), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы (информацию). Также эта статья позволяет налоговой выходить за рамки проверки и выяснять обстоятельства, связанные со сделками, в которых данный налогоплательщик является одной из сторон.

Технически это будет выглядеть так.

- Налоговый орган, который проводит проверку или другие мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов в налоговый орган по месту регистрации лица, у которого эти документы или информация могут находиться. Судя по всему, за основу при разработке этой нормы закона были приняты судебные поручения.

- Налоговый орган, получивший поручение, в течение пяти дней направляет его непосредственно лицу, у которого находятся необходимые документы или информация.

- Указанное лицо также в течение пяти дней должно либо представить эти документы или информацию, либо сообщить, что не обладает сведениями, явившимися предметом запроса.

- Непредставление (разумеется, в случае наличия) указанных документов или информации влечет за собой ответственность по ст. 129.1 Налогового кодекса.

6. НЕДОБРОСОВЕСТНОСТЬ, ИЛИ "НЕПАХАНОЕ ПОЛЕ" ДЛЯ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

У бабушки какой-то странный взгляд. Шовинистический, если послушать маму. Лично я считаю, что больше похоже на катаракту. Мы в прошлой четверти в школе катаракту по биологии проходили, так что я знаю, о чем говорю.

Сью Таунсенд, "Страдания Адриана Моула"

Понятие "презумпция добросовестности налогоплательщика" впервые озвучил Конституционный Суд РФ в своем Определении N 138-О о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона РФ от 21 марта 1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" по ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам.

Для тех, кто не помнит, напоминаем, что до вступления в силу Налогового кодекса налоговые правоотношения в нашей стране регулировались именно этим Законом. А конкретно ст. 11 описывала круг обязанностей налогоплательщика. В настоящее время эту же функцию выполняет ст. 23 Налогового кодекса, и по сравнению с уже упомянутой ст. 11 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" обязанности налогоплательщика стали выглядеть более конкретно, а их список был несколько расширен.

Пункт 3 ст. 11 Закона, ставший предметом разбирательства в Конституционном Суде, звучит следующим образом: "Обязанность юридического лица по уплате налога прекращается уплатой им налога либо отменой налога. Невозможность уплаты налога является основанием для признания в установленном законом порядке юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, банкротом. В случае ликвидации юридического лица в

судебном порядке или по решению собственника обязанность по уплате недоимки по налогу возлагается на ликвидационную комиссию".

Надо отметить, что в Постановлении Конституционного Суда от 12 октября 1998 г. этот пункт Закона был признан соответствующим Конституции РФ. Но в правоприменительной практике возник вопрос, который и был задан Министерством по налогам и сборам. А именно: "Может ли налог считаться уплаченным при формальном списании денежных средств со счета налогоплательщика в банке, если эти суммы реально не перечисляются в бюджет из-за фактического отсутствия денежных средств на корреспондентском счете банка". То есть, по мнению налоговиков, если Конституционный Суд в своем Постановлении специально не оговорил, что подобный способ уплаты налога неправомерен, то у налогоплательщиков появилась возможность уклоняться от уплаты налогов путем перечисления денег через "проблемные" банки, а также открылась дорога "вексельным" схемам.

В Определении N 138-О Конституционный Суд формулирует вопрос, заданный Министерством по налогам и сборам, следующим образом: "Заявителем, по существу, ставится вопрос о возможности применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков правовой позиции, сформулированной Конституционным Судом Российской Федерации в мотивировочной и резолютивной частях Постановления Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Таким образом, можно предположить, что, по мнению Конституционного Суда, недобросовестный налогоплательщик - это тот, который уклоняется от уплаты налогов. Или, если воспользоваться определением, данным Д.М. Щекиным: "Недобросовестность - это игнорирование при осуществлении гражданских прав фискального интереса государства" ("Налоговед", 2005, N 9).

В принципе, нельзя сказать, что подобная позиция лишена логики. Ведь одна из основных обязанностей налогоплательщика, в соответствии со ст. 23 Налогового кодекса, "уплачивать законно установленные налоги". Согласно словарю С.И. Ожегова, "недобросовестный - это нечестно и небрежно делающий что-нибудь". Соответственно, недобросовестный налогоплательщик - это тот налогоплательщик, который нечестно уплачивает законно установленные налоги.

Кстати, следует отметить, что в Законе РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в п. 1 ст. 11 речь шла просто о налогах, а не только о законно установленных. Видимо, во время действия этого Закона понятие "презумпция правоты государства в налоговых правоотношениях", что в переводе на нормальный язык значит "налоговая всегда права, если она не права - либо доказывай это, либо смотри пункт первый", было законодателю несколько ближе, чем сейчас.

Из этого следует, что для признания налогоплательщика обязанным уплатить определенную сумму в бюджет государства налоговая должна иметь доказательства законности данного действия. Подтверждение этому также можно обнаружить в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса, где сказано, что "все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика". В Определении от 25 июля 2001 г. Конституционный Суд пошел даже дальше, заявив, что, "по смыслу положения пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков", соответственно, "исходя из этой презумпции... конституционные гарантии частной собственности нарушаются повторным списанием налогов в бюджет с расчетного счета только добросовестного налогоплательщика". Таким образом, "принудительное взыскание в установленном законом порядке с недобросовестных налогоплательщиков не поступивших в бюджет налогов не нарушает конституционные гарантии права частной собственности".

К этому необходимо добавить, что само понятие "презумпция добросовестности налогоплательщика", кроме упомянутого ст. 3 Налогового кодекса, также нашло свое отражение в п. 6 ст. 108 того же Кодекса, где сказано, что "лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке". В приведенном тексте статьи явно чувствуется взятый за основу принцип "презумпции невиновности", отраженный в ст. 49 Конституции РФ, таким образом, о его конституционности вопроса даже не возникает.

Из вышесказанного следует, что бремя доказывания факта уплаты налога перекладывается с налогоплательщика на налоговые органы. То есть именно инспекторы обязаны доказать, что налогоплательщик не был добросовестен при расчетах с бюджетом. Данная позиция Конституционного Суда полностью согласуется с правилами ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса, где сказано, что "каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается... Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами... оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующий орган или должностное лицо".

Впрочем, тот же Арбитражный процессуальный кодекс в ст. 131 позволяет ответчику направлять в "арбитражный суд отзыв на исковое заявление с приложением документов, которые

подтверждают возражения относительно иска". Аналогичные правила также предусмотрены Налоговым кодексом, в частности в ст. 100, где оговаривается право налогоплательщика на предъявление возражений в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки.

Кроме того, не следует забывать, что налогоплательщик, в соответствии со ст. 23 Налогового кодекса, обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы, а по правилам ст. 54 Налогового кодекса он самостоятельно исчисляет налоговую базу. Так что в случае возникновения вопроса о недобросовестности фирмы обычно не только есть что сказать, а она еще и обязана это сделать.

Итак, делаем промежуточный вывод. Недобросовестный налогоплательщик - это тот, кто при расчетах с бюджетом не учитывает фискальный интерес государства. Бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика ложится на налоговые органы, что, впрочем, не исключает права на предъявление контраргументов.

6.1. Концепция деловой цели

В налоговых спорах нередко встречается такая ситуация - налогоплательщик формально не нарушал действующее законодательство, но тем не менее его действия выглядят подозрительно. При детальном рассмотрении проводящей камеральную или выездную проверку налоговой инспекции становится ясно, что основная цель хозяйственной деятельности проверяемой организации - это создание условий для получения материальной выгоды за счет бюджета, например путем формирования налоговых вычетов. Но бороться налоговым органам со сложившейся ситуацией долгое время было сложно. Судебная практика оставалась неоднородной. И суды часто вставали на сторону фирм, мотивируя свои решения тем, что с формальной точки зрения действий, не соответствующих закону, налогоплательщиком не совершено.

Например, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда от 5 апреля 2006 г. N 15825/05 есть указание на Решение Арбитражного суда Костромской области от 10.12.2004. В нем сказано: "По результатам проверки декларации налоговый орган Решением от 06.06.2003 N 101/17 отказал Обществу (ОАО) в возмещении из федерального бюджета налога на добавленную стоимость. Инспекция, не отрицая представления налогоплательщиком полного пакета документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса, и их надлежащего оформления, мотивировала отказ тем, что в результате проведения контрольных мероприятий изготовитель экспортируемого товара не установлен, сделка является убыточной для общества, мнимой и заключена с целью незаконного изъятия денежных средств из федерального бюджета в виде налога на добавленную стоимость. Не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в Арбитражный суд Костромской области с заявлением о признании его недействительным. Решением суда первой инстанции Арбитражного суда Костромской области от 10.12.2004 заявленное требование удовлетворено". Логика суда понятна - формально закон обществом не нарушен, а доводы, которые приводит инспекция, не имеют под собой доказательной базы. Да, для общества сделка убыточна, но ведь законодательство не запрещает заключать убыточные сделки. И таких решений судами принято много. Например, аналогичные решения упоминаются в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда от 20 февраля 2006 г. N 12488/05 и в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда от 28 ноября 2006 г. N 96880/06.

Но единообразия в судебной практике, касающейся вопроса неправомерно полученной налогоплательщиком налоговой выгоды, нет. Например, в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2005 по делу N А40-19572/04-14-138 налогоплательщику отказано в удовлетворении требований со ссылкой "на отсутствие экономической выгоды от сделок по перепродаже товара на экспорт". Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.12.2005 оставило Постановление апелляционной инстанции без изменений. И прецедентов использования судом такой логики также можно привести еще много.

Причина же такой неоднородности судебной практики состоит в том, что само понятие "разумная деловая цель сделки" в законодательстве отсутствует, точно так же, как и недобросовестность. Долгое время ни она, ни ее принципы не были сформулированы и вышестоящими судами.

Между тем, например, в аудиторской практике понятие "деловая цель сделки" начало формироваться довольно давно. В качестве примера можно привести Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 "Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности". В этом документе к "факторам риска, относящимся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности", относятся, наряду с другими, такие действия, как:

- операции с аффилированными лицами, которые не относятся к обычному ведению хозяйственной деятельности;
- необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции;
- неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц.

Здесь пока еще нет термина "деловая цель", но по используемым определениям, таким как "необычные", "неоправданно усложненная" и так далее, становится ясно, что речь идет о соответствующих действующему законодательству, но нелогичных и не несущих прямой выгоды фирме сделках.

И вот с 12 октября 2006 г. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды" наконец сформулировало понятие "деловая цель". Причиной принятия этого Постановления стала давно назревшая необходимость "обеспечения единообразия судебной практики". Итак, что нового внес этот судебный акт?

Для начала суд сформировал понятие налоговой выгоды. В данном случае это "уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета".

В основу Постановления положен принцип "презюпции добросовестности налогоплательщика" и обязанности каждого лица, участвующего в деле, "доказать обстоятельства, на которые оно ссылается". Из этого вытекает, что при рассмотрении налогового спора налоговым органом могут быть представлены в арбитражный суд доказательства необоснованности возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. В свою очередь, арбитражный суд обязан, в соответствии со ст. 162 АПК РФ, исследовать эти доказательства и оценить их с учетом положений ст. 71 АПК РФ. А руководствоваться при этом он должен следующими принципами:

1. "Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера)".

2. "Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности". В качестве конкретного примера действия этих принципов можно привести выводы, которые суд имеет возможность сделать при исследовании и оценке доказательств. Он содержится в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда от 20 февраля 2006 г. N 12488/05: "Имело место искусственное увеличение числа участников по фактически идентичным торговым операциям".

3. По новому Постановлению в качестве доказательств необоснованности налоговой выгоды налоговая инспекция может использовать следующие обстоятельства:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В качестве примера использования такого доказательства можно привести Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 апреля 2006 г. N 15825/05: "В соответствии с представленными налоговым органом справками количество поставленных на экспорт конденсатов значительно превышает количество товара данного вида, произведенного обществом за все годы его изготовления".

4. Также судам следует учитывать "наличие особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций". При обнаружении этого обстоятельства суд должен установить, обусловлено ли оно "разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями)".

В качестве примера использования данных принципов на практике можно привести Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 13 декабря 2005 г., где, анализируя доказательства, приведенные налоговой инспекцией, суд делает следующий вывод: "О фиктивности хозяйственных операций, связанных с производством, поставкой и экспортом товара, и их документального оформления, в том числе о непрофильности экспортной операции для

российского экспортера, произведенной не по месту осуществления им основной деятельности, использовании системы расчетов российским экспортером и его поставщиком, направленной на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, отсутствие разумной деловой цели заключаемых сделок, вовлечение в процесс производства и поставок химической продукции исключительно организаций, правомерность регистрации и реальность деятельности которых вызывают сомнения".

5. Также в своем Постановлении Президиум Высшего Арбитражного Суда указал на ряд обстоятельств, которые "сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной", а только "в совокупности и во взаимосвязи с другими обстоятельствами", например указанными в п. 6.

- "Создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции.

- Взаимозависимость участников сделок.

Статья 20 Налогового кодекса. В данном случае надо помнить об Определении Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 N 441-О, где сказано, что судом должно быть установлено, что отношения между лицами могут объективно повлиять на результаты сделок.

- Неритмичный характер хозяйственных операций.

- Нарушение налогового законодательства в прошлом.

- Разовый характер операции.

- Осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика.

- Осуществление расчетов с использованием одного банка.

- Осуществление транзитных платежей между участниками взаимозависимых хозяйственных операций".

В двух последних пунктах необходимо помнить о положениях ст. 86 Налогового кодекса, согласно которой налоговый орган всегда может поинтересоваться состоянием банковского счета интересующего его налогоплательщика. А имея на руках выписки со счетов всех участников сделки, нетрудно сделать вывод, куда же все-таки пошли деньги и кто из контрагентов проверяемого налогоплательщика не заплатил налоги в бюджет.

- "Использование посредников при осуществлении хозяйственных операций".

Последний пункт напрашивался просто логически. Если фирма может совершить сделку сама, то посредники ей не нужны. А если они все же привлекались, то доказать экономическую обоснованность этого действия будет крайне сложно. С другой стороны, фирма всегда может доказать, что какие-то действия она не могла совершить самостоятельно, например, в силу отсутствия должной квалификации сотрудников. Главное, чтобы проверяемый налогоплательщик и посредник не оказались взаимозависимыми. Объяснить суду, что другая фирма оказывала вашей бухгалтерские услуги, если главбух и тут и там один и тот же человек, будет очень трудно.

6. Далее по тексту Постановления Суд делает некоторые выводы и определяет "алгоритм действий" судов при оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды:

"Суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующих операций".

То есть если экономическая деятельность налогоплательщика не имела под собой реальной деловой цели, то и налоговая выгода ему не положена. Зато налоги он должен заплатить в соответствии с законодательством в полном объеме.

"Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности".

"Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности".

В данном вопросе можно было говорить о сложившейся в пользу налогоплательщика судебной практике и до выхода в свет Постановления N 53. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 ноября 2004 г. N А56-15875/04, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 ноября 2004 г. N А05-7192/04-14, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.06.2005 N Ф04-3963/2005(12238-А46-34) и так далее. Но в данном случае надо учитывать положения Определения Конституционного Суда от 08.04.2004 N 169-О, где сказано, что понятие реальности затрат возникает только с момента исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа.

"Факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая инспекция должна доказать, что в действиях налогоплательщика не было необходимой осмотрительности при выборе деловых партнеров или ему было известно, что его контрагент допускает налоговые правонарушения".

Неуплата налогов в бюджет контрагентами - это один из любимых доводов налоговых органов. В данном случае необходимо уточнить, что подразумевается под "налогоплательщику

было известно о нарушениях". В качестве примера можно привести один из выводов, сделанных Президиумом Высшего Арбитражного Суда в Постановлении от 28 ноября 2006 г. N 9680/06: "Обществу должно быть известно о нарушениях его контрагентами своих налоговых обязанностей, поскольку по тем же операциям предыдущих периодов ему было отказано в возмещении налога на добавленную стоимость".

Далее Суд подводит итоги и дает объяснение самому понятию отсутствия в экономической деятельности налогоплательщика деловой цели:

"Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели".

Таким образом, "признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщика, связанных с ее получением".

Итак, делаем второй промежуточный вывод: доказать недобросовестность налогоплательщика налоговая может пойдя путем доказательства отсутствия в его действиях деловой цели. То есть экономическая деятельность налогоплательщика должна быть направлена не на получение прибыли законным путем, а на получение материальной выгоды путем ухода от налогообложения.

Посмотрим, как же различные фирмы выходят из ситуации, когда их обвиняют в недобросовестности. Обратите внимание, что в большинстве своем проблема под названием "недобросовестность" или "отсутствие деловой цели" появляется у фирм, которые хотят применять ставку 0 процентов по НДС.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 марта 2005 г. N 15909/04

Вышеуказанный пример весьма красочно иллюстрируют обычные претензии недобросовестного характера налоговой к фирмам. Выделим их.

Отсутствие контрагента

Отсутствие контрагента - это обстоятельство, безусловно, весьма подозрительное. Сделка вроде была. А с кем? Впрочем, здесь надо подразделять проблемы на свои и чужие.

По вопросу "поведения" контрагентов высказался Конституционный Суд в Определении от 16 октября 2003 г. N 329-О. В нем говорится, что "...истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет". Далее по тексту Определения Конституционный Суд добавляет, что "правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как "возлагающие на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством". То есть обязать налогоплательщика отслеживать своих контрагентов налоговая, конечно, не может. Но, как говорится, "ложечки мы нашли, но осадочек остался". Так что от такой ситуации лучше подстраховаться. Кроме того, существует и отрицательная для фирм практика. Например, ФАС СКО в Постановлении от 26 июля 2005 г. по делу N Ф08-3237/2005-1313А заявляет, что налогоплательщик должен "принять меры для проверки взаимоотношений... контрагента с налоговыми органами".

Варианты "подстраховки" могут быть такими.

Если контрагент зарегистрирован на территории Российской Федерации, то запросите у него копию свидетельства о постановке на налоговый учет или справку о государственной регистрации. Для полного спокойствия можно еще взять выписку из Госреестра. При необходимости вы предъявите эти документы в суд, что покажет, во-первых, ваше добросовестное отношение к своей экономической деятельности, а во-вторых - докажет реальность существования контрагента.

Если контрагент зарегистрирован вне территории Российской Федерации, то вы можете запросить у него все те же самые документы, объяснив ситуацию. Кроме того, можно попросить копию зарегистрированного устава или учредительного документа. Если вы никак не можете растолковать иностранным партнерам, что вам от них надо, то просто попросите тот официальный документ, который может подтвердить реальность их существования.

Кроме того, в процессе работы лучше всего решать все вопросы с контрагентом в письменном виде, а не путем телефонных переговоров. Если потребуется, предъявите суду эти письма с подписями и печатью контрагента. Это докажет, что велась совместная работа, а не просто неизвестно откуда взялся договор.

Отсутствие доказательств реальности экспортных операций

Как должны выглядеть документы, подтверждающие реальность экспортных операций, очень понятно отражено в Постановлении Президиума ВАС от 05.04.2006 N 15825/05.

"При отсутствии достоверных доказательств реального экспорта товаров наличие у налогоплательщика документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, не может служить достаточным основанием для возмещения налога на добавленную стоимость из федерального бюджета.

По смыслу названной статьи, эти документы должны быть достоверными, составлять единый комплект, относящийся к определенной экспортной операции, и не содержать противоречий".

То есть для того, чтобы удовлетворить требование фирмы о предоставлении права на использование ставки 0 процентов по НДС, налоговой должно быть, в частности, четко ясно, что на экспорт поступил именно тот товар, о котором говорится в контракте, и именно в том объеме. В принципе, требование понятное и, как ни неприятно это признавать, вполне законное. Поэтому внимательно следите, какие документы выдает вам таможня и как именно она делает осмотр.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 февраля 2005 г. N 10423/04

Во-первых, это Постановление Суда необходимо отметить особо, так как оно дает нам еще одно, и весьма точное, определение понятия недобросовестности при отсутствии деловой цели, которым можно руководствоваться: "В результате суд не принял во внимание представленные налоговой инспекцией документы о значительном завышении цены приобретения экспортером сплава алюминия (включая экспертное заключение оценщика), о реализации товара на экспорт ниже цены его покупки на внутреннем рынке по всем внешнеэкономическим контрактам и обеспечении экспортером прибыльности своей деятельности исключительно за счет возмещения налога на добавленную стоимость из федерального бюджета, что противоречит положениям пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, определяющего предпринимательскую деятельность как деятельность, направленную на систематическое извлечение прибыли, в том числе от продажи товаров, в процессе взаимоотношений между участниками гражданского оборота. Иной деятельностью, кроме экспорта алюминиевого сплава, экспортер не занимался".

Во-вторых, этот судебный акт освещает еще два основания, которые могут послужить причиной для обвинения фирмы в недобросовестности.

Взаимозависимость юридических лиц, причастных к сделкам

Понятие "взаимозависимые лица" дано в ст. 20 Налогового кодекса. С точки зрения закона это понятие означает физических лиц или организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности либо деятельности представляемых ими лиц. Также в статье дана расшифровка того, что же такое отношения между этими физическими или юридическими лицами. А именно:

- одна организация прямо или косвенно участвует в другой организации и суммарная доля этого участия превышает 20 процентов;
- одно физическое лицо подчиняется другому по службе;
- физические лица являются родственниками с точки зрения семейного законодательства;
- суд может признать и иные отношения взаимозависимостью.

Обычная практика использования налоговой понятия взаимозависимости состоит в том, что, используя его, инспекторы ставят под сомнение правильность цены на товар, а потом, уже при рассмотрении дела в арбитражном суде, куда обращается налогоплательщик, ставят вопрос о признании какого-либо вида отношений взаимозависимостью. С первого взгляда такая практика не кажется соответствующей закону. Но Президиум ВАС в Информационном письме от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации" признал, что факт взаимозависимости по обстоятельствам, отличным от указанных в ст. 20 Налогового кодекса, может быть решен на стадии принятия инспекцией решения о доначислении налога.

Таким образом, на стадии судебного заседания или налоговой проверки вы можете поспорить с заявлением, что вы с вашим контрагентом являетесь взаимозависимыми лицами, например, потому, что у вас общий главный бухгалтер. Здесь можно прибегнуть к правилам все той же ст. 20 Налогового кодекса, где сказано, что отношения взаимозависимости должны влиять на условия или экономические результаты деятельности лиц. Ну один и тот же главбух, но ведь она работает за зарплату, как это влияет на деятельность обеих фирм? К тому же не забывайте,

что, в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса, налоговая в своей деятельности ограничена правоотношениями, связанными с налогами и сборами. А если и вашей фирмой, и контрагентом налоги уплачены, то личность главбуха инспекцию волновать не должна. И ставить вопрос о взаимозависимости, если нет разумных оснований подозревать нарушение законодательства о налогах и сборах, налоговая не должна. С другой стороны, когда налоговую останавливало отсутствие разумных оснований что-то подозревать? Обычно инспекторы сначала подозревают, а потом ищут причину, почему они это делают.

Искусственное завышение цены на товар

"Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения" установлены в ст. 40 Налогового кодекса.

Нередко подозрение в умышленном искажении цены на товар следует сразу за установлением факта взаимозависимости. Причина этого состоит в том, что осуществлять ценовой контроль налоговая может только в четырех случаях, предусмотренных в п. 2 ст. 40 Налогового кодекса. А именно:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В вопросе определения цены действует понятие "презумпция добросовестности налогоплательщика", которая выражается в том, что, "пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен".

Для сведения

Рыночная цена товара (работ, услуг) - это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (или однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

Рынок товаров - сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможностей покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за ее пределами.

Идентичные товары - товары, имеющие одинаковые характерные признаки.

Однородные товары - товары, которые не являются идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и быть взаимозаменяемыми с экономической точки зрения.

Для определения цены товаров, работ или услуг можно использовать официальные источники информации и биржевые котировки, а также любые другие обстоятельства, которые могут иметь значение для определения цены сделки. Также для определения цены используют данные о ценах сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

У налоговой есть несколько способов определить цену товара.

Во-первых, это способ, основанный на данных о реализации налогоплательщиком аналогичных товаров.

Во-вторых, метод последующей реализации - рыночная цена у продавца определяется как разность цены, по которой товары реализованы покупателем при последующей их реализации, и обычных в таких случаях затрат, понесенных покупателем при перепродаже и продвижении этих товаров на рынок, а также обычной для такой сферы деятельности прибыли покупателя.

В-третьих, инспекция может применить затратный метод - рыночная цена товара, реализуемого продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для этой сферы деятельности прибыли.

Так что, как можно было заметить, у налоговой есть масса способов вывести фирму на чистую воду. Что же можно противопоставить?

Ну, в принципе, в ситуации, если вас обвиняют в завышении цены на товар, противопоставить налоговой можно ее же собственные методы.

Начните с того, что ст. 424 Гражданского кодекса устанавливает, что "исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон". А налоговая сторона договора в данном случае не является, поэтому и диктовать, за сколько вам продавать свой товар, не должна. Приведите примеры сделок, заключенных вами на тот же товар, по той же самой цене, продемонстрируйте договоры. Купите газету "Из рук в руки", найдите там объявления, где предлагается товар, схожий с вашим, по сопоставимой цене. Если дело уже дошло до суда, то вы можете вызвать автора такого предложения в суд как свидетеля (не факт, конечно, что он придет). Объясните, что несете значительные затраты и продемонстрируйте, какие именно.

Судебная практика по этому вопросу весьма различна.

Постановление ФАС Уральского округа от 16.02.2005 по делу N Ф09-6082/04-АК: "Если иное не установлено законом, для целей налогообложения принимается цена товара, работ или услуг, указанная сторонами сделки".

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26.07.2004 по делу N Ф08-3244/2004-1253А: "Доначисление налогов исходя из того, что цена сделки более чем на 20% ниже инвентаризационной стоимости объекта, является нарушением закона".

Постановление ФАС Уральского округа от 25.05.2005 по делу N Ф09-2350/05-АК: "При отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в дальнейшем реализованных покупателем, применяется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли".

Теперь перейдем к еще одной важной причине для подозрений налогоплательщика в недобросовестности. А именно к расчетам заемными средствами. По этому поводу высказался Конституционный Суд в Определении от 08.04.2004 N 169-О. Там сказано, что "...при оплате начисленных поставщиками сумм налога с помощью имущества, полученного налогоплательщиком по договору займа, передача имущества начинает отвечать признаку реальности затрат только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа". Разберемся, что же это означает. А для начала приведем пример из судебной практики.

Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 февраля 2006 г. N А56-35093/04

В принципе, приведенное выше Постановление кассационной инстанции само отвечает на большинство вопросов, связанных с отказом налоговых в предоставлении фирмам вычетов по НДС. Но повторим их еще раз, для повторения и закрепления. Кроме того, этот судебный акт упоминает об ошибках в счетах-фактурах, этом биче налогоплательщиков, мимо чего пройти тоже нельзя.

Заемные средства

Расплачиваться с поставщиками заемными средствами - предприятие по меньшей мере рискованное. Изначально причиной этого является Определение Конституционного Суда от 08.04.2004 N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации". В нем Суд установил, что реальными затратами налогоплательщика на уплату сумм налога можно считать только те, которые сделаны за счет его собственных средств. Причем получены они должны быть по возмездной сделке. Соответственно, несмотря на то, что заем - никак не безвозмездная сделка, право на налоговый вычет у фирмы появляется только после его возвращения. Но такой подход явно противоречил правилам гл. 21 Налогового кодекса. По этой причине в Определении от 04.11.2004 "По жалобе гражданина Сидорова Степана Анатольевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 74 Уголовного кодекса Российской Федерации и частью первой статьи 399 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации" Конституционный Суд уточнил, что он имел в виду. Оказывается, заем займу рознь. Одно дело, когда заемными средствами пользуется добросовестный налогоплательщик, который честно отдает деньги, такому и вычет сделать не жалко. Но если вдруг налогоплательщик окажется недобросовестным и, беря деньги, заведомо знает, что возвращать их не будет, тогда ни о каких возвратах и речи быть не может.

Итак, первое, чем вы должны руководствоваться, если вам отказали в налоговом вычете по таким основаниям, как использование заемных средств, это то, что налогоплательщик вы добросовестный, а заем - производственная необходимость, все деньги вы вернете точно в срок.

Далее, несмотря на то что никто не спорит, что заемные средства - собственность заемщика, определенную осторожность в этом вопросе соблюдать необходимо. В частности, получить эти деньги на свой расчетный счет и с поставщиками расплачиваться самостоятельно. Если это

делает заимодавец, то о вычетах можете забыть. В этом вопросе и суды, и Минфин солидарны - при расчетах с поставщиками третьих лиц налогоплательщик не несет реальных затрат.

Впрочем, судебная практика в том, что касается расчетов заемными средствами, весьма обнадеживающая.

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.06.2005 по делу N Ф04-3963/2005(12238-А46-34): "Факт использования налогоплательщиком заемных средств при уплате сумм налога сам по себе не свидетельствует об отсутствии фактических расходов на уплату этой суммы продавцу и не является достаточным основанием для отказа в применении налоговых вычетов".

Постановление ФАС Уральского округа от 08.06.2005 N Ф09-2423/05-С2: "Используя при расчетах с поставщиками заемные денежные средства, налогоплательщик имеет право на налоговый вычет по НДС при отсутствии в его действиях признаков недобросовестности, в связи с чем доначисление НДС и привлечение общества к ответственности произведены налоговым органом неправомерно".

Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2005 N КА-А40/1993-05: "Довод налогового органа о том, что при расчетах с поставщиками обществом были использованы заемные средства, не влияет на правомерность применения налоговых вычетов, поскольку срок погашения кредита в апреле 2004 г. еще не наступил".

Счета-фактуры

Совсем не редко налогоплательщики делают ошибки в счетах-фактурах. То есть нарушают правила, которые установлены в п. 5 ст. 169 Налогового кодекса. Ошибки, конечно, на обычный взгляд совершенно незначительны. То не указан адрес грузополучателя, то собственный адрес фирмы, опять же, указан неверно. По таким основаниям налоговая тоже в вычете откажет. И будет совершенно права. Возмущаться и говорить: "Грузополучатель - это и есть покупатель! Что, в контракте его адрес посмотреть нельзя было?" - в этой ситуации совершенно ни к чему. Вам отказывают на основании п. 2 ст. 169 Налогового кодекса, где четко и ясно сказано, что "счета-фактуры, составленные с нарушением порядка, установленного пунктом 5 настоящей статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению". Если ошибки есть, их надо просто исправить и предоставить счета-фактуры в исправленном виде. Если есть возможность, то в налоговую, а если мероприятия налогового контроля уже окончены, то можно и в суд.

Судебная практика в этом вопросе вполне благоприятная.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 24.02.2005 N А26-8533/04-25: "Налоговым законодательством не запрещено вносить изменения в неправильно оформленный счет-фактуру или заменить такой счет-фактуру на оформленный в установленном порядке".

Постановление ФАС Приволжского округа от 21.02.2005 по делу N А72-9043/04-6/773: "Налогоплательщиком в суд первой инстанции, а также налоговому органу были представлены замененные счета-фактуры, претензий к которым у налоговой инспекции не имеется. При этом статья 169 Налогового кодекса и глава 21 Налогового кодекса РФ не запрещают вносить изменения в неправильно оформленный счет-фактуру или заменить такой счет-фактуру на оформленный в установленном порядке".

7. ТЯЖЕЛАЯ АРТИЛЛЕРИЯ

Если пойти от первого впечатления ко второму и углубиться в третье, то перед вами - танк, усыпанный цветами.

Виктория Токарева, "Длинный день"

В теории налогового права есть такое понятие, как "источники права". В АПК этому вопросу посвящена ст. 13. Впрочем, ее прочтение ничего не даст вам в вопросе, который мы хотим осветить. А разговор идет об использовании судебной практики в качестве одного из оснований для вынесения судами решений.

С формальной точки зрения суд, конечно, независим, это устанавливает ст. 5 АПК, и при осуществлении правосудия "подчиняется только Конституции Российской Федерации и Федеральному закону". Это, конечно, так, никто и не спорит. Но мнение "старших товарищей", то есть вышестоящих судов, обычно имеет значение, причем довольно важное.

По этой причине, если уж вы стали стороной в деле, не поленитесь и постарайтесь найти судебную практику по своей теме. Заодно и сами узнаете, есть у вас шансы на выигрыш или нет. Сделать это не так сложно. Во-первых, продаются книги, которые представляют собой сборники решений и постановлений различных судов, а во-вторых - к вашим услугам всегда информационно-правовые базы.

Таким образом, чтобы ваше мнение звучало более весомо, мы советуем заблаговременно вооружиться компетентным мнением. Для того чтобы судья, который рассматривает ваше дело, принял необходимую судебную практику во внимание, можно пойти двумя путями. Но самое лучшее - это их совместить.

Путь первый: процитируйте судебный акт в своем заявлении или возражениях на заявление, в зависимости от того, истец вы или ответчик. Цитата должна соответствовать принципу "мы думаем, что мы правы, и федеральный арбитражный суд с нами согласен, потому что в своем постановлении он сказал по этому поводу следующее".

Путь второй: приобщите к материалам дела судебную практику. То есть распечатайте судебные акты, например, из нормативно-правовой базы и обратитесь к суду с ходатайством. Выглядеть оно будет примерно так.

В Арбитражный суд г. Москвы 107996, Москва, Н. Басманная, 10 Истец: ООО "Ромашка" Ответчик: ИФНС N дела в арбитражном суде
Ходатайство
ООО "Ромашка", истец по делу N А40- об оспаривании ненормативного акта ИФНС N,
просит:
приобщить к материалам дела следующую судебную практику:
1. Постановление Высшего Арбитражного Суда от "__" 200__ года,
2. Постановление Федерального арбитражного суда от "__" 200__ года.
Генеральный директор ООО "Ромашка"
М.П.

Но несколько примеров, кроме тех, что уже содержатся в этой книге и которыми вы можете пользоваться как судебной практикой при отстаивании своей позиции в суде, мы приведем. Касаются они в основном вопросов, рассмотренных в этой главе.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24 октября 2006 г. N 5801/06

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа кассационной инстанции по проверке законности и обоснованности решений (определений, постановлений) арбитражных судов, вступивших в законную силу, от 18 июня 2007 г. Дело N КА-А40/5387-07

Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа кассационной инстанции по проверке законности и обоснованности решений (определений, постановлений) арбитражных судов, вступивших в законную силу, от 18 июня 2007 г., 20 июня 2007 г. Дело N КА-А40/5180-07

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"

Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 9 февраля 2007 г. N 15000/06 "О передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации"

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2006 г. N 12669/05

Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"

Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. N 169-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации"

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова по Определению Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Пром Лайн" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации

Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации"

Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева"

Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ А.Л. Кононова

Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа"

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации В.Г. Ярославцева

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г.А. Гаджиева по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации

Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Кононова по делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Арбитражный процессуальный кодекс.
2. Налоговый кодекс.
3. Гражданский кодекс.
4. Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)".
5. Таможенный кодекс.
6. Гражданский процессуальный кодекс.
7. Комментарий к Арбитражному процессуальному кодексу Российской Федерации / Под редакцией профессора В. Яркова.
8. Петров А.В. Налоговая экономия: реальные решения.
9. Смышляева С.В., Завязочникова М.В. Налоговые споры.
10. Вильчур Н.Р., Долженко А.Н., Сотов П.В., Хохлова Н.Н. Сборник судебных документов.
11. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах.
12. Налоговое право: Учебник / Ответственный редактор и руководитель авторского коллектива к. ю. н., профессор С.Г. Пепеляев.
13. Налоговое право / Под редакцией д. ю. н., профессора Е.Ю. Грачевой.
14. Виткина Ю., Родионов А. Налоговые преступники эпохи Путина. Кто они?
15. Материалы судебной практики с официальных сайтов судов и из подборок нормативно-правовых баз.

ОГЛАВЛЕНИЕ

От автора

Введение

1. Щит и меч налогоплательщика
 - 1.1. Доказательства по делу должны быть "по делу"
 - 1.2. Что допустимо для суда
 2. Доказательства живут "семьями"
 - 2.1. Письменные доказательства
 - 2.2. Объяснения лиц, участвующих в деле
 - 2.3. Экспертизы
 - 2.4. Свидетельские показания
 - 2.5. Бездоказательная правота
 3. Главный "адресат"
 4. Разновидности "корреспондентов"
 5. "Методы" налоговой при пополнении бюджета
 - 5.1. Камеральные налоговые проверки
 - 5.2. Выездные налоговые проверки
 6. Недобросовестность, или "непаханое поле" для доказательств
 - 6.1. Концепция деловой цели
 - Отсутствие контрагента
 - Отсутствие доказательств реальности экспортных операций
 - Взаимозависимость юридических лиц, причастных к сделкам
 - Искусственное завышение цены на товар
 - Заемные средства
 - Счета-фактуры
 7. Тяжелая артиллерия
- Библиография

THE BOOK IS MADE BY

AXEL-ROSE

AXEL-ROSE@YA.RU