

ОСОБЕННОСТИ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО ДЕЛАМ ОБ ОБЖАЛОВАНИИ РЕШЕНИЙ КОНТРОЛИРУЮЩЕГО ОРГАНА



Юлия БАКЛАЖЕЦ,
судья, заместитель председателя
экономического суда Гродненской области

В статье на основе анализа судебной практики обращено внимание на обстоятельства, имеющие значение для рассмотрения дел об обжаловании решений контролирующих органов. Исследуются вопросы распределения бремени доказывания, а также обоснованности назначения судебной экспертизы по таким делам.

Положение ч. 2 ст. 100 ХПК о том, что на лиц, участвующих в деле, возлагается бремя доказывания обстоятельств, на которые они ссылаются в обоснование своих требований и возражений, фактически раскрывает сущность принципа состязательности сторон хозяйственного судопроизводства, которая сводится к известной со времен римского права формуле «тяжесть доказывания лежит на том, кто утверждает, а не на том, кто отрицает»¹.

Между тем законодательством предусмотрено исключение из этого правила. Так, в силу ч. 3 ст. 100 ХПК бремя доказывания законности решения государственного органа возлагается на государственный орган, его принявший. При этом заявитель вправе представить суду доказательства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела.

К примеру, при рассмотрении в судебном порядке заявления налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа именно на налоговый орган, принявший обжалуемое решение, возлагается обязанность доказать соответствие этого решения законодательному или иному нормативному правовому акту и наличие надлежащих полномочий на его издание.

Правила распределения бремени доказывания по делам об обжаловании решений налоговых органов напрямую связаны с предусмотренным НК принципом презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин), в соответствии с которым плательщик признается добросовестным, пока иное не будет доказано на основании документально подтвержденных сведений (подп. 1.4 п. 1 ст. 2 НК).

¹ Бабичев Н.Т., Боровский Я.М. Словарь латинских крылатых слов. М., 1988. С. 953. – Здесь и далее прим. авт.

Принцип презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта закреплен и в п. 3 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Положение о проведении проверок). Одновременно в п. 3 названного Указа предусмотрено, что проверяемый субъект признается добросовестно исполняющим требования законодательства, пока не доказано иное.

В основу акта проверки и вынесенного на его основании решения контролирующего органа должны быть положены подтвержденные документально факты и данные о деятельности проверяемого плательщика. При проведении проверки должностные лица налогового органа обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства (п. 2 ст. 81 НК, п. 37 Положения о проведении проверок).

Исходя из принципа презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин) бремя доказывания неисполнения или ненадлежащего исполнения им налоговых обязательств и (или) иных обязанностей, возложенных налоговым законодательством, лежит на налоговых и иных уполномоченных органах, их должностных лицах. На это обращено внимание в п. 4 постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 19.12.2019 № 6 «О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений».

Порядок получения таких доказательств регулируется НК, Положением о проведении проверок и иными актами законодательства.

Можно согласиться с утверждением, что по делам об оспаривании решений налоговых органов цель судебного доказывания, особенности формирования предмета доказывания, распределения обязанности доказывания и использования различных видов доказательств предопределены характером деятельности налоговых органов и нормами налогового законодательства².

Доказательствами по делам об оспаривании решений налоговых органов, как правило, являются договоры, первичные учетные документы (товарно-транспортные накладные, акты сдачи-приемки выполненных работ и др.), счета-фактуры, иные документы бухгалтерского и налогового учета, показания свидетелей по спорным вопросам, материалы встречных проверок, протоколы осмотра и т. д.

Если в ходе налоговой проверки возникают вопросы, требующие специальных знаний в области науки, техники, искусства, ремесла и иных сферах деятельности, законодательство предоставляет контролирующим органам право привлечь для дачи соответствующего заключения экспертов и специалистов. В ходе проверки также могут использоваться доказательства, полученные в ходе расследования уголовного дела, возбужденного, например, в отношении должностных лиц проверяемого субъекта хозяйствования. Такими доказательствами могут выступать протоколы опроса свидетелей, заключения эксперта и др.

С целью выяснения существенных фактов и обстоятельств для принятия

² Смолина О.С. Арбитражный процесс: доказывание и доказательства по делам об оспаривании результатов налоговых проверок: монография. М., 2015 // СПС «КонсультантПлюс: Россия» [Электронный ресурс]. М., 2021.

обоснованного решения по акту налоговой проверки оценке подлежат в совокупности все доказательства – как представленные проверяемым плательщиком налогов, так и полученные налоговым органом с помощью мероприятий налогового контроля.

Рассмотрим порядок оценки доказательств по делам данной категории на примерах судебной практики.



Так, налоговым органом на основании постановления должностного лица следственного органа проведена внеплановая налоговая проверка ООО «Б». Как следует из акта проверки, обществом в 2013–2016 гг. на основании сертификатов продукции собственного производства, выданных в установленном порядке на производимое им холодильное оборудование, применялась льгота по налогу на прибыль, установленная Декретом Президента Республики Беларусь от 07.05.2012 № 6 «О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности» (далее – Декрет № 6).

В ходе предварительного следствия по уголовному делу по поручению следователя экспертным учреждением проведены товароведческие экспертизы произведенного ООО «Б» холодильного оборудования. Согласно заключениям экспертов:

– при производстве части оборудования допущено несоответствие технологическому процессу, указанному в актах экспертизы по отнесению продукции производителя к продукции собственного производства;

– используемые при производстве оборудования комплектующие классифицировались в той же товарной позиции единой Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического

союза (далее – ТН ВЭД), что и готовое изделие. Это свидетельствовало о несоответствии произведенной продукции критерию достаточной переработки (обработки) товара, который выражается в изменении товарной позиции по ТН ВЭД на уровне любого из четырех знаков, происшедшем в результате переработки (обработки);

– сведения о части произведенного холодильного оборудования не были указаны в сертификатах продукции собственного производства.

Заключения экспертов были представлены следователем в распоряжение налогового органа. Основываясь на них, налоговый орган пришел к выводу о неправомерном применении ООО «Б» льготы по налогу на прибыль, предусмотренной подп. 1.1 п. 1 Декрета № 6, в отношении прибыли, полученной от реализации продукции и оборудования, указанных в заключениях экспертов. В результате налоговым органом произведен перерасчет полученной обществом прибыли (убытка) от реализации продукции и оборудования собственного и несобственного производства, что повлекло доначисление налога на прибыль в размере 40 000 руб. и пени в размере 30 000 руб.

По акту проверки налоговым органом вынесено решение, которое было обжаловано ООО «Б» в экономический суд.

В ходе рассмотрения дела суд запросил в экспертном учреждении документы, на основании которых проводились исследования. Эти документы, а также заключения эксперта оценивались судом наряду с другими доказательствами с учетом принципа достоверности каждого доказательства в отдельности, а также достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности, поскольку никакие доказательства не имеют

для суда заранее установленной силы (ст. 108 ХПК).

Опрошенные в судебном заседании эксперты пояснили, что при проведении товароведческих экспертиз непосредственно сами объекты экспертиз – продукция и оборудование не исследовались, выводы экспертов построены на анализе документов, представленных следственным органом.

Так, оценка соответствия готового изделия критерию достаточной переработки, выраженному изменением классификационного кода материалов и комплектующих изделий по ТН ВЭД на уровне любого из первых четырех знаков, производилась экспертами с использованием информации о коде, содержащейся в материальном отчете. При этом в сам отчет не были включены сведения о лицах, его составивших, а также о документах, на основании которых информация о коде внесена в отчет. Такие документы не были представлены и в ходе рассмотрения дела. Достоверность указанной в материальном отчете информации о коде материалов и комплектующих изделий по ТН ВЭД ни экспертами, ни налоговым органом не проверялась (соответствующие доказательства суду не представлены). Вместе с тем в силу п. 1 ст. 20 ТК ЕАЭС классификация товаров в соответствии с ТН ВЭД осуществляется при таможенном декларировании декларантом и иными лицами, а проверка правильности классификации товаров осуществляется таможенными органами.

Судом установлено, что вывод экспертов о том, что произведенное холодильное оборудование, поименованное в актах на списание товарно-материальных ценностей, не указано в сертификате продукции собствен-

ного производства, никак не аргументирован, основан лишь на информации о наименовании оборудования, содержащейся в актах оприходования продукции и списания сырья и материалов. При этом эксперт в судебном заседании пояснил, что несоответствие наименования, указанного в названных актах, и наименования, указанного в сертификате продукции собственного производства, с большей долей вероятности связано с опечатками, допущенными при изготовлении этих актов.

Не аргументирован и вывод экспертов о несоответствии произведенного оборудования технологическому процессу. Данный вывод основан лишь на анализе информации об использовании комплектующих изделий, содержащейся в актах оприходования продукции и списания сырья и материалов.

Вместе с тем ход и результаты экспертного исследования должны быть надлежащим образом оформлены в соответствии с требованиями ст. 95 УПК, ст. 11.17 ПИК_оАП, ст. 226 ГПК, ст. 94 ХПК, а также Инструкции о порядке производства судебных экспертиз лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности, утвержденной постановлением Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь от 15.05.2014 № 7³. В соответствии с п. 26 названной Инструкции в исследовательской части заключения эксперта подробно и поэтапно описываются процесс исследования и его результаты, дается научное обоснование установленным фактам.

Заключения экспертов не содержали ни подробного и поэтапного описания процесса исследования,

³ Утратило силу с 01.01.2021, действовало в период спорных правоотношений.

ни научного обоснования установленных фактов, холодильное оборудование экспертами не исследовалось, что не позволило суду сделать вывод о полноте проведенных экспертами исследований и достоверности выводов.

Оценив заключения экспертов в качестве доказательств по правилам ст.ст. 93, 104, 108 ХПК, суд указал на их недостоверность и недостаточность для вывода о неправомерном применении заявителем льготы по налогу на прибыль.

По результатам исследования доказательств, представленных заявителем и налоговым органом, суд посчитал, что изложенный в акте проверки и обжалуемом решении вывод о занижении заявителем налогооблагаемой базы по налогу на прибыль от реализации товаров в период отсутствия на них сертификатов продукции собственного производства не подтверждается материалами дела и соответствующими доказательствами. При таких обстоятельствах заявление о признании недействительным решения налогового органа удовлетворено.

Вышестоящими судебными инстанциями решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В соответствии с процессуальным законодательством (ст. 100 ХПК) предмет доказывания (обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения спора или рассмотрения дела) определяет суд, рассматривающий экономические дела, исходя из оснований требований и возражений лиц, участвующих в деле, и с учетом содержания подлежащих применению норм права. Указанные

положения применяются и при рассмотрении дел об оспаривании решений контролирующих органов.

В ходе рассмотрения дела при изменении истцом предмета или основания иска, предъявлении ответчиком встречного иска предмет доказывания может изменяться и дополняться: одни юридические факты могут включаться в него, другие – исключаться. В данной связи представляется обоснованным мнение о том, что правильное определение предмета доказывания по делу имеет важное практическое значение. Невключение в предмет доказывания юридически значимых фактов влечет за собой вынесение незаконного и необоснованного решения. В свою очередь, включение в предмет доказывания юридических фактов, не относящихся к делу, ведет к загромождению и затягиванию процесса⁴.

В силу ст. 92 ХПК для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, по ходатайству лиц, участвующих в деле, или по своей инициативе суд, рассматривающий экономические дела, вправе назначить экспертизу.

Вместе с тем в соответствии с п. 7 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 18.12.2007 № 11 «О некоторых вопросах применения хозяйственными судами законодательства об экспертизе» (далее – постановление Пленума ВХС № 11) при решении вопроса о назначении экспертизы судам следует определить и изложить свои выводы по вопросам:

предусмотрено ли законодательством обязательное назначение экспертизы по рассматриваемому спору (делу);

⁴ Авдеев А.П., Александров Д.П., Белова Т.А. и др. (авторский коллектив). Научно-практический комментарий к Хозяйственному процессуальному кодексу Республики Беларусь. // СПС «КонсультантПлюс: Беларусь» [Электронный ресурс]. Минск, 2021.

действительно ли возникшие при рассмотрении дела вопросы требуют специальных познаний;

какие имеющие значение для дела обстоятельства могут быть установлены при проведении экспертизы;

возможно ли получение разъяснения по требующим специальных познаний вопросам путем вызова в судебное заседание специалиста.



Как усматривалось из материалов одного из дел, по результатам проверки заявителя – ООО «М» налоговым органом произведена корректировка налоговой базы налога при упрощенной системе налогообложения (УСН). В обоснование заявления о признании указанного решения недействительным ООО «М» указало на то, что сумма в размере 95 759,10 руб., полученная наличными денежными средствами третьими лицами и не поступавшая на расчетный счет общества, не является его выручкой и не должна включаться в налоговую базу при УСН. По мнению заявителя, вывод налогового органа противоречит положениям ст. 328 НК, которой регламентирован порядок определения налоговой базы при УСН.

Ссылаясь на то, что между заявителем и его контрагентами возникли сложные правовые отношения, регулируемые тремя договорами, сопряженные с различными формами взаиморасчетов, зачетом обязательств, заявитель ходатайствовал о назначении судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы, в рамках которой предлагал определить реальный размер выручки, полученной ООО «М», для целей налогообложения при УСН.

Разрешая ходатайство заявителя, суд, приняв во внимание предмет спора и характер правоотношений

сторон, с учетом положений п. 7 постановления Пленума ВХС № 11 пришел к выводу о том, что возникшие при рассмотрении дела вопросы требуют правовой оценки, а разъяснение налогового законодательства относится к компетенции налоговых органов.

При таких обстоятельствах в удовлетворении ходатайства заявителя о назначении судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы отказано.

В другом деле экономический суд, отклоняя ходатайство заявителя о назначении экспертизы, также исходил из фактических обстоятельств дел и принципов относимости и допустимости доказательств.



ЗАО «Ч» (заявитель) просило суд признать недействительным решение налогового органа, ссылаясь на незаконность и необоснованность его выводов о том, что ввезенный и принятый к бухгалтерскому учету в феврале 2019 г. товар – спирт этиловый денатурированный является подакцизным товаром, в связи с чем заявителю были доначислены акцизы и пеня.

Заявитель указал, что, согласно удостоверению качества продукции от 31.01.2019, ввезенный спирт этиловый денатурированный марки «Б» произведен с использованием спирта этилового ректифицированного из пищевого сырья по ГОСТ 5962-2013. В процессе производства спирт ректифицированный технический ни в качестве основного компонента, ни в ином виде не использовался. В связи с изложенным ввезенный товар фактически являлся спиртосодержащим раствором с денатурирующими добавками, который в соответствии с п. 2 ст. 150 НК не является подакцизным товаром.

В судебном заседании заявитель ходатайствовал о назначении судебной экспертизы по делу, в рамках которой предлагал разъяснить, является ли спирт этиловый денатурированный марки «Б» продуктом, подпадающим под действие государственного стандарта Республики Беларусь СТБ 645-2004 «Спирт этиловый денатурированный»; использовались ли в производстве указанного продукта компоненты и денатурирующие добавки, изменяющие органолептические свойства спирта.

Возражая против назначения экспертизы, представители заинтересованного лица указали, что ввезенный заявителем в 2019 году спирт этиловый денатурированный марки «Б» использовался в хозяйственной деятельности. При этом отсутствуют доказательства, что заявитель представит для проведения экспертизы пробы (образцы) именно того товара, который был ввезен в феврале 2019 г. на территорию Республики Беларусь по товарной накладной от 31.01.2019.

Приняв во внимание фактические обстоятельства дела, оценив представленные доказательства на предмет их допустимости и относимости, суд отклонил ходатайство заявителя о назначении экспертизы. Вместе с тем с целью получения разъяснения по вопросу отнесения ввезенного ЗАО «Ч» товара к спирту этиловому денатурированному суд направил запрос в Государственный комитет по стандартизации

Республики Беларусь. Также суд направил запрос в Министерство здравоохранения Республики Беларусь как орган, уполномоченный давать заключения по вопросам отнесения спиртосодержащих растворов с денатурирующими добавками к неподакцизным товарам (подп. 1.20.2 п. 1.20 единого перечня административных процедур, осуществляемых государственными органами и иными организациями в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, утвержденного постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.02.2012 № 156). Полученные разъяснения компетентных органов подлежали судебной оценке наряду с другими доказательствами по делу.

Подытоживая изложенное, отметим следующее.

Несмотря на то, что бремя доказывания законности решения государственного органа возлагается на орган, его принявший, от заявителей по делам об оспаривании таких решений требуется активная позиция. Практика показывает, что не оправдывает себя выжидательная тактика, при которой заявитель не представляет доказательств, ссылаясь на отсутствие у него такой обязанности.

Также стоит помнить, что пределы судебного разбирательства по делам об оспаривании решений контролирующих органов всегда определены рамками таких решений.