

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Орлова Н.А. — Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 4. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43599 EDN: SUZAWU URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43599

Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе

Орлова Наталья Анатольевна

аспирант, кафедра Международного и публичного права, Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации; Межрайонная инспекция ФНС России № 17 по Московской
области

140000, Россия, Московская область, г. Люберцы, ул. Котельническая, 6

✉ natali_orlova@mail.ru



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.4.43599

EDN:

SUZAWU

Дата направления статьи в редакцию:

18-07-2023

Дата публикации:

25-07-2023

Аннотация: Правоприменительная деятельность налоговых органов неразрывно связана с установлением фактических обстоятельств, которые служат основанием для правильной квалификации действия или бездействия, имеющих признаки налогового правонарушения, а также для принятия индивидуальных правоприменительных актов. Выявление обстоятельств производится как в ходе применения мер принудительного взыскания задолженности, в ходе проведения налоговых проверок и привлечения налогоплательщиков к ответственности. Обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию, позволяют установить юридически значимые условия для применения норм права. Следовательно, законность и обоснованность правоприменительного акта зависит от полноты установления фактических обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В результате проведенного исследования автором сделан вывод о наличии существенных различий между обстоятельствами, подлежащими доказыванию в налоговом процессе. Так, обстоятельства, подлежащие

доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни, а обстоятельства, связанные с обеспечением налогового контроля и принудительного взыскания налогов (сборов, взносов), носят процессуальный характер. Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, имеет научное значение и способствует проведению дальнейших исследований в области доказывания налоговых правонарушений. Практическое значение выводов подтверждается возможностью их использования в правоприменительной деятельности налоговых органов.

Ключевые слова:

обстоятельства, фактические обстоятельства, юридические факты, доказательственные факты, обязанность доказывания, налоговый процесс, доказательства, процесс доказывания, законодательство о налогах, налогово-процессуальные нормы

Введение

Правовое регулирование деятельности, связанной с доказыванием налоговых правонарушений, носит бессистемный характер, что оказывает негативное влияние на качество налогового контроля, законность и обоснованность привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Исследование отдельных элементов системы доказывания налоговых правонарушений имеет значение не только для совершенствования правоприменительной деятельности органов, уполномоченных в области обеспечения уплаты налогов (сборов, взносов), но и для расширения теоретических знаний налогового права и налогового процесса.

Несмотря на признание являющимися налоговым процессом как вида юридического процесса, он является недостаточно изученным правовым явлением, что свидетельствует о необходимости его последовательного изучения [\[1, с. 74\]](#).

Налогово-процессуальные нормы

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту - НК РФ, Налоговый кодекс РФ) наряду с материально-правовыми нормами содержит и нормы процессуального характера, которые регулируют отношения, складывающиеся в связи с исполнением должностными лицами органов, уполномоченных в сфере налогов и сборов (далее – налоговые органы), функций по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и других обязательных платежей, а также исполнением иных связанных с указанной деятельностью обязанностей [\[7, с. 252-253\]](#).

Следует отметить, что в теории права процессуальным нормам отводится «второстепенная функция» – обеспечивать исполнение материально-правовых норм, по-другому их называют «вспомогательными». Между тем, именно процессуальные нормы в налоговом праве способствуют возникновению правоотношений, связанных с обеспечением полной и своевременной уплаты налогов, без существования процессуальных норм отношения не возникают.

Ю. И. Мельников, изучая природу и содержание процессуальных норм, пришел к выводу,

что они регулируют отношения, связанные с необходимостью соблюдения определенного порядка, без которого не возможно представить себе контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов [\[6, с. 82\]](#).

Гражданское общество сегодня не достигло того этапа развития, когда уплата налогов будет производиться добровольно и необходимость в применении мер принудительного взыскания или привлечения к налоговой ответственности объективно отпадет [\[7, с. 249\]](#). Отношения, возникающие в связи с обязанностью уплаты налогов, связаны с отчуждением в пользу государства части принадлежащего имущества. Следовательно, такие правоотношения являются конфликтными, порождая споры, связанные как с отказом от исполнения обязанности уплаты налогов, так и отказом от исполнения обязанностей, связанных с осуществлением налоговыми органами функций по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, процессуальные нормы налогового права регулируют общественные отношения в сфере охранительной деятельности уполномоченных органов, и имеют принципиальное значение для обеспечения последовательности действий, связанных с формированием доходной части бюджета страны, обеспечением законности, соблюдением прав и интересов налогоплательщиков.

Соглашаясь с И. А. Сапрыкиной, следует отметить, что «обеспечение исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов в бюджет является важнейшей задачей государства» [\[7, с. 248\]](#).

Совокупность процессуальных норм смежных отраслей права, регулирующих относительно однородные общественные отношения, образуют процессуальные отрасли: уголовный, административный, арбитражный, гражданский процессы.

С момента обособления налогового права ведутся споры и о существовании налогового процесса.

Налоговый процесс

Так, М. В. Сенцова (Карасева) еще в 2003 году отмечала, что налоговое законодательство порождает массив налоговых правоотношений неимущественного характера, непосредственно связанных с реализацией имущественных отношений [\[4, с. 18\]](#).

Д. В. Винницкий, объединяя материальные и процессуальные налогово-правовые нормы, связанные с реализацией налоговых обязательственных и деликтных отношений, выделяет налоговое процедурное право [\[2, с. 294\]](#).

В. И. Гудимов определяет налоговый процесс как систему норм налогового права, упорядочивающую властную деятельность органов и должностных лиц, уполномоченных государством в сфере налогов и сборов [\[3, с. 24\]](#).

Некоторые авторы налоговый процесс определяют как совокупность процессуальных норм [\[5, с. 8\]](#).

Наиболее обоснованным является подход, определяющий налоговый процесс как динамически развивающуюся во времени деятельность уполномоченных налоговых органов, направленную на обеспечение уплаты налогов, взносов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации, а также выполнение иных функций, связанных с

налоговым контролем и привлечением к налоговой ответственности за совершение правонарушений [\[1, с. 74\]](#).

Несмотря на различие взглядов на содержательную часть налогового процесса, учёные сходятся во мнении, что целью его течения является обеспечение уплаты законно установленных налогов.

Налоговый процесс как и любой процесс имеет стадии, которые включают: установление обязанности уплаты налога, добровольное ее исполнение, осуществление налогового контроля, составление и вручение акта налоговой проверки, представление налогоплательщиком возражений на акт налоговой проверки, проведение дополнительных мероприятий налогового контроля и принятие налоговым органом решения по результату проведения проверки, а также обжалование решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган.

В большинстве случаев на стадии обжалования индивидуального правового акта налоговый процесс завершается, если не происходит поворот исполнения вступившего в законную силу решения налогового органа о взыскании налога.

На всех стадиях налогового процесса налоговые органы принимают решения индивидуального характера, которые связаны как с обеспечением уплаты налога, так и с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Правоприменительная деятельность в налоговом процессе

Выбор собирательного термина для названия правоприменительного акта в данном случае основывается на проведенном А. Ф. Черданцевым логико-языковом исследовании, в котором ученый приходит к выводу, что государственные органы в процессе правоприменительной деятельности принимают документы, «имеющие властно-обязательный характер, влекущие правовые последствия, т.е. устанавливающие, изменяющие или прекращающие субъективные права и юридические обязанности» [\[10, с. 30\]](#). Поскольку данные документы имеют юридически обязательное значение, наиболее правильно их называть решениями.

В данном случае на стадии принудительного исполнения обязанности уплаты налога налоговым органом выносится требование об уплате задолженности, а в случае отказа от его исполнения, могут быть приняты: решение о взыскании задолженности за счёт денежных средств налогоплательщика, а также решение о взыскании задолженности за счёт его имущества.

При выявлении налогового правонарушения налоговым органом составляется акт налоговой проверки, после рассмотрения которого может приниматься решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля или решение о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности.

В данном случае процессу принятия решения индивидуального характера опосредует установление фактов, имеющих юридическое значение.

Правоприменение в налоговом процессе, если не принимать во внимание исполнение решения индивидуального характера, состоит из трех этапов: начальный этап включает получение правоприменителем информации (ее восприятие) о нормах права, устанавливающих правило надлежащего (или ненадлежащего) поведения и одновременно собирание информации о фактах, которые имеют юридическое значение.

Обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в налоговом процессе

В данном случае фактами будут являться лишь подтвержденные сведения о каких-либо событиях. До момента подтверждения мы можем говорить только о домыслах и предположениях относительно события, подтверждение которого будет иметь юридическое значение.

Следует отметить, что установлению подлежат только те факты, с которыми связано применение нормы права.

Налоговый кодекс РФ предусматривает обязанность должностных лиц налогового органа документировать факты-доказательства в ходе проведения отдельных мероприятий налогового контроля, поскольку данные доказательства впоследствии должны не только проверяться и оцениваться, но и быть предоставлены для ознакомления налогоплательщику. К таким документам относятся протоколы, составляемые в ходе проведения мероприятий налогового контроля и фиксирующие знание о факте, который служит доказательством юридического факта [\[10, с. 30\]](#).

Фиксация фактов-доказательств, производится только в случаях, оговоренных в законодательстве о налогах и сборах, между тем, получение знаний об обстоятельствах, доказывающих факты, имеющие юридическое значение, происходит во всех видах правоприменительной деятельности налогового органа, в том числе связанной с принудительным взысканием задолженности. Данное обстоятельство в некоторых случаях приводит к невозможности со стороны налогового органа впоследствии подтвердить обоснованность выставления требования об уплате задолженности (по налогу или пени) или решения о взыскании, поскольку учет единого налогового счета осуществляется нарастающим итогом.

Особый интерес для исследования вызывает вопрос о корректности употребления термина «факт» или «обстоятельство» для обозначения события, с которым могут быть связаны юридические последствия в налоговом процессе.

Обращаясь к исследованию А. Ф. Черданцева, следует отметить, что ученый исходит из буквального толкования термина «обстоятельство», под которым обычно понимают явление, условие, обстановку [\[10, с. 169\]](#). Ученый отмечает, что, употребляя термины «обстоятельство», «факт» и другие сходные в юридической науке, необходимо учитывать, что речь идет не о самих обстоятельствах и фактах, а о знаниях об этих обстоятельствах и фактах. Таким образом, в настоящем исследовании, говоря об обстоятельствах, имеются в виду знания о них.

Термином «обстоятельство» законодатель обозначает события, препятствующие возможности уплаты налога (ст. 24 НК РФ), события, влекущие изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25.4 НК РФ), события, имеющие значение для определения результатов сделки (ст. 40 НК РФ), стихийные бедствия (ст. 58 НК РФ) и т. п.

Термин «обстоятельство» в законодательстве о налогах и сборах употребляется даже для обозначения объектов налогообложения, когда законодатель не может четко определить характеристику ценности, имеющую стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которой у налогоплательщика связано возникновение обязанности уплаты налога.

Кроме этого, термин «обстоятельство» употребляется для обозначения событий, действий, состояний, с которыми законодатель связывает возникновение, исполнение и прекращение обязанности уплаты налога (ст. 44, 45 НК РФ).

С точки зрения налогового контроля интересно употребление термина «обстоятельство» в отношении установления превышения пределов прав по исчислению налоговой базы и суммы налога (ст. 54.1 НК РФ), а также установления состава налогового правонарушения (ст. 108-112 НК РФ).

В статье 54.1 НК РФ указано, что установление обстоятельств, связанных с искажением фактов хозяйственной жизни (объектов налогообложения), подлежащих отражению в бухгалтерском и налоговом учете, исполнением имевшей место сделки иным лицом, не являвшимся его стороной, а также обстоятельств, свидетельствующих, что основной целью сделки является неуплата (неполная уплата) налога, влечет отказ в применении налогоплательщиком налоговой льготы.

В соответствии со статьей 108 НК РФ налоговый орган обязан доказать обстоятельства, свидетельствующие о факте совершения налогового правонарушения, а также о виновности лица в его совершении.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки до вынесения решения должностное лицо налогового органа должно установить обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности, исключающие вину лица в совершении правонарушения, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, термин «обстоятельство» широко используется в законодательстве о налогах и сборах, поскольку позволяет указывать на различные события, явления, условия как подтвержденные, которые становятся фактическими обстоятельствами, так и не подтвержденные.

О. Г. Сардаева определяет «обстоятельство» как «сопутствующее или связанное с чем-либо явление, охватывающее не только произошедшее событие или действие, но и все детали, черты, подробности и особенности» [\[8, с. 37\]](#). Ученый пришла к выводу, что понятие «обстоятельство» значительно шире понятия «факт», поскольку «факт» включает только подтвержденные сведения о каком-либо событии, явлении, действии, бездействии [\[8, с. 37\]](#).

Понятие «факт» в Налоговом кодексе РФ заложено в основание привлечения к налоговой ответственности. Согласно статье 108 НК РФ «основанием для привлечения к налоговой ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в законную силу».

Следуя логике законодателя, можно сделать вывод, что обстоятельствами в налоговом процессе являются события, явления, условия, сопровождающие, окружающие само нарушение законодательства о налогах и сборах, которое может выражаться как действием, так и бездействием, характеризоваться как умышленными действиями, так и неосторожным поведением.

Налоговый кодекс РФ предусматривает различные составы налоговых правонарушений, некоторые из которых являются общими и не содержат квалификационных признаков, например, пункт 1 статьи 122 НК РФ, предусматривающий ответственность за неуплату

или неполную уплату налога в виде штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога. То же деяние, совершенное умышленно, предусматривает штраф в размере 40%. Таким образом квалификационным признаком является умысел на совершение правонарушения.

В п. 3 статьи 120 НК РФ присутствует квалификационный признак, указывающий на способ совершения того же правонарушения: в результате грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Ввиду того, что Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины, а также содержит различные составы налоговых правонарушений (основной и квалифицирующий), кроме установления самого факта правонарушения, необходимо его правильно квалифицировать, т. е. установить обстоятельства, указывающие на соответствие той или иной модели правонарушения, предусмотренной в законе.

Таким образом, принятие налоговым органом решений индивидуального характера связано с установлением определённого рода обстоятельств, которые указаны в гипотезе статьи Налогового кодекса РФ и иных связанных с ними обстоятельств, прямо не указанных, но без установления которых однозначное суждение невозможно.

Следует отметить, что обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе, не являются однородными. Некоторые из них являются частью экономической деятельности налогоплательщика и непосредственно связаны с уплатой налога, другие имеют процессуальный характер.

В ходе применения мер взыскания должностные лица налоговых органов должны установить обстоятельства процессуального характера.

Так, выставлению требования об уплате задолженности предшествует необходимость установления обстоятельств, формирующих отрицательное сальдо налогового счета. К таким обстоятельствам относятся: правильность отражения на едином налоговом счете суммы налога, исчисленной налогоплательщиком к уплате в бюджет или начисленной налоговым органом в административном порядке в отношении имущественных налогов, корректность отражения и сторнирования начислений налога на основании уведомления об уплате налога в момент представления налоговой декларации, отсутствие единого налогового платежа.

Для принятия решения о взыскании задолженности за счёт денежных средств в соответствии со статьей 46 НК РФ должностное лицо налогового органа должно установить обстоятельства, связанные не только с наличием задолженности перед бюджетом, но и обстоятельства, подтверждающие получение налогоплательщиком требования об уплате задолженности.

Установление сходных обстоятельств предшествует принятию решения о взыскании задолженности за счет имущества.

Таким образом, в ходе правоприменительной деятельности, связанной с взысканием задолженности, обстоятельства, подлежащие доказыванию, носят процессуальный характер, но имеют непосредственную связь с уплатой налогов, как процессом их перечисления в бюджет.

В ходе проведения налоговых проверок (выездных, камеральных и проверок в области трансфертного ценообразования) обстоятельствами, подлежащими доказыванию, являются события в экономической деятельности налогоплательщика, связанные с

объектами налогообложения и позволяющие правильно квалифицировать совершенное правонарушение.

Следует отметить, что целью проведения налоговых проверок является проверка полноты исчисления и своевременности уплаты налогов. Таким образом, правонарушения, выявляемые в ходе проведения налоговых проверок, связаны с исполнением основной обязанности налогоплательщика – уплатой налога. Ответственность за совершение правонарушений, связанных с неуплатой (неполной уплатой) налога, предусмотрена статьями 120, 122, 123 НК РФ, а также статьями 129.3 и 129.5 НК РФ в отношении контролируемых сделок.

В данном случае фактом правонарушения будет являться подтвержденное надлежащими (допустимыми, относимыми и достоверными) доказательствами знание об отклонении суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет налогоплательщиком и отраженной им в налоговой отчетности, и суммы налога, рассчитанной налоговым органом на основании материалов налоговой проверки.

События, непосредственно связанные с исчислением налогоплательщиком суммы налога, будут являться обстоятельствами. После их установления и подтверждения они станут фактическими обстоятельствами, которые влияют на правильную квалификацию налогового правонарушения.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, существенно различаются, но все они имеют непосредственную связь с хозяйственной жизнью налогоплательщика, характеризую его отношения с контрагентами, сотрудниками, ведение им учета хозяйственных операций и другие.

В методических рекомендациях, составленных совместно ФНС России и Следственным комитетом России (письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умышленных действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)»), доказыванию подлежат обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий налогоплательщика и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований законодательства о налогах и сборах; имитации налогоплательщиком хозяйственных связей с «техническими» компаниями с целью минимизации налоговых обязательств; мнимости или притворности сделок, позволяющих получать налоговую выгоду; подмены гражданско-правовых отношений с целью извлечения выгоды и другие.

В ходе проведения иных мероприятий налогового контроля налоговые органы выявляют правонарушения, направленные против системы отношений налогового контроля, которые включают непредоставление налоговому органу необходимых для осуществления налогового контроля сведений, неявкой свидетеля без уважительных причин, отказом эксперта от участия в проведении налоговой проверки и другие [\[9, с. 294\]](#).

Обстоятельствами, подлежащими доказыванию по указанным видам правонарушений, будут являться обстоятельства, позволяющие установить факт получения запроса, платежного поручения, нарушения очередности платежей и т. п.

Так, для привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление документов (информации) на основании выставленного в его адрес требования,

налоговый орган должен установить обстоятельства получения требования, корректность указания документов, подлежащих истребованию, и их «действительное наличие у налогоплательщика» (Письмо ФНС России от 30.12.2022 № СД-4-2/18011 «Об ответственности за непредставление документов по требованию налоговой»).

Для привлечения к ответственности свидетеля за неявку в налоговый орган для проведения допроса налоговый орган должен установить обстоятельства извещения свидетеля о необходимости явки (Определение Краснодарского краевого суда от 16.01.2018 № 33а-1327/2018), наличие (отсутствие) обстоятельств, препятствующих явке. Так, при представлении свидетелем листка нетрудоспособности, налоговый орган обязан принять меры к получению сведений о характере заболевания (Определение Курганского областного суда от 03.02.2015 № 22-290/2015).

Обобщая сведения об обстоятельствах, подлежащих доказыванию по правонарушениям, выявляемые в ходе иных мероприятий налогового контроля, необходимо отметить их процессуальный характер, не связанный с обязанностью уплаты налога.

Таким образом, проведенное исследование позволило установить правовую природу и разграничить обстоятельства, подлежащие доказыванию в налоговом процессе.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с исполнением основной обязанности – уплатой налогов (взносов), являются частью экономической (хозяйственной) деятельности налогоплательщика.

Обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в ходе осуществления налоговым органом правоприменительной деятельности по обеспечению уплаты (взысканию) налогов (сборов, взносов), носят процессуальный характер, но имеют связь с исполнением основной обязанности – уплатой налога.

Обстоятельства, подлежащие доказыванию в связи с установлением правонарушений в ходе иных мероприятий налогового контроля, направленных как против системы налогового контроля, носят процессуальный характер, связанный с обеспечением иных обязанностей в налоговом процессе.

Выводы

На основании изложенного можно сделать следующие выводы:

- правоприменительная деятельность налоговых органов в налоговом процессе неразрывно связана с установлением обстоятельств;
- обстоятельства, подлежащие установлению (доказыванию) в налоговом процессе, не однородны;
- исходя из правовой сущности, предлагается выделение обстоятельств, подлежащих доказыванию при проведении налоговых проверок, а также обстоятельств, связанных с обеспечением уплаты (взысканием) налогов (сборов, взносов), и обстоятельств, связанных с осуществлением налогового контроля.

Заключение

Проведенное исследование позволило выявить новые теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе.

Автором обосновано, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни.

Обстоятельства, связанные с обеспечением уплаты налогов (сборов, взносов) и налогового контроля, носят процессуальный характер.

Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет продолжать исследования данной области знаний для пополнения понятийного аппарата, выявления связей и закономерностей.

Выявление правовой природы обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет использовать выводы в правоприменительной деятельности.

Библиография

1. Березин М.Ю. Структурные элементы налогового процесса // Пробелы в российском законодательстве. 2020. № 3. С. 74-78.
2. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: Проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. СПб: Юридический центр Пресс. 2003.
3. Гудимов В.И. Налоговый процесс // Финансовое право. 2003. № 5. С. 23-27 М.
4. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право: Политический аспект / М.В. Сенцова (Карасева). М.: Юрист. 2005.
5. Козырин, А.Н., Кинсбургская, В.А., Реут, А.В., Семенча, О.Ю. Налоговый процесс / А.Н. Козырин. М.: ЦППИ. 2007.
6. Мельников Ю.И. Природа и содержание норм процессуального права в социалистическом обществе / Ю.И. Мельников. Ярославль: Яросл. гос. ун-т. 1976.
7. Сапрыкина И.А. Понятие и значение процессуальных норм налогового права // Вестник Воронежского государственного университета. 2007. № 2. С. 239-253.
8. Сардаева, О.Г. Установление фактических обстоятельств дела как основа квалификации юридически значимого поведения / Сардаева О.Г. Саратов: Саратовская государственная юридическая академия. 2013.
9. Цинделиани, И.А. Налоговое право / И.А. Цинделиани. М.: Проспект. 2019.
10. Черданцев, А.Ф. Логико-языковые феномены в юриспруденции / А.Ф. Черданцев. М.: Норма, Инфра-М. 2012.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ

на статью на тему «Теоретико-правовые подходы к определению сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе. Автор рассматривает проблемы установления отдельных элементов системы доказывания налоговых правонарушений. В качестве предмета исследования выступили мнения ученых,

материалы практики, нормы законодательства.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. При этом она может быть ясно понята из названия и содержания работы. Цель может быть обозначена в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов вопроса о сущности обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана методологическая основа исследования.

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства (прежде всего, норм налогового законодательства РФ). Например, следующий вывод автора: «Термином «обстоятельство» законодатель обозначает события, препятствующие возможности уплаты налога (ст. 24 НК РФ), события, влекущие изменение договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 25.4 НК РФ), события, имеющие значение для определения результатов сделки (ст. 40 НК РФ), стихийные бедствия (ст. 58 НК РФ) и т. п. Термин «обстоятельство» в законодательстве о налогах и сборах употребляется даже для обозначения объектов налогообложения, когда законодатель не может четко определить характеристику ценности, имеющую стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которой у налогоплательщика связано возникновение обязанности уплаты налога».

Следует положительно оценить возможности эмпирического метода исследования, связанного с изучением материалов судебной практики. Отметим следующий вывод автора: «Для привлечения к ответственности свидетеля за неявку в налоговый орган для проведения допроса налоговый орган должен установить обстоятельства извещения свидетеля о необходимости явки (Определение Краснодарского краевого суда от 16.01.2018 № 33а-1327/2018), наличие (отсутствие) обстоятельств, препятствующих явке. Так, при представлении свидетелем листа нетрудоспособности, налоговый орган обязан принять меры к получению сведений о характере заболевания (Определение Курганского областного суда от 03.02.2015 № 22-290/2015)».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории доказывания в налоговом процессе сложна и неоднозначна. Отсутствует единое понимание того, каким образом оно должно происходить. Сложно спорить с автором в том, что «Несмотря на признание учеными налогового процесса как вида юридического процесса, он является недостаточно изученным правовым явлением, что свидетельствует о необходимости его последовательного изучения». Приводимые автором в статье примеры из судебной практики наглядно демонстрирует этот вопрос.

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она

выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«Автором обосновано, что обстоятельства, подлежащие доказыванию при проведении налоговой проверки, непосредственно связаны с экономической деятельностью налогоплательщика, являются событиями в его хозяйственной жизни. Обстоятельства, связанные с обеспечением уплаты налогов (сборов, взносов) и налогового контроля, носят процессуальный характер. Разграничение обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет продолжать исследования данной области знаний для пополнения понятийного аппарата, выявления связей и закономерностей. Выявление правовой природы обстоятельств, подлежащих доказыванию в налоговом процессе, позволяет использовать выводы в правоприменительной деятельности».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по обобщению законодательства и правоприменительной практики в налоговой сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенный интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с налоговым процессом.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России (Березин М.Ю., Винницкий Д.В., Козырин А.Н., Кинсбургская В.А., Реут А.В., Семенча О.Ю. и другие). Хотелось бы отметить использование автором большого количества материалов судебной практики, что позволило придать исследованию правоприменительную направленность. Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к вопросам развития налогового процесса.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»