

АБ Налоговые споры зачастую основываются на различных оценках фактов реальной деятельности компании и ее контрагентов. Для принятия решения судам бывает недостаточно первичных документов, регистров бухгалтерского и налогового учета. Может ли компания представлять такие экзотические доказательства, как фотография, аудиозапись, видеозапись, скриншот?

Альтернативные доказательства в налоговом споре



Константин Сасов,
ведущий юрист компании
«Пепеляев Групп», адвокат, к. ю. н.

Исчисление налогов производится на основании первичных документов и регистров бухгалтерского учета¹.

Налоговый кодекс не содержит исчерпывающего перечня доказательств налогового правонарушения, а лишь называет некоторые из них: документы, протокол допроса свидетеля, заключение эксперта². При этом Арбитражный процессуальный кодекс не содержит особых требований к доказательствам, используемым в налоговых спорах. К ним применяются общие требования допустимости, относимости и достоверности³.

Импульс к развитию дополнительных форм и видов доказательств придал ВАС РФ в 2006 году⁴. В пункте 1 Постановления № 53 была провозглашена обязанность налогового органа доказать, что информация, содержащаяся в документах компании, предусмотренных налоговым законодательством, неполна, недостоверна и (или) противоречива.

С этого момента инспекторы любыми способами пытаются

опровергнуть сведения, содержащиеся в документах, представленных им при проведении контрольных мероприятий. В ход пошли аудио- и видеозаписи допросов свидетелей, фото и видео с места осмотра помещений и документов, видеофиксация выемки документов и т. д.

Законодатели постепенно заполняют правовые пробелы и разрешают проверяющим то, что раньше не запрещалось. Например, недавно были внесены поправки в статью 26.7 Кодекса об административных правонарушениях⁵, которые меняют статус таких доказательств административного производства, как материалы фото- и киносъемки, звуко- и видеозаписи. Теперь это не факультативные,

¹ ст. 54 НК РФ

² ст. 90, 93, 94, 95, 99 НК РФ

³ ст. 71 АПК РФ

⁴ пост. Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (далее — Постановление № 53)

⁵ Федеральный закон от 26.04.2016 № 114-ФЗ

а обязательные доказательства по делу.

Также пробелы заполняются разъяснениями ФНС России и судебной практикой.

Например, налоговое ведомство признало скриншот (снимок с экрана) доказательством по делу в арбитражном суде⁶, отметив, что Налоговый кодекс не регулирует сферу его применения, порядок изготовления и использования.

Многие суды и ранее признавали скриншот допустимым доказательством, если он содержал идентифицирующие признаки (информацию о дате их получения, наименовании сайта, принадлежности заявителю, программном обеспечении и использованной компьютерной технике)⁷. При этом некоторые из них требовали нотариального заверения информации, полученной через интернет⁸. Сейчас такие требования в судебных актах не встречаются.

Судебная практика сориентировала компании не ограничиваться только документами по спорным сделкам, а доказывать любыми иными способами реальность и проявление должной осмотрительности при их заключении.

В качестве доказательств реальности сделок, подтверждающих исполнение, фирмы успешно используют: фото приобретенных основных средств⁹, фото спорного оборудования¹⁰, фото выставочного места¹¹. Также судами признавались надлежащим доказательством проявления должной осмотрительности распечатки с сайта ФНС России из рубрики «Проверь себя и контрагента»¹².

В частности, формальный и неформальный подходы предлагает Э.Н. Нагорная (к. ю. н, судья АС Московского округа, специализирующаяся на разрешении налоговых споров) в своей монографии «Налоговые споры: оценка доказательств в суде» (М.: Юстицинформ, 2009).

Оценка законности доказательств

При рассмотрении спора о законности и обоснованности привлечения компании к налоговой ответственности арбитражный суд связан принципом допустимости доказательств. В случае если инспекторы получили доказательства с нарушением закона, то такие доказательства не имеют для суда юридической силы¹³ и он не вправе ссылаться на них в обоснование своего решения.

Для оценки допустимых доказательств на практике судьи предлагают два различных подхода: формальный и неформальный.

Согласно формальному подходу если Налоговый кодекс устанавливает жесткий перечень доказательств, которые могут подтверждать факт налогового правонарушения или факт экспорта товара, то Арбитражный процессуальный кодекс устанавливает правила оценки этих доказательств, которые в равной степени обязательны для суда, как и требования Налогового кодекса.

Согласно неформальному подходу свобода в оценке доказательств, предоставляемая суду Арбитражным процессуальным кодексом, и правило о том, что никакие доказательства не имеют заранее установленной силы, дают арбитражному суду право выйти за пределы перечня, установленного Налоговым кодексом, оценив любое иное доказательство, если оно в совокупности с другими доказательствами в достаточ-

ной мере подтверждает налоговозначимые обстоятельства (например, факт экспорта товара).

О недопустимости формального подхода в оценке доказательств в налоговом споре заявлял и Конституционный Суд РФ¹⁴.

Все документы и сведения, подтверждающие обстоятельства налогового правонарушения, должны содержаться в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения¹⁵.

Способы сбора доказательств налоговых правонарушений и процедуры их проведения исчерпывающе установлены Налоговым кодексом¹⁶. Также им предусмотрены формы доказательств: протокол¹⁷, письменное заключение эксперта¹⁸.

⁶ ч. 3 ст. 75 АПК РФ; письмо ФНС России от 31.03.2016 № СА-4-7/5589

⁷ пост. ФАС УО от 15.10.2013 № Ф09-9262/13, ФАС СЗО от 17.08.2012 № Ф07-3008/12, от 06.12.2010 № Ф07-11600/2010, ФАС ВВО от 27.04.2011 № Ф01-1661/11

⁸ пост. ФАС МО от 22.10.2009 № КГ-А40/10844-09, от 25.07.2008 № КГ-А40/6209-08

⁹ пост. ФАС МО от 04.02.2008 № КА-А40/13427-07-2

¹⁰ пост. ФАС МО от 22.07.2009 № КА-А41/5503-09

¹¹ пост. ФАС МО от 27.01.2014 № Ф05-7033/13

¹² пост. АС УО от 21.08.2015 № Ф09-4749/15

¹³ ч. 2 ст. 50 Конституции РФ; ст. 68 АПК РФ

¹⁴ пост. КС РФ от 14.07.2003 № 12-П

¹⁵ п. 8 ст. 101 НК РФ

¹⁶ ст. 90—100 НК РФ

¹⁷ ст. 92, 99 НК РФ

¹⁸ ст. 95 НК РФ

При этом ни фотографии, ни аудиозаписи, ни видеозаписи в Налоговом кодексе (в отличие от КоАП РФ) не указаны. Остается неясным вопрос об их назначении и юридической силе в качестве доказательств налогового правонарушения.

Для ответа на него важно знать, кем и в связи с чем такие доказательства предоставляются. Если налоговым органом, то суд вправе их отклонить, поскольку права инспекторов не могут расширяться сверх законно установленных (принцип административного права: администратору разрешено только то, что предписано законом — формальный подход).

Компания как слабая сторона административных правоотношений не связана определенной формой и способом получения доказательств (неформальный подход).

Такое правовое неравенство конституционно детерминирова-

но. Конституционный Суд РФ защищал право налогоплательщика предоставлять свои доказательства непосредственно в суд, притом что налоговый орган обязан их собрать и раскрыть на досудебной стадии налогового спора¹⁹.

Для чего нужны альтернативные доказательства?

По мнению автора, назначение альтернативных доказательств состоит в устранении дефектов в «обычных» доказательствах.

Например, в ходе допроса свидетеля налоговый орган применяет аудио- или видеозапись. Сопровождающий свидетеля адвокат также ведет аудио- или видеозапись допроса²⁰. Когда свидетель знакомится с протоколом допроса после его завершения, он может усомниться в верности фиксации своих слов и выражений допрашивающим лицом. Для

выявления их истинного значения участники допроса могут воспользоваться записями. Записи могут быть применены компанией в вышестоящих налоговых органах или в суде как доказательства порочности протокола допроса свидетеля. Данной цели служат и замечания на самом протоколе, которые может оставить свидетель.

В этой связи применение фирмой фото-, видеосъемки крайне желательно в ходе проведения таких мероприятий налогового контроля, как допрос свидетеля, осмотр помещений, выемка предметов и документов, проведение экспертизы. При этом закон не запрещает налогоплательщику сбор любых альтернативных доказательств. **АБ**

¹⁹ пост. КС РФ от 14.07.2005 № 9-П

²⁰ подп. 6 п. 3 ст. 6 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ

Мнение



Лев Лялин,
адвокат, эксперт
и член общественного
совета Центра общественных
процедур «Бизнес против
коррупции»

Оформление косвенных доказательств

В связи с развитием информационных технологий суды могут принимать косвенные доказательства в виде фото- и аудиозаписи, а также скриншоты сайтов и информацию из интернета (ч. 3 ст. 75 АПК РФ; ст. 102 Основ законодательства РФ о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1; пост. Пленума ВС РФ от 21.01.2016 № 1; Обзор практики рассмотрения судами дел по спорам о защите чести, достоинства и деловой репутации, утв. Президиумом ВС РФ 16.03.2016).

При этом Арбитражный процессуальный кодекс детально не регламентирует оформление указанных выше доказательств. Полагаю, что их целесообразно представить суду в виде фототаблиц или расшифровок аудиозаписей с подробным описанием того, кем, когда и где производились технические действия по созданию таких документов (с привязкой фотографируемого объекта к местности или аудиозаписи ко времени). В полученном документе необходимо указать: название и адрес объекта (сайта) или расшифровки аудиозаписи, фамилию, имя, отчество, должность и подпись лица, которое создало документ, заверить представляемый в суд документ подписью генерального директора (иного уполномоченного лица) и печатью организации (если она предусмотрена). Кроме того, если информация содержится на иностранном языке,

то необходим официальный перевод на русский язык.

Чтобы избежать споров о подлинности, также рекомендую получать указанные выше документы от специализированных организаций в виде оформленных отчетов, а скриншоты лучше всего заверять нотариально. Ведь обстоятельства, подтвержденные нотариусом при совершении нотариального действия, не требуют доказывания, если подлинность нотариально оформленного документа не опровергнута в порядке, установленном статьей 161 Арбитражного процессуального кодекса, или если нотариальный акт не был отменен в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством для рассмотрения заявлений о совершенных нотариальных действиях или об отказе в их совершении (ч. 5 ст. 69 АПК РФ). **АБ**