

**Правовые проблемы применения программных комплексов при доказывании злоупотребления правом в налоговых правоотношениях**

**Научный руководитель – Крохина Юлия Александровна**

*Мулько Даниил Олегович*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Студенческое научное общество ВШГА, Москва, Россия

*E-mail: herodankco@gmail.com*

Общая антиуклонительная норма появилась в законодательстве Российской Федерации в 2017 году, и в отличие от общемировой практики, помимо «типичного» критерия злоупотребления правом в виде противоправного умысла на необоснованное снижение сумм подлежащего уплате налога, она также предусматривает критерий исполнения обязательства надлежащим лицом [1]. Как указывалось в пояснительной записке, сопровождавшей законопроект, предусматривавший введение статьи 54.1 в Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) [2; 2], выделение дополнительного критерия связано с распространенной в России практикой создания «фирм-однодневок» для получения налоговой выгоды путём увеличения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС).

Указанная проблема, однако, с введением новой статьи в НК РФ не исчезла, и, вероятно, не исчезнет никогда. Несмотря на то, что сам феномен злоупотребления правом де-факто известен давно, формы такого злоупотребления меняются – подходы недобросовестных налогоплательщиков могут быть самыми разнообразными. При этом, и налоговые органы не перестают создавать новые механизмы противодействия недобросовестным практикам. Самым современным в этом смысле, вероятно, является Автоматизированная система контроля «НДС» (далее – АСК «НДС»).

Необходимо заметить, что АСК «НДС», в сущности, является частью более крупной автоматизированной информационной системы «Налог-3», однако мы хотели бы обратить более пристальное внимание именно на АСК «НДС» в связи с тем, что, во-первых, манипуляции с вычетами по НДС являются достаточно распространенным явлением, и, во-вторых, согласно аналитическому исследованию Федеральной Налоговой Службы, НДС занимает третье место по общей сумме налоговых поступлений в бюджет РФ по видам налогов.

Система АСК «НДС» аккумулирует сведения из налоговых деклараций по НДС, книг продаж и покупок, счетов-фактур, которые налогоплательщики представляют в цифровом виде, начиная с 2015 года. Далее, система сопоставляет как данные о суммах налога, предъявленных налогоплательщику, и суммах, заявленных самим налогоплательщиком к вычету, так и данные о «зеркальных» операциях налогоплательщика и его контрагентов. Выявляя противоречия, разрывы в цепочках поставки товаров вплоть до получения их носителем НДС, т.е. конечным потребителем, система автоматически формирует требование к налогоплательщику о представлении пояснений по факту выявленных противоречий. В случае, если налогоплательщик пояснения не представляет или если представленные пояснения кажутся налоговому органу неподходящими, недостоверными, возможны доначисления, судебные споры и т.д. Система также выстраивает схемы хозяйственных связей налогоплательщика с другими организациями и группировать налогоплательщиков по степеням риска.

И проблемы, связанные с применением данного программного комплекса, возникают тогда, когда налоговый орган производит доначисления налогов на основании данных,

полученных с использованием указанного комплекса. В ряде случаев налоговый орган делает вывод о нереальности хозяйственных операций налогоплательщика исключительно на основании того, что АСК «НДС» сделал вывод о взаимозависимости налогоплательщика и его контрагента. Налоговые органы могут основывать свои действия исключительно на данных, созданных программным комплексом. И если налоговые органы доверяют системам, используемым ими же в своей работе, то отношение судов не столь оптимистично. В отдельных случаях суды указывают на недопустимость материалов, полученных с использованием программных комплексов, как доказательств ввиду того, что налогоплательщик не имеет доступа к указанным программным комплексам [4; 3]. В других случаях суды указывают на то, что нельзя проводить доначисление НДС лишь на том основании, что АСК «НДС» показала разрыв цепочки поставок у контрагентов 2-го и последующих звеньев, при условии отсутствия каких-либо иных доказательств недобросовестности налогоплательщика, помимо результата работы автоматизированной системы [3;4].

Как видно, проблема заключается в том, в некоторых случаях налоговые органы склонны основывать свои выводы исключительно на результатах работы программных комплексов, к которым их потенциальные процессуальные оппоненты не имеют доступа. Как нам представляется, данную проблему, как и проблему использования налоговыми органами материалов проверки одного налогоплательщика при споре с другим – ранее уже неоднократно поднимавшуюся [5; 115], – возможно решить путем изменения режима налоговой тайны посредством добавления исключений в это правило, а также введением правил об ознакомлении налогоплательщика с результатами работы программных комплексов, используемых налоговыми органами. Не любые проблемы правоприменительной практики возможно решить изменениями законодательства – здесь, как и в некоторых других случаях, необходимо изменение самого подхода налоговых органов к выявлению правонарушений, заключающееся, например, в развитии здорового скептицизма по отношению к результатам анализа, проведенного искусственным интеллектом.

### Источники и литература

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 07.06.2013) // Собрание законодательства РФ. – № 31. – 1998. – Ст. 3824 ; 2013. – № 19. – Ст. 2321
- 2) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.07.2023 N Ф06-5285/2023 по делу N А55-30421/2022: <https://kad.arbitr.ru/Card/b1c9ae84-61df-4c4b-9fdf-8ba4d59da469>
- 3) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.07.2023 N Ф06-5638/2023 по делу N А65-29115/2022: <https://kad.arbitr.ru/Card/ad4056c8-af83-4d00-a041-90f91e62dbc1>
- 4) Официальный сайт Государственной Думы Федерального Собрания РФ: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/529775-6>
- 5) Захарченко П. И. Использование в качестве доказательств в налоговом споре материалов проверки другого налогоплательщика // Юридический факт. – 2020. – № 120. – С. 114-116