



Мулько Даниил Олегович

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

[herodankco@gmail.com](mailto:herodankco@gmail.com)

Mulko Daniil

Lomonosov Moscow State University

Higher school of public audit

Russia, Moscow

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ  
АВТОМАТИЗИРОВАННЫХ СИСТЕМ КОНТРОЛЯ ПРИ  
ДОКАЗЫВАНИИ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ ПРАВОМ В НАЛОГОВЫХ  
ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

**Аннотация:** в настоящее время в России проводится активная цифровизация налогового контроля. Ввиду этого происходят определенные изменения как в механизмах контроля, так и в способах доказывания наличия правонарушения в действиях налогоплательщика. Одним из ключевых таких изменений является развитие практики использования в качестве доказательств данные, полученные с использованием программных комплексов. Автор исследует механизм получения таких данных и практику восприятия их судами в качестве доказательств. Определяется правовой режим таких доказательств, и делается вывод о необходимости детализации правового регулирования в соответствующей сфере.

**Ключевые слова:** общая антиуклонительная норма, АСК «НДС», злоупотребление правом, налоговый орган, налогоплательщик, доказательства.



## CURRENT ISSUES OF APPLYING AUTOMATED CONTROL SYSTEMS IN PROVING ABUSE OF RIGHT IN TAX LEGAL RELATIONS

**Annotation:** nowadays tax authorities in Russia actively implement digital technologies in tax control. That's why there particular changes both in mechanism of tax control and in means of proving tax offenses committed by the taxpayers. The spread of practice of using data received via the special software systems as an evidence in court is one of the key changes. Following paper examines the mechanism of receiving such data and court's perception of this data as proofs. Legal regime of such digital evidence is defined in the following article, and it is concluded that respective legal regulations are to be specified.

**Key words:** general snit-avoidance rule, Automated system of control "NDS", abuse of right, tax authority, tax payer, evidence.

Проблема создания организаций, используемых для завышения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), была и остается актуальной в Российской Федерации, поскольку такая практика являлась крайне распространенной как до введения в налоговое законодательство общей антиуклонительной нормы в 2017 году, так и после.

Изменяется в данном случае лишь интенсивность борьбы налоговых органов с этой недобросовестной практикой. Налоговые органы постоянно совершенствуют механизмы выявления и пресечения правонарушений и недобросовестных практик. Самым современным механизмом и средством борьбы в этом смысле, вероятно, является Автоматизированная система контроля «НДС» (далее – АСК «НДС»).

Необходимо заметить, что последняя версия АСК «НДС», в сущности, является частью более крупной автоматизированной информационной системы «Налог-3». При этом, нам кажется релевантным рассматривать особенности применения именно АСК «НДС» как программного комплекса, применяемого конкретно для борьбы со злоупотреблением правом в сфере уплаты НДС как



ввиду упомянутого масштаба злоупотреблений при уплате этого налога, так и ввиду того, что, согласно статистике Федеральной налоговой службы Российской Федерации, НДС занимает третье место по сумме поступлений налоговых доходов в бюджет Российской Федерации [8]. Кроме того, возможность доначислений и взыскания недоимок по другим налогам может быть вызвана именно квалификацией получения необоснованной налоговой выгоды по НДС – например, налоговый орган может отказать в вычете НДС по операциям с «техническими» контрагентами, что влечет невозможность учесть в качестве расходов те затраты налогоплательщика, которые он понес в рамках сделок с такими контрагентами, в частности, его затраты на уплату НДС по выставленным такими контрагентами счетам-фактурам. Таким образом, отказ в вычете НДС приводит к доначислениям по налогу на прибыль.

Вместе с этим в настоящее время ни материальным, ни процессуальным законодательством в полной мере не урегулировано использование данных, получаемых с помощью программных комплексов, баз данных и автоматизированных систем, в качестве доказательств в рамках спора в суде. Отсутствует и однозначный доктринальный подход к квалификации таких доказательств: не определено, к какому виду доказательств они относятся, являются они прямыми или косвенными и т.д. Таким образом, несмотря на активную цифровизацию налогового контроля и регулярные попытки применения налоговыми органами данных, получаемых с помощью программных комплексов, как доказательств их позиции в споре с налогоплательщиком, понимание того, какой статус такие данные имеют, всякий раз складывается разное – именно на эту проблему также часто обращают внимание исследователи [7, с. 87].

Именно в связи с описанным выше мы находим исследование того, как на практике в рамках налоговых споров складывается восприятие данных, полученных с использованием программных комплексов, актуальным.



Необходимо указать, что механизм работы АСК «НДС» заключается в том, что данная система аккумулирует сведения из налоговых деклараций по НДС, книг продаж и покупок, а также счетов-фактур, которые налогоплательщики представляют в цифровом виде. 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, то возможны доначисления, судебные споры и т.д. Система также выстраивает схемы хозяйственных связей налогоплательщика с другими организациями и группирует налогоплательщиков по степеням риска.

И проблемы, связанные с применением АСК «НДС», возникают тогда, когда налоговый орган производит доначисления налогов на основании данных, полученных с использованием указанного программного 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. И если налоговые органы по понятным причинам или из прагматических соображений доверяют системам, используемым ими же в своей работе, то отношение судов к таким программным комплексам не столь оптимистично. В отдельных случаях суды указывают на недопустимость материалов, полученных с использованием АСК «НДС», как доказательств ввиду того, что налогоплательщик не имеет доступа к указанной системе [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 второго и последующих звеньев, при условии отсутствия каких-либо иных доказательств недобросовестности налогоплательщика, помимо результата работы автоматизированной системы [3; 4].

При этом, необходимо обратить внимание на то, что в указанных случаях суды не определяют правовой режим данных, полученных с использованием АСК «НДС» в рамках процессуальных правоотношений, то есть, даже если и указывается, что в качестве доказательств такие данные являются недопустимыми, то никогда не указывается, каким именно доказательством они являются или могли бы являться, будучи допустимыми. Если исходить из того, что данные, полученные в результате работы программного комплекса, являются информацией, представленной в электронной форме, то согласно законодательству об информации и информационных технологиях, они могут быть признаны электронным документом. Кроме того, электронный документ в своём правовом режиме может быть приравнен к документу бумажному [1]. Таким образом, и в рамках процессуальных правоотношений данные, полученные с использованием программных комплексов приобретают статус письменных доказательств.

Тем не менее, этим не разрешается вопрос о том, какой статус они имеют по характеру связи содержания таких доказательств с доказываемым фактом. Как известно из теории доказательств, по данному критерию доказательства подразделяются на прямые и косвенные [5, с. 192]. Если прямые доказательства носят однозначную связь с доказываемым фактом, то косвенные – многозначную, вероятностную связь, не позволяющую категорически утверждать о наличии или отсутствии определенного факта. По нашему мнению, данные, полученные с использованием программных комплексов, на настоящий момент не могут быть признаны прямыми доказательствами, как минимум, ввиду того, что в приведенных нами выше судебных актах,



сведениями, содержащимися в таких доказательствах, не предreshался вопрос о наличии или отсутствии доказываемого факта. Это означает, что суд не основывает своё решение единственно на таких доказательствах, если всё же признает их допустимыми. Таким образом, де-факто к таким доказательствам суды относятся как к косвенным письменным доказательствам.

Указанный вывод подтверждается и в ситуациях, когда суд признает правоту налогового органа. Так, в рамках дела, рассмотренного Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа, суд указал на то, что налоговым органом с помощью других средств были доказаны – а налогоплательщиком не были опровергнуты – факты, на которые изначально указывалось в выводах, сделанных АСК «НДС» [2, с. 5].

Как видно, основная проблема заключается в том, что 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, эту проблему допустимости таких доказательств, как и проблему использования налоговыми органами материалов проверки одного налогоплательщика при споре с другим – ранее уже неоднократно поднимавшуюся [6, с. 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, расширением его доступа к внутренним информационным ресурсам. Если говорить о процессуальной стороне вопроса, то данные, полученные с использованием программного комплекса, могут квалифицироваться как косвенные письменные доказательства. Принятие судом данных, полученных с использованием автоматизированных систем, как косвенных доказательств представляется нам обоснованным, поскольку он не только основывается на осознании вероятностной связи таких доказательств с доказываемым фактом, но также и



предоставляет налогоплательщику определенные гарантии его права оспаривать истинность таких данных.

### Список литературы:

1. Федеральный закон от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи"// Собрание законодательства Российской Федерации - 11.04.2011, N 15, ст. 2036.
2. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.08.2023 N Ф02-3571/2023 по делу N А78-10231/2022 – Документ опубликован не был. - URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/781eb933-39db-4779-bed5-7183a05c2412> (дата обращения: 30.01.2024)
3. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.07.2023 N Ф06-5285/2023 по делу N А55-30421/2022 – Документ опубликован не был. - URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/b1c9ae84-61df-4c4b-9fdf-8ba4d59da469> (дата обращения: 30.01.2024)
4. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.07.2023 N Ф06-5638/2023 по делу N А65-29115/2022 – Документ опубликован не был. - URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/ad4056c8-af83-4d00-a041-90f91e62dbc1> (дата обращения: 30.01.2024)
5. Арбитражный процесс: учебник / под ред. М.К. Треушникова. 7-е изд., перераб. М.: Городец, 2020. 816 с.
6. Захарченко, П. И. Использование в качестве доказательств в налоговом споре материалов проверки другого налогоплательщика / П. И. Захарченко // Юридический факт. – 2020. – № 120. – С. 114-116
7. Ушаков Р.М., Ситник В.М. АСК НДС-2 как инструмент налогового контроля и его роль в качестве средства доказывания в суде // Закон и право. 2021. №5., с.85-88
8. Статистика налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации на официальном сайте Федеральной налоговой службы



ВОПРОСЫ РОССИЙСКОЙ ЮСТИЦИИ  
ВЫПУСК №29

Российской Федерации URL: <https://analytic.nalog.gov.ru> (дата обращения:  
09.02.2024).