

3. Мурадян С.В. Цифровые активы: правовое регулирование и оценка рисков // Journal of Digital Technologies and Law. 2023;1(1):123–151. <https://doi.org/10.21202/jdtl.2023.5>. EDN: RIZOKS

4. Разин И. Д. Криптовалюта в современных российских реалиях / И. Д. Разин, Д. И. Шмелева // Финансовая экономика. – 2023. – № 8. – С. 133–136. – EDN: OIDXBA

Ю. М. Белякова,
кандидат экономических наук,
председатель Президиума
Московской коллегии адвокатов «Покровская застава»,
Президент Автономной некоммерческой организации
Экспертно-консультационного центра
«Интернет-технологий, комплаенс-аудита
и риск-менеджмента» (АНО ИКАР)

РОЛЬ ЦИФРОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ И СЕРВИСОВ В ПРОЦЕССЕ СУДЕБНОГО ДОКАЗЫВАНИЯ В СПОРАХ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Аннотация. В статье рассматриваются практические аспекты работы Федеральной налоговой службы с различными цифровыми сервисами, как доступными для информирования налогоплательщиков, так и частично скрытыми от них. Анализируется конкретная методика Федеральной налоговой службы, в том числе ДСП. Раскрываются практические аспекты работы налоговых органов с цифровыми сервисами в рамках проверочных мероприятий налогового контроля, способами доказательств налоговых правонарушений в рамках досудебного урегулирования и судебных процессов. Рассматриваются возможности налогоплательщиков опровергать доводы налоговых органов в условиях ограничения доступности цифровых сервисов.

Ключевые слова: федеральная налоговая служба, цифровые сервисы, налогоплательщики, доказательства налоговых органов, АСК НДС, риск

THE ROLE OF DIGITAL TECHNOLOGIES AND SERVICES IN THE PROCESS OF JUDICIAL EVIDENCE IN DISPUTES WITH TAX AUTHORITIES

Abstract. The article examines the practical aspects of the Federal Tax Service's work with various digital services, both available for informing taxpayers and partially hidden from them. Various methods of the Federal Tax Service are analyzed, including those intended for official use. The practical aspects of the work of tax authorities with digital services within the framework of tax control verification measures, methods of their use in proving tax offenses, both within the framework of pre-trial settlement and within the framework of lawsuits, are disclosed. And the abil-

ity of taxpayers to refute the arguments of the tax authorities, taking into account the limitation of the availability of many digital.

Key words: federal tax service, digital services, taxpayers, evidence of tax authorities, ASK VAT, risk

Введение. Федеральная налоговая служба является одним из наиболее активных пользователей различных аналитических инструментов цифрового контроля. Постоянно развивая цифровые сервисы налоговые органы все больше используют в своей работе подходы контрольно-аналитического подразделения, заменяя выездные проверки камеральными, а также комиссиями, которые часто называют побудительными. В рамках такой работы налогоплательщику, по мнению налогового органа, разъясняется доказательная база, указывающая на выявленные нарушения, и предлагается в добровольном порядке уточнить свои налоговые обязательства в установленные налоговым органом сроки. И только в случае отказа рассматривается вопрос о назначении выездной налоговой проверки. В научной статье анализируются теоретические и практические аспекты использования такого методологического инструмента налогового контроля как камеральные проверки. Особенности риск-ориентированного подхода в рамках камеральных проверок, а также анализируется временный порядок проведения риск-ориентированного камерального контроля с применением Информационно-аналитической системы контрольного блока (далее – ИАС КБ) [3. С. 2].

Определяются пробелы и недостатки временного порядка, несущие в себе наиболее критичные риски для налогоплательщиков. Выводы основаны не только на теоретической части исследования, но и с учетом проведенного исследования судебных прецедентов за 2022–2024 годы. В статье предлагаются к рассмотрению изменения, необходимые к внесению в работу налоговых органов с цифровым сервисом ИАС КБ, и позволяющие минимизировать не столько трудозатраты налогового органа на анализ налогоплательщиков, сколько позволит налогоплательщикам своевременно оценивать свои риски с учетом подходов, которые использует регулятор для аналитической работы.

Основная часть. На основании временного порядка проведения риск-ориентированного камерального контроля с применением ИАС КБ (далее – временный порядок) закрепляются такие понятия как:

- кооперация – взаимодействие налогоплательщика с другим налогоплательщиком путем выставления счетов-фактур, перечисления денежных средств, документооборота и прочего взаимодействия, свидетельствующего о наличии гражданско-правовых отношений между налогоплательщиками;

- паспорт риска – совокупность информации и данных о профиле риска (шаблоне схемы), мерах, которые необходимы для минимизации риска, и регламенте их применения, включенной в Реестр рисков;

- профиль риска, это алгоритм выявления риска и правила его доведения для отработки;

- подконтрольность – вид связи, при которой один налогоплательщик оказывает или может оказать влияние на действия других налогоплательщиков, а

также обладает информацией о таких действиях, определяемой на основании информации об учредителях, руководителях, владельцах;

- реестр рисков ИАС КБ, представляющий собой модуль ИАС КБ, реализующий функции обеспечения учета паспортов рисков, их статусной модели и взаимодействия с модулями «Типология схем», «Профили расчета рисков» и «Досье проверки»;

- риск – возможное нарушение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах;

- согласованность – вид связи, при которой один налогоплательщик обладает или должен был обладать информацией о действиях других налогоплательщиков, определяемой на основании информации об IP-адресах, о подписантах НД, об общих сотрудниках, об общем адресе регистрации, адреса регистрации учредителя/директора налогоплательщика, общего имущества, родственных связей, банковских счетах, общего представителя [5].

Шаблон схемы – это основной объект типологии схем, который описывает критерии потенциальных участников схем и связей между ними [3. С. 3–4].

ИАС КБ состоит из набора функциональных модулей: система управления рисками (СУР), Типологии схем, Досье проверки, Визуально-сетевое анализа, Реестра рисков. Реестр рисков ИАС КБ реализует автоматизацию технологического процесса «Ведение реестра паспортов рисков налогоплательщиков, возникающих в ходе проведения камеральных налоговых проверок». Целью формирования Реестра рисков ИАС КБ является учет рисков деятельности налогоплательщиков, а также мер по их минимизации в форме паспортов рисков. Модуль СУР реализует автоматизацию технологического процесса «Управление рисками контрольно-надзорной деятельности». СУР осуществляет автоматизированный отбор налоговых деклараций или налогоплательщиков, соответствующих условиям, заданным в профиле риска и характеризующим наличие риска в виде возможного нарушения налогового законодательства. По информации из различных источников, в том числе по ссылкам в самом временном порядке, можно сделать вывод, что программный комплекс работает совместно с единой информационной системой ФНС России АИС Налог-3, автоматизированной системой контроля АСК НДС-3, АСК ККТ, АСК ДФЛ, настроен по образу и подобию АСК НДС-3, используя такой же подход к визуализации объектов и связей информационно-аналитической системы контрольного блока, основная цель которого, это графическое представление потенциальных схем в виде дерева связей с кластеризацией узлов по подконтрольности и (или) согласованности

В ИАС КБ использованы алгоритмы типологии схем, который реализуется автоматизацией технологического процесса «Управление типологией схем уклонения от уплаты налогов». Типология схем осуществляет автоматизированный отбор налоговых деклараций или налогоплательщиков из числа потенциальных выгодоприобретателей и его окружения из числа контрагентов, соответствуют условиям, а также связям, заданным в шаблоне схемы.

Блок «досье проверок» реализует автоматизацию технологического процесса связанного с взаимодействием налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля в отношении потенциальных участников схем. С по-

мощью блока «Досье проверок» осуществляется учет вновь выявленных рисков и потенциальных схем уклонения.

Так же временный порядок вводит обязательную отчетность, в которой явно прослеживаются элементы обвинительного характера любой камеральной проверки. Так положительными проверками считаются только те, где произошло:

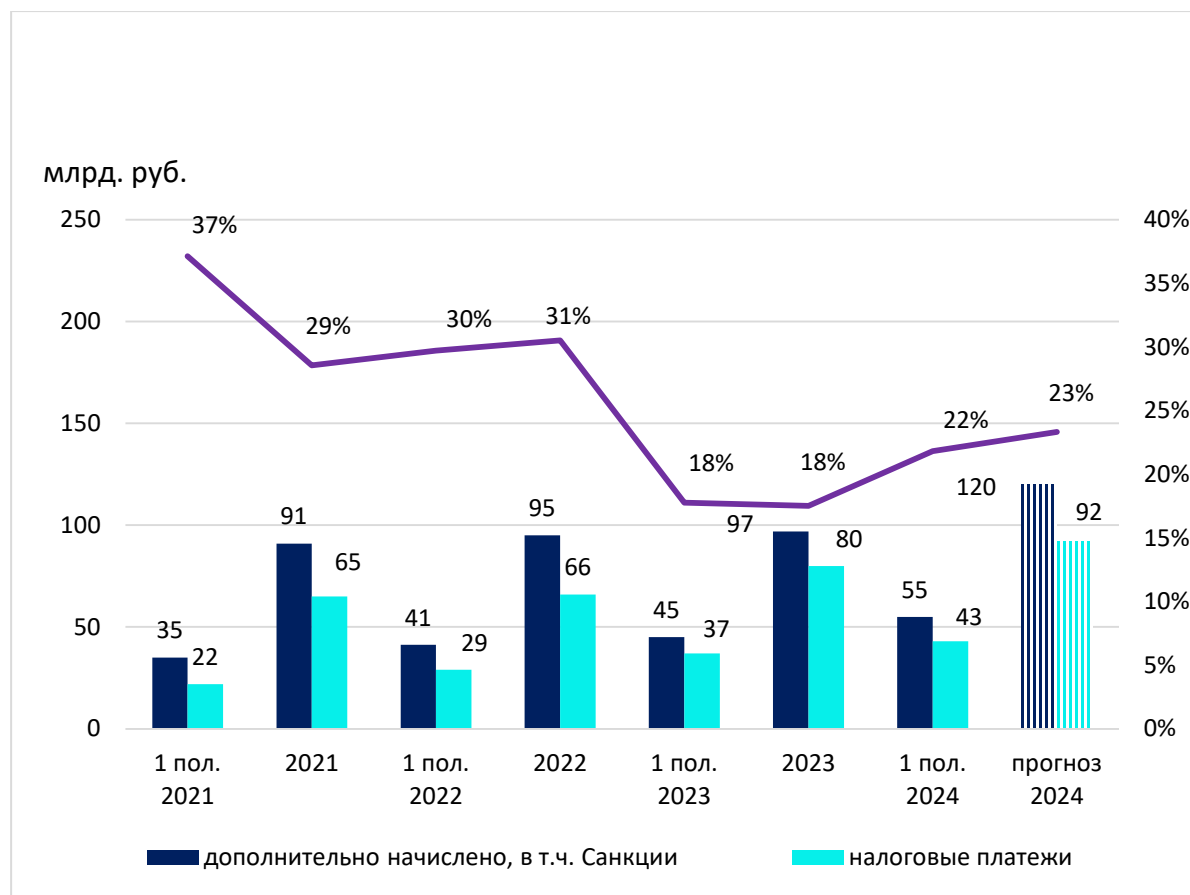
- добровольное уточнение налогоплательщиком налоговых обязательств с последующим устранением выявленной схемы уклонения от уплаты налогов и (или) риска;
- вынесение акта камеральной налоговой проверки с зафиксированными нарушениями налогового законодательства в части выявленной схемы и (или) риска;
- вынесения решения о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) с зафиксированными нарушениями налогового законодательства в части выявленной схемы уклонения и (или) риска;
- поступление в доход бюджета суммы неуплаченного налога или не полностью уплаченного налога, квалифицированного как сумма потенциального ущерба бюджету, в случаях, если налогоплательщик преследовал цель неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо знал об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

Доказанная судом и/или подтвержденная невиновность налогоплательщика во вменяемом правонарушении трактуется как отрицательный результат работы:

- решение по итогам камеральной налоговой проверки отменено вышестоящим налоговым органом или в судебном порядке;
- схема не доказана по причине сложности (в рамках срока проведения камеральной налоговой проверки доказательная база собрана в недостаточном объеме);
- выявление фактов отсутствия нарушений в ходе камеральной налоговой проверки [1. С. 10].

Безусловно, результатами работы временного порядка и автоматизированных аналитических систем являются цифры поступлений в бюджет. Так, в 2023 году в консолидированный бюджет Российской Федерации поступило налогов, сборов и иных обязательных платежей 26450,4 млн руб., что на 4011,7 млн руб. или на 17,9 % больше поступлений 2022 года ФНС отчиталась, что по итогам контрольно-аналитической работы в 2023 году в бюджет поступило 400 млрд руб. (+2,3% по сравнению с 2022 годом) и 55 % этих поступлений (218 млрд руб.) – это «самостоятельные доплаты» бизнеса без проведения налоговых проверок. То есть «внепроверочные» мероприятия налогового контроля пополняют бюджет даже эффективнее выездных проверок. Например, в Саратовской области, за первое полугодие 2024 года поступило по результатам контрольной и контрольно-аналитической работы более 2,23 млрд рублей, с ростом на 55 млн рублей (2,5 %) по сравнению с первым полугодием 2023 года (2,18 млрд рублей). Дополнительно поступило в бюджет в связи с представлением уточненных налоговых деклараций по результатам проведенной налоговыми органами контрольно-аналитической работы 1,3 млрд рублей, с ростом на 333 млн рублей (34,3 %).

Налогоплательщиками Санкт-Петербурга в бюджетную систему Российской Федерации перечислено более 2 трлн руб. с темпом роста 112,7 %. При этом поступления налоговых платежей по Управлению увеличились к данным прошлого года на 21%, или на 309 млрд и составили 1 814 млрд руб. В федеральный бюджет сумма поступлений составила 444,5 млрд руб., с темпом роста 112,4 % [2].



Динамика доначислений по результатам камеральных проверок [7]

Счетная Палата Российской Федерации анализируя деятельность Федеральной налоговой службы по итогам 2022 года предложила добавить в аналитическую работу в рамках предпроверочного анализа разработку и включение в систему критериев рисков в целях отбора налогоплательщиков критериев, позволяющих выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости товаров и федерального реестра предполагаемых выгодоприобретателей. Наиболее значимыми выводами Счетная Палата РФ считает отсутствие работы по организации информирования налогоплательщиков о выявленных рисках неуплаты налогов и сборов, в отношении которых рассматривается вопрос о проведении ВМП [1. С. 9; 57–58].

Автор статьи считает, что отсутствие в открытом доступе методологии оценки налогоплательщиков, порядка формирования карт и реестров рисков в системе ИАС КБ делает применение системы контроля порочной практикой и не позволяет налогоплательщикам адекватно оценить свои риски до момента по-

буждения (а иногда и после него) и в добровольном порядке должным образом урегулировать свои налоговые проблемы.

Более того, полностью скрытая методология анализа деятельности как отдельно взятого налогоплательщика, там и возможной группы налогоплательщиков позволяет налоговому органу не только сокращать финансово-хозяйственную деятельность проверяемого, но и в ряде случаев ее полностью аннулировать путем банкротства организации налогоплательщика.

Все выше сказанное приводит к несбалансированному соотношению сторон в споре. Так, для анализа налогоплательщика налоговый орган иногда использует достаточно длительный промежуток времени. Камеральная налоговая проверка хоть и ограничена во времени, тем не менее составляет не менее 3 месяцев со дня предоставления декларации [4. С. 243–244]. При этом время на возражения налогоплательщика по доводам в актах камеральных проверок ограничены 30 днями [4. С. 272–275]. Получая акт камеральной налоговой проверки, налогоплательщик вообще не имеет возможности ознакомиться с материалами модулей ИАС КБ на которых, в том числе основаны претензии, а следовательно не может понять источник, и главное, опровергнуть те или иные выводы и доказательства проверяющих.

Так, автор столкнулся с Актами камеральных проверок и материалами побуждающих комиссий, в которых основаниями выводов налоговых органов были факты, имеющие место в текущем времени, но отсутствующие во время взаимодействия проверяемого лица и так называемого технического контрагента. Подобные доводы налогового органа были рассмотрены в судебных актах. Еще более удивительным случаем был акт камеральной проверки, датированный летом 2024 года, основанный на норме Налогового Кодекса без учета специфических оговорок и анализа специального соглашения, подписанного налогоплательщиком с руководством региона в рамках утвержденных полномочий. В судебных актах появляются формулировки и выводы, говорящие о наличии дополнительных оснований на основе аналитической работы налогового органа. Например, АС Западно-Сибирского округа напоминает, что «помимо указанных пунктом 2 статьи 105.1 НК РФ формально-юридических признаков взаимозависимости суду предоставлено право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям» [6. С. 9]. Так же Постановление 12 Арбитражного апелляционного суда мы видим прямое указание на работу аналитической службы: «Как следует из материалов дела, по результатам предварительного изучения документов (сведений, информации) – справок, представленных ООО «СПФК» по форме 2-НДФЛ, сведений содержащихся в информационном ресурсе налогового органа...» Постановление 12 ААС от 17.05.2024 по делу №А57-29831/2023 [6. С. 11].

Заключение. Проведенный анализ временного порядка, практическая работа с налогоплательщиками в рамках урегулирования требований налоговых органов позволяет утверждать, что несовершенство существующего механизма взаимодействия в рамках реализации властных полномочий Федеральной налоговой службы, ограниченный порядок работы с информационными ресурсами и аналитическими данными, которые использует Федеральная налоговая служба при анализе работы налогоплательщиков, ставит стороны спора в неравные

условия, при которых, сильная сторона формирует «красивые» деревья связей, основываясь на неких данных, недоступных налогоплательщику ни для анализа своих рисков на досудебных стадиях, ни для защиты своих интересов в судебных инстанциях.

По результатам исследования представляются заслуживающими внимания следующие предложения:

- опубликование методики формирования реестра, паспорта и карты рисков налогоплательщика, используемой ИАС КБ;
- формализование такого мероприятия налогового контроля, как «побудительные» комиссии, формы актов таких мероприятий с указанием доказательной базы, положенной в основу претензий к налогоплательщику;
- гарантированное освобождение налогоплательщика от выездной налоговой проверки того периода, по которому произошло добровольное уточнение по результатам «побудительной» комиссии.

Список литературы

1. Бюллетень счетной Палаты РФ № 2 (303) [Электронный ресурс]. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/b6d/tc2qar8hzsay610v18epjftmwi9t68oh.pdf/>
2. Данные ФНС России [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn15/news/activities_fts/14338045/
3. Министерство финансов Российской Федерации Федеральная налоговая служба / Письмо от 3 июня 2021 года № ЕА-4-15/7774 // ЭФ Правовых и информационно-технических документов [Электронный ресурс]. – URL: https://docs.cntd.ru/document/603812543?fbclid=IwAR37U0zc3yeLLSdg8LXrFiMxYtsC8GiEKrqmFixMN7src_aOiYJXOYP6VqQ/
4. Налогового кодекса Российской Федерации Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система «Гарант» [Электронный ресурс]. – URL: <http://internet.garant.ru/>
5. Письмо Федеральной Налоговой Службы от 3 июня 2021 года № ЕА-4-15/7774 «О направлении временного порядка проведения риск-ориентированного камерального контроля с применением ИАС КБ и формы видов отчетов оценки эффективности отработки шаблонов схем и профилей рисков для использования в работе в рамках пилотного проекта» [Электронный ресурс]. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/603812543?ysclid=m14y4tm2lw981338379/>
6. Постановление АС Западно-Сибирского округа в постановлении от 01.07.2024 А45-16859/2023 // Картотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/de869000-38da-4be1-9bd4-5f7fd0ae3d8a/>
7. Постановление 12 ААС от 17.05.2024 по делу № А57-29831/2023//Картотека арбитражных дел [Электронный ресурс]. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/920e8a0c-4073-4e3b-a85a-176225644e01/>
8. Форма № 2-НК Утверждена приказом ФНС России от 11.07.2023 № ЕД-7-1/459@ «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/