

ЗАКОН

Формальный подход
к оценке налоговой
обязанности
в условиях
цифровизации

Искусственный
интеллект
в правосудии

Цифровая этика
и право

Злоупотребление правами
налогоплательщика:
новые разъяснения ФНС

Денис ЩЕКИН:
**«У налогоплательщика должно быть право вето
в отношении решений, принимаемых алгоритмом»**

ТЕМА НОМЕРА: Налоговая цифровизация





**НАДЕЖДА СЕРГЕЕВНА
ДАНИЛЕНКО**

старший юрист
налоговой практики
юридической фирмы
«Инфралекс»



**ВАЛЕРИЙ ПАВЛОВИЧ
ПРОВТОРОВ**

юрист налоговой
практики юридической
фирмы «Инфралекс»



**ОЛЬГА ПАВЛОВНА
ПЛЕШАНОВА**

руководитель
аналитической службы
юридической фирмы
«Инфралекс», магистр
частного права

ПРОБЛЕМА ФОРМАЛЬНОГО ПОДХОДА К ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ

Статья посвящена проблеме формального использования налоговыми органами сведений различных реестров, баз данных и автоматизированных систем при доначислении налогов и привлечении к налоговой ответственности. Нередко использование *Big data* не позволяет учесть всю полноту фактических обстоятельств и проявить индивидуальный подход к налогоплательщику. Судебная практика принимает доказательства, полученные с помощью автоматизированных систем, однако требует от налоговых органов всестороннего исследования действий налогоплательщика, важных для правильной оценки налоговой обязанности.

Ключевые слова: налоговые органы, налоговая обязанность, доказательственная база, автоматизированные системы, *Big data*, формальное использование сведений, всестороннее исследование действий налогоплательщика

Информационные технологии существенно изменили практику налогового администрирования и коммуникации между налоговыми органами и налогоплательщиками.

К основным целям цифровизации деятельности налоговых органов относятся снятие административной нагрузки с бизнеса, уменьшение непроизводительных издержек, а также облегчение взаимодействия с налоговыми органами¹.

¹ См., напр.: Михаил Мишустин рассказал о цифровизации работы Налоговой службы на Всероссийском налоговом форуме. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_

Кроме того, по оценкам представителей Федеральной налоговой службы², это позволило существенно снизить количество проводимых налоговых проверок. Создание цифровых сервисов, облегчающих поиск информации налогоплательщиками, как и в целом обращение налоговых органов к электронным технологиям, отражают общемировой курс на открытость и упрощение доступа к налоговой информации. Наиболее ярким примером данной тенденции может служить Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*), подписанное 29 октября 2014 г.³

В основе автоматизированных систем, таких как ПК «АИС Налог-3» 2014 г., учитывающих сведения о начислении и уплате налогов, лежат технические алгоритмы, предназначенные для работы с *Big data*. Эта система существенно упростила проведение налоговых проверок, позволила глубоко анализировать экономическую сущность сделок и быстрее выявлять фирмы-однодневки, не имеющие материально-технических ресурсов, необходимых для совершения тех или иных операций, и т.д. Вместе с тем цифровизация и ее формальные алгоритмы не всегда позволяют корректно оценивать ситуации, имеющие индивидуальную специфику, а подчас приводят к превалированию формального подхода к начислению налогов и даже злоупотреблениям со стороны налоговых органов.

Формальный подход вытекает из требований к ведению карточки расчетов с бюджетом (далее — КРСБ)⁴:

fts/9195163/; Цифровизация налогового администрирования стала темой очередных публичных обсуждений регионального УФНС. URL: https://www.nalog.ru/rn70/news/activities_fts/9623000/ (дата обращения: 25.04.2021).

² См.: Михаил Мишустин: цифровизация налоговых органов позволяет строить экономику доверия. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8532147/ (дата обращения: 25.04.2021).

³ Соглашение подписано на основании Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (Страсбург, 25 января 1988 г.), ратифицированной Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам».

⁴ Установлены приказом ФНС России от 18.01.2012 № ЯК-7-1/9@ «Об утверждении Единых требований к порядку формирования информационного ресурса „Расчеты с бюджетом“ местного уровня».

информация отражается в КРСБ автоматизированно в соответствии с данными технологического процесса 103.06.15.01.0010 «Проводка операций в КРСБ». Отражение операций в КРСБ напрямую, минуя соответствующий технологический процесс, не допускается. Вследствие подобных ограничений технического характера налоговый орган лишается технической возможности совершить то или иное действие, а затем, в спорах с налогоплательщиками, нередко ссылается на данные ограничения как на аргумент для своей позиции, оправдывая ими свое бездействие.

Судебная практика по спорам, связанным с доначислением налогов на основании данных автоматизированных систем, пока только складывается. Ключевые вопросы здесь — насколько самодостаточны автоматизированные системы, каковы пределы применения формального подхода к начислению налогов и обязаны ли налоговые органы факультативно проверять имеющиеся, а также собирать и учитывать дополнительные сведения. Выработке практики способствует ряд важных правовых позиций, высказанных до создания новейших автоматизированных систем, но касающихся иных случаев формального подхода к налогообложению с использованием различных регистрационных систем.

1. Недопустимость формального подхода к оценке налоговой обязанности

Одним из первых знаковых дел, дошедших до Верховного Суда (ВС) РФ, стало дело о доначислении транспортного налога на самолет — погибший, списанный с баланса налогоплательщика, но не снятый с учета в государственном органе⁵. Самолет Ту-154М, попавший в 2010 г. в происшествие, принадлежал иностранной компании «Римос Лимитед». Инспекция ФНС доначислила компании транспортный налог и привлекла ее к налоговой ответственности, руководствуясь исключительно формальным подходом — данными Государственного реестра гражданских воздушных судов РФ, где воздушное судно было учтено за налогоплательщиком. Судебная коллегия по экономическим спорам (СКЭС) ВС

⁵ Определение СКЭС ВС РФ от 17.02.2015 № 306-КГ14-5609.

РФ отменила судебные акты арбитражных судов трех инстанций, поддержавших позицию налоговой инспекции, и вынесла решение в пользу налогоплательщика.

Несмотря на то, что дело «Римос Лимитед» связано с использованием не «АИС Налог-3», а реестра воздушных судов, который ведет Росавиация, правовой подход СКЭС ВС РФ заключался в недопустимости доначисления налога сугубо по формальным критериям, без учета иных существенных обстоятельств. Налоговый кодекс (НК) РФ, подчеркнул высший суд, предусматривает соответствие объекта налогообложения двум критериям: регистрация транспортного средства и его физические характеристики, позволяющие считать его транспортным средством. Спорный же самолет представлял собой обломки, находившиеся на ответственном хранении в аэропорту Домодедово до завершения расследования уголовного дела по факту авиапроисшествия. Из-за расследования самолет нельзя было снять с учета в государственном реестре. Изучив эти обстоятельства, ВС РФ пришел к выводу об отсутствии у самолета как объекта налогообложения необходимых характеристик, а у доначисленного налога — экономического обоснования.

Аналогичную позицию СКЭС ВС РФ высказала в 2018 г. в деле о снесенном здании⁶. Московское ОАО «Прачечная „Очаково“» снесло принадлежавшее ему здание и списало его с бухгалтерского учета в апреле 2015 г., запись о прекращении права собственности была внесена в ЕГРН в конце сентября 2015 г. Налогоплательщик исчислил и уплатил налог до момента окончания фактического существования здания (до апреля 2015 г.), но инспекция доначислила налог за все первое полугодие 2015 г., руководствуясь исключительно датой внесения записи в ЕГРН.

СКЭС ВС РФ отменила все судебные акты в пользу налогового органа и признала его решение недействительным, указав, что «право на вещь не может существовать в отсутствие самой вещи». Объект налогообложения, подчеркивает ВС РФ, должен

существовать реально и быть способен «приносить экономические выгоды его владельцу», а «само по себе наличие в государственном кадастровом учете сведений об объекте недвижимости и его принадлежности налогоплательщику не может служить основанием для взимания налога при отсутствии облагаемого имущества в действительности».

Поддерживали налогоплательщиков и региональные суды, соглашающиеся с опровержением сведений, формально отраженных в различных базах данных. Например, Второй арбитражный апелляционный суд оставил в силе решение суда в пользу налогоплательщика, доказавшего реальность операций с контрагентом, которого инспекция оценила как фирму-однодневку на основании наличия данных о нем в информационном ресурсе «Риски» Федеральной базы данных ЕГРЮЛ (спор был из-за доначисления НДС)⁷. В другом деле инспекция, получив по межведомственному обмену с ГИБДД сведения из межведомственной системы «Поток», сделала вывод о нереальности поставки товара⁸. Суд встал на сторону налогоплательщика и посчитал подход налогового органа формальным, поскольку данные системы «Поток» показывают движение транспортных средств только на определенных магистралях, а налогоплательщик мог использовать автодороги и иные шоссе, на которых эта система не установлена.

При разрешении споров, включая описанные выше, арбитражные суды руководствуются принципами добросовестности, а также недопустимости получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Ссылки на эти принципы и документы, в которых они отражены⁹, встречаются в большом количестве судебных актов по делам, связанным с добросовестностью проведения налоговой проверки¹⁰.

⁶ Определение СКЭС ВС РФ от 24.10.2018 № 305-КГ18-12600.

⁷ Постановление Второго ААС от 21.09.2017 по делу № А29-1948/2017.

⁸ Постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 № А09-13473/2016.

⁹ См., в частности: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

¹⁰ См., напр.: постановление АС Центрального округа от 18.10.2017 по делу № А09-13473/2016.



Требование добросовестности действий налоговых органов при осуществлении налоговых проверок не закреплено ни в НК РФ, ни в каких-либо иных законодательных актах¹¹. Тем не менее ему уделил значительное внимание Конституционный Суд (КС) РФ, заложив основы для развития судебной практики.

В 2004 г. КС РФ сформулировал вывод о том, что методы налогового контроля не могут быть использованы налоговыми органами в противоречие с законными целями, а равно устанавливать излишние ограничения деятельности налогоплательщика. В деле о применении ст. 89 НК РФ предметом рассмотрения было требование добросовестности налогового администрирования в аспекте запрета неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля¹². Оценивая конституционность ст. 89 в части, устанавливающей порядок исчисления сроков проведения выездной налоговой проверки, Суд указал: «Налоговый кодекс Российской Федерации исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права

собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1–3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации)».

Основы подхода, согласно которому добросовестность действий налоговых органов в рамках проведения налоговой проверки должна рассматриваться в свете полноты и последовательности осуществления ими полномочий, а также всесторонности оценки обстоятельств, выявленных в ходе налоговой проверки, были заложены КС РФ в июне 2006 г. В соответствующем Определении¹³ Суд подчеркнул, что «при проведении камеральной налоговой проверки налоговых правонарушений налоговые органы не только вправе, но и обязаны требовать от налогоплательщика представления объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов».

КС РФ, таким образом, выявил обязанность налоговых органов использовать предоставленные им полномочия для всестороннего исследования обстоятельств совершения действий налогоплательщика, значимых для определения налоговой обязанности, в том числе обстоятельств, свидетельствующих в пользу налогоплательщика. Произвольный отказ налогового органа от какой-либо части полномочий при проведении налоговой проверки неправомерен.

2. Оценка судами использования автоматизированных систем

Наиболее актуальная судебная практика, связанная с использованием налоговыми органами информацион-

¹¹ Например, в Федеральном законе от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» установлены процедурные гарантии осуществления государственного контроля (надзора) и муниципального контроля (надзора). Данный Закон в качестве одного из принципов осуществления государственного (муниципального) контроля устанавливает недопустимость злоупотребления правом, в частности использования контрольными (надзорными) органами и их должностными лицами полномочий в целях воспрепятствования законной деятельности контролируемых лиц, необоснованного увеличения сроков осуществления государственного контроля (надзора), муниципального контроля. Однако Закон не распространяется на деятельность налоговых органов по осуществлению налогового контроля; в нем даже в качестве принципов отсутствуют указание на необходимость всестороннего исследования всех обстоятельств деятельности подконтрольного лица, а также запрет формального подхода к проведению соответствующего контроля.

¹² Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П.

¹³ Определение КС РФ от 12.07.2006 № 267-О.

ных систем последнего поколения, показывает растущую приверженность принципу добросовестности налогового администрирования и правовым позициям, сформированным ранее. Среди последних примеров оценки формального подхода к доначислению налогов с применением специализированных автоматических программных комплексов и федеральных ресурсов, которыми владеют налоговые органы, можно привести дело, в котором уже три судебные инстанции встали на сторону налогоплательщика¹⁴. Дело касалось доначисления НДС подрядчику по госконтракту, закупавшему стройматериалы у поставщиков, которых инспекция ФНС посчитала фирмами-однодневками. Суды этот вывод не поддержали, согласившись с доводами о реальности хозяйственных операций. «Признавая спорных контрагентов реально осуществляющими поставку строительных материалов, суд отметил, что большая часть сведений, содержащихся в информационных ресурсах об отсутствии у поставщиков необходимых ресурсов для осуществления поставок, относится к периодам, отличным от проверяемого», — сказано в постановлении кассационного суда.

С особенностями работы электронного программного комплекса ФНС непосредственно связано дело ПАО «Сбербанк России»: арбитражные суды трех инстанций в Московском округе отклонили требование Межрайонной ИФНС России № 16 по Иркутской области о привлечении банка к ответственности в форме возмещения убытков¹⁵. Проблема возникла из-за реорганизации клиента банка в форме присоединения и перехода к присоединяющей организации прав по договору банковского счета, открытого клиенту. Инспекция обвинила банк в бездействии: последний не уведомил инспекцию об изменении владельца счета, и налоговый орган не смог своевременно наложить обеспечительные и запрети-тельные меры на данный счет для взыскания налоговой задолженности. Суд, отклоняя доводы истца, подчеркнул, что налоговый орган ведет ЕГРЮЛ, реорганизуемые общества находились на учете в инспекции, соответственно, «налоговый орган имел возможность принятия мер, направленных на прину-

дительное взыскание налога за счет поступивших на спорный счет денежных средств».

В этом деле важно то, что при его рассмотрении в суде первой инстанции инспекция ФНС прямо ссыла-лась на «ограничения, связанные с особенностями работы электронного программного комплекса»¹⁶. Как утверждала инспекция, «налоговый орган, распо-лагаая информацией о реорганизации, не владеет информацией о дальнейшей судьбе расчетных сче-тов реорганизованного лица до тех пор, пока такая информация не поступит от Банка», т.е. автоматизи-рованная система, очевидно, не позволяет получать и запрашивать сведения иными способами. Суд отклонил этот аргумент: «...данное утверждение Ин-спекции имеет не правовой, а технический характер, в связи с чем не имеет правового значения для рас-смотрения дела. Налоговые органы самостоятельно определяют выбор и функционал применяемых ими программных и иных технических средств». Такую позицию поддержали две вышестоящие инстанции, а кассационный суд добавил: «...при полноте и правильности совершения действий по взысканию налоговой задолженности налоговый орган не мог не выявить факт присоединения налогоплательщи-ка-должника к другому обществу, факт правопреем-ства и не обратиться взыскание на денежные средства и имущество правопреемника».

Тем самым суды подчеркнули, что ответствен-ность за невозможность совершения какого-ли-бо действия ввиду отсутствия соответствующей функции в программном комплексе, применя-емом ФНС, не может быть снята с налогового органа.

Анализ судебной практики затруднен тем, что ис-пользование налоговыми органами автоматизиро-ванных систем само по себе не является предметом судебных разбирательств. Сведения, полученные с помощью различных систем и электронных баз данных, исследуются в качестве доказательств в каждом конкретном случае — часто в совокупности с другими доказательствами. Актов, в которых суды специально изучали бы вопрос о правомерности ис-пользования налоговыми органами для обоснования

¹⁴ Постановление АС Северо-Кавказского округа от 20.01.2021 по делу № А25-2517/2019.

¹⁵ Постановление АС Московского округа от 27.01.2021 по делу № А40-90228/2019.

¹⁶ Решение АС г. Москвы от 28.01.2020 по делу № А40-90228/2019.



требования только сведений из автоматизированных систем и федеральных ресурсов, нам найти не удалось. Нет также информации о том, чтобы суды прямо признавали правомерными налоговые доначисления в случаях, если такие доначисления основаны на данных автоматизированных систем и федеральных ресурсов.

Однако есть примеры, когда суды принимают в качестве доказательств данные автоматизированных систем и выносят решение в пользу налогового органа. Так, в деле о доначислении застройщику ООО «СибГрадСтрой» НДС из-за операций с фирмами-однодневками Четвертый арбитражный апелляционный суд признал в качестве доказательства отчеты системы «Глонасс» о передвижении транспортных средств. Это позволило установить, что транспортное средство, указанное в товарно-транспортных накладных, в соответствующие даты не осуществляло выезд по адресам проведения строительных работ¹⁷.

В целом же современная практика ВС РФ подтверждает обязанность налоговых органов проводить «всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной в срок)» и, не ограничиваясь содержанием налоговой декларации, устанавливать действительный размер налоговой обязанности.

Эта позиция высказана в налоговом споре, связанном с применением упрощенной системы налогообложения (УСН) и учетом операций с недвижимым имуществом¹⁸. Дело, по сути, касалось оценки формальных аспектов и расчетов, легко поддающихся автоматизации: определения налоговой базы по УСН, учета расходов и доходов. Особенность была в том, что приобретение и реализация объектов недвижимости происходили в периоды, когда предприниматель использовал разные системы налогообложения (УСН и единый налог на вмененный доход).

Не согласившись с формальным подходом, СКЭС ВС РФ направила дело на новое рассмотрение и потребовала правильно определить недоимку по УСН, обратив внимание на отсутствие у налогового органа затруднений в получении информации.

В другом деле, которое СКЭС ВС РФ также направила на новое рассмотрение, индивидуальный предприниматель был привлечен к налоговой ответственности по сугубо формальным основаниям¹⁹. Предприниматель приобрел сельхозтехнику (объекты основных средств) на кредитные средства банка и неправильно квалифицировал затраты на приобретение техники, что привело к их ошибочному учету в более поздних налоговых периодах. Можно предположить, что расчет недоимки по единому сельскохозяйственному налогу, пеней и штрафа в данной ситуации производился автоматизированно с использованием программного обеспечения, поскольку ситуацию можно отнести к типовой. Суд, однако, обратил внимание, что в ходе налоговой проверки предприниматель представил в инспекцию все необходимые документы, объяснил свои расчеты, а главное, уплатил налог в иных налоговых периодах, т.е. допущенное нарушение свелось «лишь к неправильному определению периода учета расходов и возникновения недоимки». Это обстоятельство, по мнению ВС РФ, может расцениваться как смягчающее ответственность предпринимателя, что должно обеспечить адекватность применяемого государственного принуждения.

Последний пример показывает, что ВС РФ выступил противником подхода, образно называемого «по форме правильно, а по существу — издевательство». К такому подходу может привести примитивное использование данных автоматизированных систем и расчетов, произведенных с использованием программного обеспечения, без учета иных фактических обстоятельств, «человеческого фактора» и добросовестности налогоплательщика. ВС РФ четко дал понять, что использование цифровых технологий не заменяет, а лишь дополняет налоговое администрирование, которое должно подчиняться общим принципам и правилам.

¹⁷ Постановление Четвертого ААС от 15.07.2019 по делу № А19-903/2019 (оставлено без изменения АС Восточно-Сибирского округа 09.12.2019).

¹⁸ Определение СКЭС ВС РФ от 18.05.2020 № 304-ЭС20-1243.

¹⁹ Определение СКЭС С РФ от 28.02.2020 № 309-ЭС19-21200.

Преодоление формального предъявления претензий будет иметь существенное значение в ближайшей перспективе, особенно при переходе на единый налоговый платеж.

Правительство РФ уже одобрило применение этого инструмента юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями: они смогут уплачивать налоги, отдельные виды сборов и страховые взносы единым переводом — без уточнения вида платежа, срока его уплаты, принадлежности к бюджету, при этом налоговый орган самостоятельно будет производить зачет перечисленных средств в счет обязательств плательщика²⁰. Переход на новый механизм оплаты будет добровольным, но впоследствии может стать обязательным.

Единый налоговый платеж, с одной стороны, упростит процесс уплаты налогов, особенно для субъектов малого и среднего предпринимательства. С другой стороны, представители бизнес-сообщества опасаются, что он повлечет споры с налоговыми органами в части автоматического списания средств за уже прошедший период. Налогоплательщик может быть не согласен со списанием старой недоимки и оспаривать ее в суде, но если он при этом перечислит денежные средства в счет уплаты новых платежей, то эти средства будут в тот же момент списаны в счет старого спорного платежа. В любом случае введение единого налогового платежа потребует максимально тщательной ревизии и настройки автоматизированной системы, используемой ФНС.

The Problem of Formal Approach to Tax Liability Assessment in the Context of Digitalisation

The article concerns the problem that the tax authorities formally use the data from various registries, databases and electronic systems for additional tax assessment and bringing to tax responsibility. In many cases the use of Big data does not allow taking into account the full range of the factual circumstances and showing an individual approach to taxpayer. The judicial practice admits evidences taken from the electronic systems but the courts require from tax authorities to examine comprehensively every taxpayer's act which is important for correct assessment of the tax liability.

Keywords: tax authorities, tax liability, evidences, electronic systems, Big data, formal use of data, comprehensive examination of taxpayer's acts

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Nadezhda S. Danilenko

Senior Associate of Tax Practice at Infracore Law Firm (123112, Russia, Moscow, Presnenskaya nab., 8, b. 1, "Capital City" Tower, e-mail: Nadezhda.danilenko@infracore.ru).

Valeriy P. Provotorov

Associate of Tax Practice at Infracore Law Firm (123112, Russia, Moscow, Presnenskaya nab., 8, b. 1, "Capital City" Tower, e-mail: Valeriy.provotorov@infracore.ru).

Olga P. Pleshanova

Head of Analytical Department at Infracore Law Firm, LLM (123112, Russia, Moscow, Presnenskaya nab., 8, b. 1, "Capital City" Tower; e-mail: Olga.pleshanova@infracore.ru).

²⁰ См.: Бизнес поддержал появление единого налогового платежа, попросив учесть технические детали // ТАСС. 2021. 15 апр. URL: <https://tass.ru/ekonomika/11152985> (дата обращения: 25.04.2021).