

ВЛИЯНИЕ ЦИФРОВИЗАЦИИ НА ДОСУДЕБНОЕ УРЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

Карамышев Денис Андреевич

Ассистент кафедры финансового, банковского и таможенного права им. профессора Нины Ивановны Химичевой Саратовской государственной юридической академии (Саратов), ORCID: 0000-0002-1597-1614, e-mail: kda.64@yandex.ru.

Современные тенденции к цифровизации во всех сферах жизни общества отражаются в том числе на налоговых правоотношениях. Цифровизация неизбежно привносит новые инструменты (блокчейн, электронная цифровая подпись, видео-конференц-связь, искусственный интеллект и др.) и в сферу досудебного урегулирования налоговых споров, которые требуют теоретической и законодательной оценки и проработки. В связи с этим важно оценить влияние процессов цифровизации на досудебное урегулирование налоговых споров, выявить проблемные аспекты данного влияния, в том числе проанализировать судебную практику, а также предложить возможные пути их разрешения. В результате использования автором совокупности диалектического и системного методов исследования в работе дана оценка цифровизации налоговых правоотношений в сфере досудебного урегулирования налоговых споров, предложено закрепить в налоговом законодательстве в качестве приоритетного способа доставки направление налоговым органом документов налогоплательщику (иному подконтрольному лицу) по телекоммуникационным каналам связи, а также внести изменения в законодательство в отношении электронной цифровой подписи для обеспечения соответствия налоговому законодательству, а именно п. 4 ст. 31 Налогового кодекса РФ.

Ключевые слова: налоговые споры, досудебное урегулирование, налоговые информационные ресурсы, цифровизация, искусственный интеллект

Для цитирования: Карамышев Д. А. Влияние цифровизации на досудебное урегулирование налоговых споров // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2023. № 6. С. 68–73. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2023_6_68.

THE IMPACT OF DIGITALIZATION ON THE PRE-TRIAL SETTLEMENT OF TAX DISPUTES

Karamyshev Denis

Assistant, Saratov State Law Academy (Saratov), ORCID: 0000-0002-1597-1614, e-mail: kda.64@yandex.ru.

Modern trends towards digitalization in all spheres of society are reflected, among other things, in tax relations. Digitalization inevitably brings new tools (blockchain, electronic digital signature, video conferencing, artificial intelligence, etc.) to the field of pre-trial settlement of tax disputes, which require theoretical and legislative assessment and elaboration. In this regard, it is important to assess the impact of digitalization processes on the pre-trial settlement of tax disputes, identify problematic aspects of this influence, including analyzing judicial practice, as well as suggest possible ways to resolve them. As a result of the author's use of a set of dialectical and systematic research methods, the paper assesses the digitalization of tax relations in the field of pre-trial settlement of tax disputes, proposes to fix in tax legislation as a priority method of delivery sending documents by the tax authority to the taxpayer (another controlled person) via telecommunication channels, as well as to amend the current legislation regarding electronic a digital signature to ensure compliance with tax legislation, namely par. 4 of Art. 31 of the Tax Code of the Russian Federation.

Key words: tax disputes, pre-trial settlement, tax information resources, digitalization, artificial intelligence

*For citation: Karamyshev D. (2023) The impact of digitalization on the pre-trial settlement of tax disputes. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu»*, no. 6, pp. 68–73. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2023_6_68.*

Цифровизация как процесс внедрения цифровых технологий в различные сферы общественной жизни все больше влияет и на налоговые правоотношения. Под цифровизацией налоговых правоотношений понимают процесс создания, внедрения, применения и совершенствования цифровых технологий и информационных систем, влияющих на трансформацию состава и содержания налоговых правоотношений, а также на совершенствование и автоматизацию реализации субъективных прав и юридических обязанностей участников соответствующих правоотношений¹. Федеральная налоговая служба Российской Федерации (далее – ФНС России) активно внедряет современные цифровые технологии (на что обращалось внимание в СМИ²), что уже нашло свое отражение и в сфере досудебного урегулирования налоговых споров. Так, налогоплательщики получили возможность осуществлять взаимодействие с ФНС России посредством электронной отправки (по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика) возражений, пояснений, жалоб с использованием электронной цифровой подписи. Однако и ФНС России получило право направлять юридически значимые сообщения (уведомления, требования и др.) в электронном виде. Данные положения получили закрепление в ст. 93 Налогового кодекса РФ (с изм. от 19 декабря 2023 г. № 611-ФЗ; далее – НК РФ). Кроме того, налогоплательщики получили доступ к сервису «Узнать о жалобе», с помощью которого можно получить сведения о поступившей жалобе в налоговый орган, и сервису «Решения по жалобам», предоставляющему налогоплательщикам возможность ознакомиться с решениями ФНС России по поданным жалобам. Отдельно стоит отметить основанный на технологии блокчейн сервис «Создание и проверка доверенности в электронной форме», позволяющий оформить машиночитаемую доверенность для представления интересов налогоплательщика (иного подконтрольного лица) во взаимоотношениях с налоговым органом.

ФНС России предпринимает действия и по дальнейшей цифровизации налоговых правоотношений в сфере досудебного урегулирования налоговых споров. Так, в приказе ФНС России от 5 марта 2021 г. № ЕД-7-1/173@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы» указываются в том числе положения о доработке интернет-сервиса ФНС России «Узнать о жалобе», о разработке порядка проведения видео-конференц-связи (ВКС) при досудебном урегулировании налоговых споров и о внедрении искусственного интеллекта для подготовки типовых документов. Следует признать, что данные меры действительно необходимы для исполнения Указа Президента РФ от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года».

В науке налогового права выделяют три группы оснований возникновения налоговых споров: материально-правовые, процедурно-правовые и нормативно-правовые. Процедурно-правовые основания, как отмечают авторы соответствующего исследования, связаны с защитой прав как обязанных лиц, так и фискальных органов³, что и подлежит специальному изучению в аспекте трансформации в условиях цифровизации.

Согласно ст. 140 НК РФ рассмотрение жалобы с использованием ВКС осуществляется в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. ФНС России уже

¹ Изотов А. В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. С. 9.

² IT-технологии для налоговой службы // Республика. Издание Правительства и Государственного совета Республики Коми. URL: <http://respublika11.ru/2022/06/22/it-tehnologii-dlya-nalogovoy-sluzhby/> (дата обращения: 03.11.2023).

³ Рыбакова С. В., Калинина И. А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 144.

осуществило публикацию перечня налоговых органов, у которых имеются возможности проведения ВКС для рассмотрения жалоб, рассматриваемых в досудебном порядке¹, даны временные рекомендации по порядку рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием сеансов ВКС². Однако налоговым органом пока не выработан постоянный порядок проведения ВКС, что может негативно отражаться на поддержании фидуциарных отношений между государством и налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами).

Искусственный интеллект, безусловно, также является важной частью развития цифровизации досудебного урегулирования налоговых споров. Его применение в досудебном урегулировании налоговых споров можно рассматривать в трех аспектах: в качестве независимого арбитра, помощника по подготовке процессуальных документов и консультанта. Как видно из стратегической карты ФНС России в ближайшем будущем налоговый орган планирует задействовать искусственный интеллект только в сфере подготовки типовых документов. Стоит отметить, что применение искусственного интеллекта в качестве консультанта или чат-бота осуществляется ФНС России с 2017 г.³ Третье направление – использование искусственного интеллекта в качестве арбитра при досудебном урегулировании споров – пока не стоит на повестке дня. Однако ученые отмечают, что использование искусственного интеллекта в качестве арбитра или посредника растет⁴.

В России применение искусственного интеллекта в судебной системе осуществляется в рамках проведения эксперимента. Например, в Белгородской области эксперимент по тестированию искусственного интеллекта в качестве арбитра начался с 2021 г., на что указывалось в СМИ⁵. Между тем стоит обратить внимание, что на данный момент полная передача функций лица, принимающего решение по жалобе, искусственному интеллекту представляется невозможной. Ученые справедливо отмечают, что искусственный интеллект не сможет всесторонне рассмотреть спор и объективно оценить весь спектр значимых факторов, влияющих на его исход⁶. Поэтому более обоснованной является точка зрения ученых о создании «цифрового помощника», который будет изучать поступившие материалы и представлять рекомендации по их решению⁷.

Влияние цифровизации можно проследить и в стремлении Правительства РФ сократить срок рассмотрения жалобы, поданной в электронном виде, с 15 до семи дней (за исключением жалобы на решение о привлечении к налоговой ответственности), что находило свое отражение в законопроекте № 343435-8⁸ (однако законопроект был отозван 26 апреля 2023 г.). Видится, что данная мера отвечала бы вышеупомянутому Указу Президента РФ, являлась обоснованной и позволяла в более сжатые сроки обеспечивать защиту прав и законных интересов налогоплательщиков (иных подконтрольных лиц).

¹ Досудебное урегулирование споров // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/ (дата обращения: 07.11.2023).

² На сайте ФНС России можно узнать адреса, где проводятся ВКС с налоговыми органами // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11207287/ (дата обращения: 05.11.2023).

³ Об искусственном интеллекте в налоговом администрировании и налоговиках будущего программе «Налоги» рассказал глава ФНС России Михаил Мишустин // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/7084090/ (дата обращения: 06.11.2023).

⁴ Li J., Bao N. J., Hu S., et al. Digitalization and International Tax Dispute Resolution: A Window of Opportunity for BRITACOM. 2020 / J. Li, N. J. Bao, S. Hu, W. Hu, M. Zerbinio. URL: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3802&context=scholarly_works (дата обращения: 05.11.2023).

⁵ Суды подключили искусственный интеллект к взысканию транспортного налога // Интернет-портал «Российской газеты»: офиц. сайт. URL: <https://rg.ru/2021/04/10/sudy-podkliuchili-iskusstvennyj-intellekt-k-vzyskaniuu-transportnogo-naloga.html> (дата обращения: 08.11.2023).

⁶ Голубитченко М. А., Галанова И. С. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации // «Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2022. № 2. С. 44.

⁷ Щекин Д. М. Цифровые технологии в налоговых спорах как механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2022. № 3. С. 49.

⁸ Законопроект № 343435-8 // Официальный сайт системы обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество». URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/343435-8#bh_histras (дата обращения: 10.09.2023).

Кроме того, особое внимание стоит уделить и налоговым информационным ресурсам, под которыми понимается совокупность онлайн-сервисов, информационных систем, мобильных приложений, открытых реестров и сведений, находящихся в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, способная выполнять функции выявления нарушений налогового законодательства и их доказывания в налоговых спорах¹. Налоговые информационные ресурсы играют все большую роль в досудебном урегулировании налоговых споров, дополняя арсенал источников доказывания.

Следует обратить внимание и на некоторые проблемные вопросы направления информации по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС) и использования электронной цифровой подписи (далее – ЭЦП).

Во-первых, подписание акта налоговой проверки, дополнений к нему и решения о привлечении к ответственности осуществляется ЭЦП руководителя налоговой инспекции даже в случаях, если налоговую проверку осуществляет заместитель руководителя, что находит свое подтверждение в судебной практике². В силу ст. 6 Федерального закона от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» информация в электронной форме, подписанная квалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью. В п. 42 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения. Между тем, несмотря на данные позиции законодательства и ВАС РФ, судами вполне обоснованно подтверждена законность процедуры при подписании акта налоговой проверки, дополнений к нему и решения о привлечении к ответственности заместителем руководителя налоговой инспекции³, со ссылкой на п. 4 ст. 31 НК РФ, использующим ЭЦП начальника инспекции. Тем не менее представляется, что п. 4 ст. 31 НК РФ и ст. 6 Закона «Об электронной подписи» вступают в противоречие, поскольку в этом случае ЭЦП начальника инспекции должна быть приравнена исключительно к его собственноручной подписи, исключая возможность удостоверить данной ЭЦП подписи заместителей начальника. В связи с чем видится необходимым дополнить ст. 6 Закона «Об электронной подписи» положением о том, что информация в электронной форме, подписанная ЭЦП, является равнозначной собственноручной подписи, если иное не предусмотрено Законом.

Во-вторых, налоговый орган стал преимущественно направлять документы, связанные с проведением налоговой проверки и привлечением к ответственности, по ТКС в соответствии с распоряжением ФНС России от 4 февраля 2020 г. № 16@ «Об отправке документов на бумажном носителе, образующихся в процессе деятельности Федеральной налоговой службы». Налоговое же законодательство в силу ч. 5 ст. 100 НК РФ рассматривает вручение под расписку и иные способы передачи акта налоговой проверки как равнозначные и взаимозаменяемые. Между тем в судебной практике встречается позиция о приоритетном способе направления – вручении под расписку. И только в случае невозможности такого вручения суды допускают направление акта налоговой проверки по ТКС⁴. В целях правовой определенности и с учетом развития налоговых правоотношений представляется необходимым внести в НК РФ положения о приоритетном способе доставки по ТКС налогоплательщикам (иным подконтрольным лицам), подключенным к электронному документообороту.

Стоит подчеркнуть, что при всех положительных качествах внедрения цифровых технологий необходимо и правильно распределить ответственность за некорректную

¹ Миронов В. Ю., Карамышев Д. А. Понятие, виды и роль налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании нарушений налогового законодательства // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2023. № 2. С. 52.

² Решение Арбитражного суда Саратовской области от 26 мая 2023 г. по делу № А57-12762/2022.

³ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16 марта 2023 г. № Ф04-8456/2022 по делу № А81-6516/2022.

⁴ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2021 г. № Ф05-25455/21 по делу № А40-55951/2020.

работу данных технологий между налоговым органом и налогоплательщиком (иным подконтрольным лицом). Как справедливо отмечают ученые, за любые «технические сбои», ошибки «искусственного интеллекта» и иные действия, нарушающие права субъектов финансовых (налоговых) правоотношений, ответственность должна быть полностью возложена на государственные органы, внедряющие данные инновации¹.

На основании изложенного и ввиду влияния цифровизации на налоговые правоотношения в сфере досудебного урегулирования налоговых споров представляется обоснованным внесение в налоговое законодательство изменений, касающихся сокращения срока рассмотрения жалобы, поданной в электронном виде, с 15 до семи дней (за исключением жалобы на решение о привлечении к налоговой ответственности), а также закрепления ТКС в налоговом законодательстве как приоритетного способа доставки налоговых документов налогоплательщикам. Кроме того, в целях формирования единого правопонимания между налогоплательщиками (иными подконтрольными лицами) и налоговыми органами видится необходимым внесение изменений в ст. 6 Закона «Об электронной подписи» для обеспечения ее соответствия п. 4 ст. 31 НК РФ.

Список литературы

Алимбекова А. С. Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики // *Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н. И. Химичевой*. Саратов: Саратовская гос. юрид. академия, 2019. Ч. 1. С. 15–24.

Голубитченко М. А., Галанова И. С. Досудебное урегулирование налоговых споров: перспективы в эпоху цифровизации // *Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу»*. 2022. № 2. С. 39–45.

Изотов А. В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. 24 с.

Мионов В. Ю., Карамышев Д. А. Понятие, виды и роль налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании нарушений налогового законодательства // *Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу»*. 2023. № 2. С. 46–54.

Рыбакова С. В., Калинина И. А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // *Ленинградский юридический журнал*. 2015. № 1. С. 141–150.

Щекин Д. М. Цифровые технологии в налоговых спорах как механизм обеспечения баланса публичных и частных интересов // *Вестник Арбитражного суда Московского округа*. 2022. № 3. С. 40–50.

Li J., Bao N. J., Hu S., et al. Digitalization and International Tax Dispute Resolution: A Window of Opportunity for BRITACOM. 2020 / J. Li, N. J. Bao, S. Hu, W. Hu, M. Zerbino. URL: https://digital-commons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3802&context=scholarly_works (дата обращения: 05.11.2023).

References

Alimbekova A. S. (2019) Realizatsiya prav i obyazannostei uchastnikov finansovykh pravootnoshenii i ikh zashchita v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki [Realization of the rights and obligations of participants in financial legal relations and their protection in the conditions of digitalization of the economy]. In *Tsifrovaya ekonomika kak vektor transformatsii pravosub"ektnosti uchastnikov nalogovykh otnoshenii v Rossii i za rubezhom: sbornik nauchnykh trudov po materialam Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii v ramkakh IV Saratovskikh finansovo-pravovykh chtenii nauchnoi shkoly N. I. Khimichevoi*. Saratov: Saratovskaya gosudarstvennaya yuridicheskaya akademiya, part 1, pp. 15–24.

Golubitchenko M. A., Galanova I. S. (2022) Dosudebnoe uregulirovanie nalogovykh sporov: perspektivy v epokhu tsifrovizatsii [Pre-trial settlement of tax disputes: prospects in the era of digitalization]. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnaluu»*, no. 2, pp. 39–45.

Izotov A. V. (2021) *Nalogovye pravootnosheniya v usloviyakh tsifrovizatsii: sovremennoe sostoyaniye i perspektivy razvitiya: avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk* [Tax legal relations in the context of

¹ Алимбекова А. С. Реализация прав и обязанностей участников финансовых правоотношений и их защита в условиях цифровизации экономики // *Цифровая экономика как вектор трансформации правосубъектности участников налоговых отношений в России и за рубежом: сб. науч. тр. по материалам Междунар. науч.-практ. конф. в рамках IV Саратовских финансово-правовых чтений научной школы Н. И. Химичевой*. Саратов: Саратовская гос. юрид. академия, 2019. Ч. 1. С. 24.

digitalization: current state and prospects of development: an abstract of a candidate of legal sciences thesis]. Moscow, 24 p.

Li J., Bao N. J., Hu S., Hu W., Zerbino M. (2020). Digitalization and International Tax Dispute Resolution: A Window of Opportunity for BRITACOM. Available at: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3802&context=scholarly_works (accessed: 05.11.2023).

Mironov V. Yu., Karamyshev D. A. (2023) Ponyatie, vidy i rol' nalogovykh informatsionnykh resursov v vyavlenii i dokazyvanii narushenii nalogovogo zakonodatel'stva [The concept, types and role of tax information resources in identifying and proving violations of tax legislation]. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu»*, no. 2, pp. 46–54.

Rybakova S. V. (2015) Nalogovyy spor v aspekte garantiy prav nalogoplatel'shchikov [Tax dispute in the aspect of guarantees of taxpayers' rights]. In *Leningradskiy yuridicheskiy zhurnal*, no. 1, pp. 141–150.

Shchekin D. M. (2022) Tsifrovye tekhnologii v nalogovykh sporakh kak mekhanizm obespecheniya balansa publichnykh i chastnykh interesov [Digital technologies in tax disputes as a mechanism to ensure a balance of public and private interests]. In *Vestnik Arbitrazhnogo suda Moskovskogo okruga*, no. 3. pp. 40–50.