

ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И РОЛЬ НАЛОГОВЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ РЕСУРСОВ В ВЫЯВЛЕНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Миронов Владислав Юрьевич

Доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права им. профессора Нины Ивановны Химичевой Саратовской государственной юридической академии (Саратов), кандидат юридических наук, ORCID: 0000-0001-7121-7221, e-mail: mironovmail@yandex.ru.

Карамышев Денис Андреевич

Аспирант Саратовской государственной юридической академии (Саратов), ORCID: 0000-0002-1597-1614, e-mail: kda.64@yandex.ru.

На данный момент в российском налоговом праве не выработано термина, который мог бы объединить в одну группу понятия «информационные системы», «сайты», «цифровой продукт», «инструмент налогового администрирования». Представляется важным определить понятие «налоговые информационные ресурсы», их классификацию, роль в выявлении и доказывании в налоговых спорах нарушений налогового законодательства, а также проанализировать основные налоговые информационные ресурсы. Методологической основой является совокупность диалектического и системного методов исследования. В статье аргументирована авторская позиция относительно понятия «налоговые информационные ресурсы», предложена классификация налоговых информационных ресурсов в налоговых правоотношениях, проанализированы основные налоговые информационные ресурсы, а также их роль и оценка судами в качестве доказательств на конкретных примерах судебной практики и выработаны рекомендации по внесению изменений в налоговое законодательство. Сделан вывод о том, что налоговые информационные ресурсы представляют собой совокупность онлайн-сервисов, информационных систем, мобильных приложений, открытых реестров и сведений, находящихся в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, способную выполнять функции выявления нарушений налогового законодательства и их доказывания в налоговых спорах.

Ключевые слова: налоговые споры, досудебное урегулирование, налоговые информационные ресурсы, налоговое администрирование, цифровизация

Для цитирования: 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. 46–54. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2023_2_46.

THE CONCEPT, TYPES AND ROLE OF TAX INFORMATION RESOURCES IN IDENTIFYING AND PROVING VIOLATIONS OF TAX LEGISLATION

Mironov Vladislav

Associate professor, Saratov State Law Academy (Saratov), candidate of legal sciences, ORCID: 0000-0001-7121-7221, e-mail: mironovmail@yandex.ru.

Karamyshev Denis

Postgraduate student, 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 require theoretical study and understanding of the concept of «tax information resources» in tax relations,

their classification and role, since at the moment there is no term in Russian tax law that could combine the concepts of «information systems», «websites», «digital product», «tax administration tool» into one group. It is important to define the concept of «tax information resources», their classification, their role in identifying and proving violations of tax legislation in tax disputes, as well as to analyze the main tax information resources. The methodological basis is a combination of dialectical and systemic research methods. The authors' position on the concept of «tax information resources» is argued in the article, the classification of tax information resources in tax legal relations is proposed, the main tax information resources are analyzed, as well as their role and evaluation by courts as evidence on specific examples of judicial practice and recommendations on amendments to tax legislation are developed. It is concluded that tax information resources are a set of online services, information systems, mobile applications, open registers and information located on the Internet information and telecommunications network and capable of performing the functions of detecting violations of tax legislation and proving them in tax disputes.

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

*For citation: Mironov V., Karamyshev D. (2023) 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, DOI: http://doi.org/10.34076/22196838_2023_2_46.*

Одной из стратегических целей Российской Федерации является развитие информационного общества, которое невозможно без цифровизации¹. Цифровизация, прежде всего, предполагает внедрение современных цифровых технологий в различные сферы жизни общества, включая налоговую сферу. Одной из важнейших задач государственных органов в таких условиях является создание собственных ИТ-экосистем. Ученые подчеркивают, что цифровизация экономики обладает огромным потенциалом для налогового администрирования².

Изучение мирового опыта ярко иллюстрирует повышение эффективности налогового администрирования налоговых органов стран, которые вынуждены адаптироваться в условиях цифровой трансформации. Внедрение информационных технологий в налоговое администрирование происходит и в Российской Федерации. Как сказано в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов³, внедрение новых информационных технологий и постепенное формирование единого информационного пространства администрирования позволили повысить собираемость доходов бюджетов и снизить издержки для бизнеса.

Электронные технологии сегодня оказывают все большую помощь налоговым органам в осуществлении контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Например, такая форма налогового контроля, как налоговый мониторинг, позволяет проверять налогоплательщиков удаленно, не прибегая к камеральным проверкам. Данные технологии расширяют спектр возможностей как для выявления налоговых правонарушений, так и для формирования доказательной базы, которая в силу норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)⁴ не ограничивается перечнем доказательств, содержащихся в гл. 14 НК РФ. Данное обстоятельство особенно актуально, поскольку по некоторым оценкам⁵ налого-

¹ Указ Президента РФ от 9 мая 2017 г. № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы».

² Севостьянов И. А. Проблемы налогового администрирования в условиях цифровой экономики // Наука и общество. 2019. № 3. С. 41.

³ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNITP_2022-2024.pdf (дата обращения: 09.11.2022).

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ).

⁵ Севостьянов И. А., Кулюкин С. Л. Совершенствование механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2017. № 2. С. 82.

вые органы в значительно меньшей степени могут принимать участие в формировании доказательной базы. Представляется справедливым мнение о том, что в текущих условиях вряд ли возможна реализация налоговыми органами каких-либо процедур налогового контроля без использования цифровых технологий¹. Поэтому необходимо согласиться с тем, что информационные технологии являются драйвером роста эффективности налогового администрирования².

В НК РФ закреплены такие понятия, как «информационный ресурс» (например, ст. 11.2 НК РФ), «информационная система» (в частности, ст. 105.5 НК РФ), «сайт» (ст. 105.6 НК РФ и др.). Учеными применительно к налоговым правоотношениям используются и другие понятия: «цифровой продукт»³, «цифровые технологии»⁴, «цифровые системы»⁵, «инструменты налогового администрирования»⁶.

В ч. 1 ст. 15.8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»⁷ законодателем подчеркивается, что в понятие «информационные ресурсы» включаются понятия «информационная система» и «сайт». Налоговый орган также использует понятие «информационный ресурс» в своих приказах (например, в письме ФНС России от 7 сентября 2018 г. № ЕД-4-2/17467@ «Об информационном ресурсе „Риски“»⁸). С учетом избранного законодателем подхода к соотношению содержания вышеуказанных понятий и использования налоговым органом понятия «информационный ресурс» представляется верным обозначить совокупность онлайн-сервисов, информационных систем, мобильных приложений, открытых реестров и сведений, находящихся в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, способную выполнять функции выявления нарушений налогового законодательства и их доказывания в налоговых спорах, понятием «налоговые информационные ресурсы». Введение соответствующего понятия представляется актуальным и с позиции развития концепции процедурно-правовых оснований возникновения налоговых споров⁹.

Данная тема, безусловно, актуальна в свете все большей цифровизации налоговых споров путем внедрения их онлайн-разрешения (Online Dispute Resolution), не требующего личного присутствия плательщиков в инспекциях в рамках их рассмотрения, а также по причине отсутствия теоретической проработки вопроса о понятии и классификации «налоговых информационных ресурсов» в российском налоговом праве.

Внедрение в налоговое администрирование цифровых технологий объективно приводит к снижению числа проверок при увеличении эффективности контрольных мероприятий, что в свою очередь создает необходимые условия для добровольного соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства. Можно согласиться с высказанной специалистами точкой зрения, что методы налогового контроля все

¹ Петухова Р. А., Григорьева Я. А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 305.

² Петухова Р. А., Сладкова Е. В. Совершенствование налогового администрирования с учетом мировой практики применения современных информационных технологий // Инновационное развитие экономики. 2017. № 2. С. 191.

³ Садовская Т. Д. Цифровизация налогового администрирования: возможности и перспективы для взаимодействия граждан и государства // Финансовое право в условиях цифровизации экономики: материалы междунар. науч.-практ. круглого стола (Минск, 13 ноября 2020 г.). Минск: Белорусский гос. ун-т, 2020. С. 127.

⁴ Бакаева О. Ю., Покачалова Е. В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2018. № 42. С. 621.

⁵ Никонова А. С., Черноусова К. С. Цифровизация и влияние цифровых технологий на эффективность налогового контроля // Вопросы студенческой науки. 2020. № 12. С. 350.

⁶ Пайзулаев И. Р. Налоговое консультирование как инструмент налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2012. № 1-1. С. 19.

⁷ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ (в ред. от 29 декабря 2022 г.) «Об информации, информационных технологиях и о защите информации».

⁸ Письмо Федеральной налоговой службы от 7 сентября 2018 г. № ЕД-4-2/17467@ «Об информационном ресурсе „Риски“».

⁹ Подробнее см.: Рыбакова С. В., Калинина И. А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков // Ленинградский юридический журнал. 2015. № 1. С. 143–144.

в большей степени становятся основанными на разработке и внедрении передовых инновационных цифровых технологий¹.

Прежде всего стоит отметить такой важный налоговый информационный ресурс для выявления налоговых правонарушений, как автоматизированная информационная система ФНС России (далее – АИС «Налог-3»). В приказе ФНС России от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-12/134@² отмечается, что данная система предназначена для приема, обработки, предоставления данных и анализа налоговой информации и формирования информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных и иных сведений. АИС «Налог-3» аккумулирует всю информацию, поступающую от многочисленных компонентов системы, наделяя налоговые органы в режиме онлайн большим объемом сведений о налогоплательщике и его контрагентах. Одним из компонентов АИС «Налог-3» является АСК НДС-2, который обеспечивает автоматизацию перекрестных проверок налоговых деклараций по НДС на основе получаемых сведений, реализуя риск-ориентированный подход при контроле за возмещением НДС и производя сравнение данных по той или иной операции по всей цепочке движения товара (работы, услуги) в автоматическом режиме. Если в цепочке организаций присутствует организация, которая уклоняется от отражения и уплаты НДС («фирма-однодневка»), такая организация также будет выявлена данным программным комплексом. Сведения из этого налогового информационного ресурса также используются судами в качестве доказательств при установлении или опровержении движения денежных средств³.

Налоговый информационный ресурс «Риски» также выявляет компании, которые имеют признаки нарушений или потенциально могут нарушить налоговое законодательство. В этом аспекте видится важным учитывать вышеуказанное письмо ФНС России «Об информационном ресурсе „Риски“», в котором указывается, что скриншот страницы ИР «Риски», являющийся ресурсом для служебного пользования налоговых органов, не наделен правовым статусом и не влечет правовых последствий. В связи с этим при рассмотрении налогового спора в досудебном и судебном порядке такие сведения не должны рассматриваться в качестве доказательства. Однако на практике суды в своих решениях нередко ссылаются на данный информационный ресурс⁴.

Важную функцию в выявлении налоговых правонарушений выполняют и страновые отчеты, предусмотренные гл. 20.2 НК РФ. По некоторым оценкам, этот налоговый информационный ресурс позволяет выявлять налоговые нарушения в сфере уведомлений о контролируемых иностранных компаниях и неуплаты налога на прибыль⁵. Стоит отметить, что сейчас можно говорить о кризисном состоянии данного налогового информационного ресурса, так как в последнее время имел место отказ ряда недружественных стран (например, Латвии, Швейцарии, Великобритании)⁶ от обмена информацией по политическим мотивам. Налогоплательщикам необходимо учитывать это обстоятельство при налоговом планировании, чтобы избежать налоговых рисков.

¹ Батаев И. Т. Сервисная и контрольная функция налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов: дис. ... канд. экон. наук. Грозный, 2020. С. 131.

² Приказ ФНС России от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС „Налог-3“)».

³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22 июля 2019 г. № 09АП-30151/19.

⁴ Кассационное определение судебной коллегии по административным делам Первого кассационного суда общей юрисдикции от 28 июня 2022 г. по делу № 8а-14149/2022.

⁵ Савгурова А. Б. Международный обмен информацией по вопросам налогообложения: Российская практика // Актуальные проблемы налоговой политики: сб. ст. XI Междунар. науч.-практ. конф. молодых налоговых (Минск – Москва – Владимир – Калуга – Екатеринбург – Владивосток, 1–3 апреля 2019 г.) / отв. ред. М. Р. Пинская, А. В. Тихонова. М.: Перо, 2019. С. 279.

⁶ Поправка к закону «О договоре между Правительством Латвийской Республики и Правительством Российской Федерации о недопущении двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на прибыль и капитал и Протокол к нему» // Официальный сайт Латвийской Республики. 12 мая 2022 г. URL: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/332353> (дата обращения: 19.01.2023); Великобритания приостанавливает налоговое сотрудничество с Россией // Официальный сайт Правительства Великобритании. 17 марта 2022 г. URL: <https://www.gov.uk/government/news/uk-suspends-tax-co-operation-with-russia-332353> (дата обращения: 19.01.2023); Швейцария приостанавливает обмен налоговой информацией с Россией // Официальный сайт Правительства Швейцарии. 16 сентября 2022 г. URL: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-90388.html> (дата обращения: 19.01.2023).

Необходимо упомянуть и такой информационный ресурс, предусмотренный ст. 11.2 НК РФ, как личный кабинет налогоплательщика. Сведения из него могут быть использованы для подтверждения различных юридических фактов: направления требований¹, неполучения требований², даты направления жалобы (в вопросах нарушения срока ее рассмотрения)³.

Еще одним налоговым информационным ресурсом, позволяющим налоговым органам выявлять факты несоблюдения налогового законодательства, выступают сведения, получаемые в автоматическом режиме ФНС России от оператора фискальных данных, о всех совершенных расчетах с потребителями посредством контрольно-кассовой техники («онлайн-касс»). Данные сведения, как представляется, могут выполнять функцию механизма контроля за оборотом средств налогоплательщиков.

Мобильное приложение «Мой налог», будучи налоговым информационным ресурсом, как и онлайн-кассы, способствует эффективному налоговому администрированию. Согласно приказу ФНС России от 14 февраля 2022 г. № ЕД-7-20/106@⁴ с помощью приложения налогоплательщик передает сведения о произведенных расчетах в налоговый орган. Передаваемые сведения выполняют функцию, аналогичную налоговой декларации.

Важный налоговый информационный ресурс – государственная информационная система мониторинга за оборотом товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации («Честный знак»). В соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»⁵ данная система автоматически собирает и обрабатывает информацию об обороте товаров, подлежащих маркировке, а также передает в ФНС РФ такие сведения онлайн⁶. Аналогичную роль в отношении партии товаров выполняет система прослеживаемости товаров, которая позволяет выявлять случаи сокрытия товаров, занижения на этой основе таможенной стоимости, устанавливать факты существенного разрыва в уровне цен на ввозимые товары одной партии на внутреннем рынке, фальсификации сведений об остатках товара и его реализованных объемах⁷.

Сведения из информационной системы «Картотека арбитражных дел», обеспечивающей сбор информации о движении судебных дел из арбитражных судов⁸, также могут быть использованы в налоговых спорах в качестве доказательства. Например, по одному из дел о взыскании НДС суд подтвердил отсутствие реальной юридической помощи по представлению интересов в деле с помощью данной системы⁹.

Еще одним налоговым информационным ресурсом можно назвать Единый государственный реестр юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ), сведения из которого могут помочь опровергнуть реальность осуществления хозяйственной деятельности контрагентами, являющимися в период выполнения работ или оказания услуг ликвидированными, взаимозависимыми или аффилированными¹⁰. Особую роль, как представ-

¹ Кассационное определение судебной коллегии по административным делам Восьмого кассационного суда общей юрисдикции от 10 августа 2022 г. по делу № 8а-14118/2022.

² Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 2 августа 2022 г. № Ф10-2112/22 по делу № А08-6559/2021.

³ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19 октября 2021 г. № Ф10-3873/21 по делу № А83-18080/2020.

⁴ Приказ ФНС России от 14 февраля 2022 г. № ЕД-7-20/106@ «Об утверждении Порядка использования мобильного приложения „Мой налог“».

⁵ Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации».

⁶ «Честный знак» поможет снизить административную нагрузку для добросовестных налогоплательщиков // Федеральная налоговая служба России: офиц. сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn53/news/activities_fts/10017355/ (дата обращения: 20.12.2022).

⁷ Егоричев А. В. НДС: некоторые аспекты системы прослеживаемости товаров // Налоговая политика и практика. 2019. № 5. С. 26.

⁸ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 декабря 2013 г. № 100 «Об утверждении Инструкции по делопроизводству в арбитражных судах Российской Федерации (первой, апелляционной и кассационной инстанций)».

⁹ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 6 сентября 2022 г. № Ф03-3964/22 по делу № А73-11910/2021.

¹⁰ Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 ноября 2012 г. № ВАС-14642/12 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации».

ляется, это играет в спорах по вопросам о проявлении налогоплательщиками должной осмотрительности¹.

Видится, что некоторые налоговые информационные ресурсы могут быть лишены функции выявления нарушений налогового законодательства ввиду отсутствия прямого доступа к ним налоговых органов (данные предоставляются по запросу), но могут применяться в доказывании при разрешении налоговых споров.

Среди таких цифровых инструментов можно выделить систему взимания платы в счет возмещения вреда, причиняемого автомобильным дорогам общего пользования федерального значения транспортными средствами, имеющими разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн (далее – система «Платон»), Единую государственную автоматизированную информационную систему учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (далее – ЕГАИС Алкоголь), Единую государственную автоматизированную информационную систему учета древесины и сделок с ней (далее – ЕГАИС Лес), Автоматизированную информационную систему «Меркурий» (далее – ФГИС «Меркурий»).

Система «Платон» способна аккумулировать сведения о перемещении транспортных средств по автомобильным дорогам федерального значения, что особенно актуально, поскольку в Российской Федерации зарегистрировано около 1,7 млн грузовых автомобилей². Сведения из системы «Платон» способны выявить фиктивные перевозки груза контрагентом³ и отсутствие зарегистрированных в системе транспортных средств для осуществления перевозок, что подтверждено судебной практикой⁴. Однако доказательственное значение данных сведений различно: некоторые суды прямо указывают, что они признаются доказательством⁵, другие же относятся к их доказательной силе скептически⁶, подчеркивая, что система предназначена для отслеживания пройденного транспортным средством расстояния только по федеральным трассам, не служит целям установления местонахождения транспортного средства в определенный момент времени, а также на то, что само средство GPS технически не привязано к транспортному средству и может быть отключено, временно заблокировано владельцем автомобиля или перемещено на иное транспортное средство. Не исключаются и сбои в работе системы, на что не раз обращалось внимание⁷. Поэтому сегодня представляется верным говорить о природе доказательств, полученных с помощью системы «Платон», прежде всего как ориентирующих, которые могут помочь обнаружить признаки налогового правонарушения и побудить налоговый орган к проведению дополнительных проверок и мероприятий налогового контроля, предусмотренных гл. 14 НК РФ. Необходимо отметить, что наличие недоработок и сбоев свойственно не только системе «Платон», но и любой другой системе. Аналогичными системами в этой сфере являются Автоматизированная система весогабаритного контроля, Система «Контроль передвижения транспорта».

Системой, также способной помочь в доказывании налоговых правонарушений, выступает ФГИС «Меркурий», которая позволяет подтвердить действительность операций, осуществленных с товарами, подлежащими сопровождению ветеринарными сопроводительными документами⁸, а также наличие или отсутствие регистрации в данной системе налогоплательщика, его контрагентов⁹. Сведения из ФГИС

¹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 октября 2011 г. № 10096/11.

² Бобровская О. Н. О перспективах использования системы «Платон»: задачи, оптимизация, налогообложение // Транспортное право и безопасность. 2016. № 6. С. 60.

³ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 января 2018 г. № А66-4713/2017.

⁴ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 октября 2019 г. № Ф06-51663/19 по делу № А12-45193/2018.

⁵ Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 5 июля 2021 г. по делу № А73-2838/2021.

⁶ Решение Арбитражного суда Воронежской области от 8 июня 2021 г. по делу № А14-15192/2019.

⁷ Ковшикова Г. А. Преимущества и недостатки системы «Платон» // Инновационное развитие территорий: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Череповец, 21 марта 2017 г.) / отв. за вып. З. М. Магруппова. Череповец: Череповецкий гос. ун-т, 2017. С. 14.

⁸ ФГИС «Меркурий» было использовано в качестве доказательства поставки товара в решении Арбитражного суда Ростовской области от 26 октября 2022 г. по делу № А53-20906/2022.

⁹ Решение Арбитражного суда Самарской области от 20 октября 2022 г. по делу № А55-18071/2022.

«Меркурий» также оцениваются судами по-разному: одни считают¹, что данные сведения не могут быть приняты в силу ст. 68 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации², другие допускают такое доказательство по делу³.

Аналогичными вышеназванным системам являются ЕГАИС Лес и ЕГАИС Алкоголь. Они также позволяют подтвердить действительность операций с древесиной⁴ и алкоголем⁵ и регистрацию в данной системе.

В качестве налогового информационного ресурса, не выполняющего функцию выявления, могут выступать сайты, а именно их доменные имена. Их совпадение может иметь место при предоставлении налоговой и бухгалтерской отчетности (сведения по запросу может обеспечить АО «Региональный сетевой информационный центр») и указании в банковских досье контактного адреса электронной почты⁶. Однако имеют место и случаи, когда при совпадении IP-адресов суды признавали решения налогового органа недействительными, указывая на то, что данные обстоятельства могут объясняться техническими особенностями подключения к сети Интернет, а также обращая внимание на то, что данный факт объективно не повлиял на финансовые результаты деятельности в результате исполнения сделок⁷.

Все вышеперечисленные налоговые информационные ресурсы помимо классификации по функциям можно подразделить в зависимости от доступа на находящиеся у налогоплательщика (например, ФГИС «Меркурий»), налогового органа (в частности, АСК НДС-2), в открытом доступе (ЕГРЮЛ и др.).

В связи с ролью налоговых информационных ресурсов в выявлении и доказывании в налоговых спорах нарушений налогового законодательства представляется верным внести понятие налоговых информационных ресурсов в п. 7 ч. 2 ст. 88 НК РФ, закрепив право налогового органа на использование информационных ресурсов и запрос сведений из них у компетентных лиц при налоговой проверке для выявления признаков, указывающих на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, налоговые информационные ресурсы сегодня помогают выявлять нарушения налогового законодательства, а также дополняют арсенал источников доказывания, которые могут быть использованы при разрешении налоговых споров в досудебном и судебном порядке налогоплательщиками и налоговыми органами. Полагаем, что во избежание налоговых рисков в условиях цифровизации налогоплательщики должны учитывать роль налоговых информационных ресурсов в налоговых спорах и делать выбор в пользу отказа от схем ухода от налогообложения, переходить на более безопасную, правильную и легальную модель ведения деятельности. Налоговые органы, представляется, в свою очередь должны идти в ногу со временем и использовать в своей деятельности всю совокупность налоговых информационных ресурсов для успешного выявления и доказывания в вышестоящем налоговом органе и суде фактов нарушения налогового законодательства.

Список литературы

Бакаева О. Ю., Покачалова Е. В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2018. № 42. С. 616–643.

Батаев И. Т. Сервисная и контрольная функция налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов: дис. ... канд. экон. наук. Грозный, 2020. 220 с.

Бобровская О. Н. О перспективах использования системы «Платон»: задачи, оптимизация, налогообложение // Транспортное право и безопасность. 2016. № 6. С. 60–65.

¹ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 1 октября 2019 г. № Ф10-4178/19 по делу № А14-18371/2018.

² Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (в ред. от 29 декабря 2022 г. № 603-ФЗ).

³ Определение судебной коллегии по гражданским делам Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 15 февраля 2022 г. по делу № 8Г-29442/2021.

⁴ Решение Арбитражного суда Брянской области от 3 августа 2022 г. по делу № А09-2609/2022.

⁵ Решение Арбитражного суда Республики Крым от 6 июня 2022 г. по делу № А83-760/2021.

⁶ Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 11 марта 2022 г. по делу № А45-32471/2020.

⁷ Решение Арбитражного суда Московской области от 22 октября 2021 г. по делу № А45-32471/2020.

Егоричев А. В. НДС: некоторые аспекты системы прослеживаемости товаров // *Налоговая политика и практика*. 2019. № 5. С. 26–28.

Ковшикова Г. А. Преимущества и недостатки системы «Платон» // *Инновационное развитие территорий: материалы Всерос. науч.-практ. конф. (Череповец, 21 марта 2017 г.) / отв. за вып. 3. М. Магруппова. Череповец: Череповецкий гос. ун-т, 2017. С. 11–15.*

Никонова А. С., Черноусова К. С. Цифровизация и влияние цифровых технологий на эффективность налогового контроля // *Вопросы студенческой науки*. 2020. № 12. С. 350–354.

Пайзулаев И. Р. Налоговое консультирование как инструмент налогового администрирования // *Налоговая политика и практика*. 2012. № 1-1. С. 19–24.

Петухова Р. А., Григорьева Я. А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики // *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2019. № 46. С. 303–316.

Петухова Р. А., Сладкова Е. В. Совершенствование налогового администрирования с учетом мировой практики применения современных информационных технологий // *Инновационное развитие экономики*. 2017. № 2. С. 191–197.

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

Савгурова А. Б. Международный обмен информацией по вопросам налогообложения: Российская практика // *Актуальные проблемы налоговой политики: сб. статей XI Междунар. науч.-практ. конф. молодых налоговых специалистов (Минск – Москва – Владимир – Калуга – Екатеринбург – Владивосток, 1–3 апреля 2019 г.) / отв. ред. М. Р. Пинская, А. В. Тихонова. М.: Перо, 2019. С. 276–279.*

Садовская Т. Д. Цифровизация налогового администрирования: возможности и перспективы для взаимодействия граждан и государства // *Финансовое право в условиях цифровизации экономики: материалы междунар. науч.-практ. круглого стола (Минск, 13 ноября 2020 г.)*. Минск: Белорусский гос. ун-т, 2020. С. 126–131.

Севостьянов И. А., Кулюкин С. Л. Совершенствование механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2017. № 2. С. 81–83.

Севостьянов И. А. Проблемы налогового администрирования в условиях цифровой экономики // *Наука и общество*. 2019. № 3. С. 41–45.

References

Bakaeva O. Yu., Pokachalova E. V. (2018) Monitoring i audit kak instrument dostizheniya balansa chastnykh i publicnykh interesov v nalogovykh i tamozhennykh pravootnosheniakh [Monitoring and audit as a tool of achieving balance of private and public interests in tax and customs legal relations]. In *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki*, no. 42, pp. 616–643.

Bataev I. T. (2020) *Servisnaya i kontrol'naya funktsiya nalogovogo administrirovaniya v sisteme tsifrovogo vzaimodeistviya gosudarstva i ekonomicheskikh sub"ektov: dis. ... kand. ekon. nauk* [Service and control function of tax administration in the system of digital interaction between the state and economic entities: a candidate of economic sciences thesis]. Grozny, 220 p.

Bobrovskaya O. N. (2016) O perspektivakh ispol'zovaniya sistemy «Platon»: zadachi, optimizatsiya, nalogooblozhenie [On the prospects of the use of «Platon» electronic toll collection (ETC) system: challenges, optimization, taxation]. In *Transportnoe pravo i bezopasnost'*, no. 6, pp. 60–65.

Egorichev A. V. (2019) NDS: nekotorye aspekty sistemy proslzhivaemosti tovarov [VAT: some aspects of the goods traceability system]. In *Nalogovaya politika i praktika*, no. 5, pp. 26–28.

Kovshikova G. A. (2017) Preimushchestva i nedostatki sistemy «Platon» [Advantages and disadvantages of the Platon system]. In *Innovatsionnoe razvitie territorii: materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* (Cherepovets, 21 March 2017), ed. by Z. M. Magrupova. Cherepovets, Cherepovetskii gosudarstvennyi universitet, pp. 11–15.

Nikonova A. S., Chernousova K. S. (2020) Tsifrovizatsiya i vliyanie tsifrovyykh tekhnologii na effektivnost' nalogovogo kontrolya [Digitalization and the impact of digital technologies on the efficiency of tax control]. In *Voprosy studencheskoi nauki*, no. 12, pp. 350–354.

Paizulaev I. R. (2012) Nalogovoe konsul'tirovanie kak instrument nalogovogo administrirovaniya [Tax consulting as a tool of tax administration]. In *Nalogovaya politika i praktika*, no. 1-1, pp. 19–24.

Petukhova R. A., Grigor'eva Ya. A. (2019) Nalogovoe administrirovanie v usloviyakh tsifrovoi ekonomiki [Tax administration in the digital economy]. In *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika*, no. 46, pp. 303–316.

Petukhova R. A., Sladkova E. V. (2017) Sovershenstvovanie nalogovogo administrirovaniya s uchetom mirovoi praktiki primeneniya sovremennykh informatsionnykh tekhnologii [Improving tax administration taking into account the world practice of using modern information technologies]. In *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, no. 2, pp. 191–197.

Rybakova S. V., Kalinina I. A. (2015) Nalogovyi spor v aspekte garantii prav nalogoplatel'shchikov [Tax dispute in the aspect of guarantees of taxpayers' rights]. In *Leningradskii yuridicheskii zhurnal*, no. 1, pp. 141–150.

Sadovskaya T. D. (2020) Tsifrovizatsiya nalogovogo administrirovaniya: vozmozhnosti i perspektivy dlya vzaimodeistviya grazhdan i gosudarstva [Digitalization of tax administration: opportunities and prospects for interaction between citizens and the state]. In *Finansovoe pravo v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki: materialy mezhdunarodnogo nauchno-prakticheskogo kruglogo stola (Minsk, 13 November 2020)*. Minsk, Belorusskii gosudarstvennyi universitet, pp. 126–131.

Savgurova A. B. (2019) Mezhdunarodnyi obmen informatsiei po voprosam nalogooblozheniya: Rossiiskaya praktika [International exchange of information on taxation issues: Russian practice]. In *Aktual'nye problemy nalogovoi politiki: sbornik statei XI mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii molodykh nalogovedov (Minsk – Moscow – Vladimir – Kaluga – Ekaterinburg – Vladivostok, 1–3 April 2019)*, ed. by M. R. Pinskaya, A. V. Tikhonova. Moscow, Pero, pp. 276–279.

Sevost'yanov I. A. (2019) Problemy nalogovogo administrirovaniya v usloviyakh tsifrovoi ekonomiki [Problems of tax administration in the digital economy]. In *Nauka i obshchestvo*, no. 3, pp. 41–45.

Sevost'yanov I. A., Kulyukin S. L. (2017) Sovershenstvovanie mekhanizma privilecheniya k ugolovnoi otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya [Improvement of the mechanism of criminal prosecution for tax crimes]. In *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta*, no. 2, pp. 81–83.