

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Андианова Н.Г. Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы // Налоги и налогообложение. 2025. № 4. С. 46-56. DOI: 10.7256/2454-065X.2025.4.75240 EDN: UNCFFS URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=75240

Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы**Андианова Наталья Геннадьевна**

кандидат юридических наук

старший научный сотрудник сектора административного права и административного процесса;
Институт государства и права Российской академии наук

119019, Россия, г. Москва, ул. Знаменка, 10

✉ natalia.g.andrianova@gmail.com

[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2025.4.75240

EDN:

UNCFFS

Дата направления статьи в редакцию:

21-07-2025

Дата публикации:

05-09-2025

Аннотация: В статье автором анализируются проблемы, возникшие в связи с цифровизацией контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта. Анализируется экономико-правовая природа налога на добавленную стоимость, его роль в формировании доходной части федерального бюджета, отличия налога на добавленную стоимость от налога с продаж, применяемого в ряде иностранных юрисдикций, современные тенденции использования программного комплекса АСК НДС – 2 при осуществлении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость. Выявлены проблемы правового регулирования порядка использования программного комплекса АСК НДС – 2 при осуществлении налогового контроля. Проведено исследование актуальной судебной практики, связанной с

использованием данных, полученных при использовании программного комплекса АСК НДС - 2 при доказывали фактов совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений. При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический метод). В ходе проведенного исследования было установлено, что данные, полученные из программного комплекса АСК НДС - 2, используются налоговыми органами для выявления и пресечения совершения налоговых правонарушений, однако не могут являться единственным доказательством совершения налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах. Наряду с данными, полученными из программного комплекса налоговыми органами происходит сбор и анализ иных доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Как показало проведенное исследование, на нормативном уровне порядок использования программных комплексов при проведении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость налоговыми органами не регламентирован, что может привести к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Для решения сложившейся проблемы предложено на нормативном уровне закрепить основные принципы использования программных комплексов при осуществлении налогового контроля, обязанность налоговых органов по документальному подтверждению тех обстоятельств, которые были установлены в рамках использования таких комплексов, применяющих искусственный интеллект, в рамках налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова:

финансовый контроль, налоговый контроль, цифровые технологии, публичные интересы, частные интересы, НДС, налогоплательщики, налоговые органы, налог, контроль

Налог на добавленную стоимость по своей экономико-правовой природе является косвенным налогом на потребление товаров, работ, услуг. Данному налогу свойственна стадийность взимания: в процессе производства и коммерческой реализации товаров налог на добавленную стоимость взимается на каждой стадии производства товаров и их реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости, добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемой на потребителей в цене реализуемых товаров, работ и услуг.

При проведении настоящего исследования были использованы общенаучные методы (диалектический метод научного познания, системный метод, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, наблюдения, объяснения, толкования и классификации, описания понятий и терминов) и специальные юридические методы (в частности, формально-юридический метод). Так, благодаря использованию методов описания понятий и терминов, объяснения была сформулирована проблематика настоящего исследования, метод анализа позволил подобрать и исследовать релевантную судебную практику по теме исследования. Методы индукции и дедукции позволили путем исследования «от общего к частному» и «от частного к общему» прийти к выводам настоящего исследования после проведенного анализа доктринальных источников и судебной практики.

Вопросы осуществления налогового контроля и процесса его цифровизации были

исследованы в трудах С.В. Запольского, Ю.А. Крохиной, М.Н. Кобзарь-Фроловой, Е.Л. Васяниной, при этом перспективным до настоящего времени остается подробное исследование вопросов использования искусственного интеллекта при осуществлении налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость, чему и посвящено настоящее исследование.

В структуре доходной части федерального бюджета налог на добавленную стоимость имеет важное значение. По данным об исполнении федерального бюджета по доходам за 2024 год налог на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ составляет 27,4% в общем объеме доходов федерального бюджета, налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации - 10,4%, налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации в рамках ЕВРАЗЭС - 1,6% [\[1\]](#).

Существующий в некоторых иностранных юрисдикциях налог с продаж в отличие от налога на добавленную стоимость исчисляется и уплачивается только один раз, когда конечный потребитель совершает покупку. Рассматривая достоинства и недостатки налога на добавленную стоимость, следует отметить, что в процессе производства и коммерческой реализации товаров происходит переложение данного налога: расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога на добавленную стоимость завершается тогда, когда имеет место реализация товаров их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя. В связи с фактическим переложением налогового бремени законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов. Использование права на вычет налога покупателем предопределяется предъявлением налога по мере движения товаров от одного хозяйствующего субъекта к другому и принятием, в связи с этим, каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога. Как отмечено Конституционным судом Российской Федерации, отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров, работ, услуг не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме [Определение Конституционного Суда РФ от 04.11.2004 № 324-О «По ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей (работодателей) об официальном разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ, 29.11.2004, № 48, ст. 4839]. Именно поэтому применение налогоплательщиками-покупателями вычетов по налогу на добавленную стоимость влечет уменьшение размера их налоговой обязанности и является формой налоговой выгоды [Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017// Документ опубликован не был]. В связи с этим важным является контроль правомерности заявляемых налогоплательщиками вычетов по налогу на добавленную стоимость. Например, в течение 2016-2018 гг. сумма налоговых вычетов, предоставленных плательщикам налога на добавленную стоимость, увеличивалась. Налоговые вычеты более чем на 90% уменьшали сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по объектам обложения [\[2\]](#).

Как отмечается исследователями, осуществление налоговых обязательственных правоотношений, направленных на формирование доходной базы бюджета, до сих пор осложнено многочисленными процедурами [3], при этом недопустим формальный подход к оценке налоговой обязанности [4]. Появление новых инновационных технологий дало новый импульс для совершенствования системы налогового администрирования [5], а сама цифровизация - путь к повышению качества налогового администрирования [6], при этом применение информационных систем нередко приводит к появлению новых проблем в сфере государственного контроля [7]. По мнению Д. Егорова, «государство должно быть гибким и оперативно реагировать на любые вызовы [8]. В соответствии с приказом ФНС России от 10.02.2017 № ММВ-7-15/176@ [Приказ ФНС России от 10.02.2017 № ММВ-7-15/176@ «О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур»// Документ опубликован не был] налоговыми органами стал применяться программный комплекс АСК НДС - 2, реализующий автоматизацию перекрестных проверок по функциям камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур. Сведения из АСК НДС-2 представляют собой совокупность показателей отдельных разделов налоговых деклараций по НДС, показанных во взаимосвязи с аналогичными показателями налоговых деклараций контрагентов налогоплательщика. Сопоставление сведений программным комплексом позволяет выявлять расхождения и «разрывы» в цепочке взаимоотношений налогоплательщиков с контрагентами и пресекать неправомерные вычеты по налогу на добавленную стоимость. Ранее для этого требовалось проведение выездной налоговой проверки, в настоящее время - уже на стадии камеральной налоговой проверки возможно выявить и пресечь совершение подобных действий. Использование АСК НДС-2 при проведении камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость позволяет в автоматизированном режиме выявлять налоговые разрывы, в отношении которых проводится комплекс контрольных мероприятий [Письмо ФНС России от 30.12.2015 № ЕД-4-15/23207@// Бухгалтерское приложение (приложение к «Экономика и жизнь»), 2016, № 6]. Основой для функционирования программного комплекса АСК НДС - 2 является технология «больших данных» (Big Data), позволяющая обрабатывать данные в большом объеме и технологии искусственного интеллекта, анализирующие и сопоставляющие массив данных о налогоплательщике. Как отмечают некоторые исследователи, после запуска с 2015 года автоматизированной системы контроля за уплатой налога на добавленную стоимость (АСК НДС-2) появилась возможность «охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры, и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов» [9]. Как отмечают исследователи, в системе АСК НДС-2 используются 84 критерия риска, в том числе такие, как налоговая нагрузка, рентабельность, уплата налогов плательщиком за три года, задолженность, сведения об учредителях, директоре. Система распределяет всех плательщиков НДС по трем группам налогового риска: высокий, средний, низкий, которые соответственно отражаются цветами: красный, желтый и зеленый [10]. Эффективность осуществления налогового контроля в отношении налога на добавленную стоимость значительно возросла после интеграции вышеназванного программного комплекса [11]. При этом отмечается, что технические ошибки и сбои в работе программных комплексов, используемых при осуществлении налогового контроля, сдерживают развитие цифровизации и влекут

дополнительные расходы государства [\[12\]](#). Д.М. Челноков отмечает, что «искусственный интеллект программного комплекса ФКУ «Налог-Сервис» берет на себя значительную часть рутины проверочной работы налоговых органов, во-первых, анализируя информацию о налогоплательщиках (данных о финансовом состоянии и наличии материальных и трудовых ресурсов участников цепочек товарного движения с целью установления реальности деятельности того или иного лица, а также его потенциальной платежеспособности), во-вторых, организуя работу сотрудников налоговых органов, контролируя проведение ими мероприятий налогового контроля, таких как истребование документов у всех участников цепочки, направление поручений для проведения допросов, своевременную подготовку и направление налогоплательщику итоговых документов налогового контроля (актов проверок и решений по ним) и т.д.» [\[13\]](#). Представляется возможным не в полной мере согласиться с высказанной Д.М. Челноковым позицией, в связи с тем, что хоть искусственный интеллект действительно приобретает все возрастающее значение в процессе налогового контроля, тем не менее, в настоящее время он не заменяет, да и пока не может заменить квалифицированного специалиста налогового органа, который самостоятельно анализирует полученную из подобного рода программных комплексов информацию. Приведенные на сайте ФНС России статистические данные указывают, что, например, при отработке расхождений, установленных с помощью программного комплекса АСК НДС-2, налогоплательщиками Республики Марий Эл в добровольном порядке уплачено порядка 10 млн рублей налога на добавленную стоимость в бюджет [\[14\]](#).

В соответствии с письмом ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ [Письмо ФНС России от 03.12.2018 № ЕД-4-15/23367@ «О направлении информационного письма// «Официальные документы», № 1 - 2, 25.12.2018 - 21.01.2019 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»)] при проведении программным комплексом проверки в отношении каждой операции может быть указан один из девяти кодов возможных ошибок.

Код ошибки «1» указывается, если программным комплексом был зафиксирован «разрыв»:

- 1) если запись об операции отсутствует в налоговой декларации контрагента;
- 2) контрагент не представил налоговую декларацию по НДС за аналогичный отчетный период;
- 3) контрагент представил налоговую декларацию с нулевыми показателями;
- 4) допущенные ошибки не позволяют идентифицировать запись о счет-фактуре и сопоставить ее с контрагентом.

Код ошибки «2» указывается, если в налоговой декларации налогоплательщика данные об операции не соответствуют в книге покупок (приложении 1 к разделу 8 «Сведения из дополнительных листов книги покупок») и в книге продаж (приложении 1 к разделу 9 «Сведения из дополнительных листов книги продаж»).

Код ошибки «3» указывается, если в налоговой декларации налогоплательщика данные об операциях, указанные в разделе 10 «Сведения из журнала учета выставленных счетов-фактур» и разделе 11 «Сведения из журнала учета полученных счетов-фактур» не соответствуют между собой.

Код ошибки «4» указывается, если выявлены расхождения в разделах 8 или 9 налоговой

декларации налогоплательщика, что свидетельствует о возможной ошибке при заполнении отдельных граф. При этом номер графы с возможно допущенной ошибкой указывается в скобках после кода ошибки.

Код ошибки «5» указывается, если обнаружены ошибки в датах счетов-фактур в разделах 8 - 12 налоговой декларации:

- 1) не указана дата счета-фактуры;
- 2) указанная дата счета-фактуры превышает отчетный период, за который представлена налоговая декларация по НДС.

Код ошибки «6» указывается, если налогоплательщиком заявлен вычет по НДС в налоговых периодах за пределами трех лет или допущена ошибка в дате счета-фактуры, по которому заявлен вычет по НДС.

Код ошибки «7» указывается, если налогоплательщиком в налоговой декларации заявлен вычет по НДС на основании счет-фактуры, составленной до даты его государственной регистрации.

Код ошибки «8» указывается, если в разделах 8 - 12 налоговой декларации некорректно указан код вида операции, предусмотренных приказом ФНС России от 14 марта 2016 года N MMB-7-3/136@ [Приказ ФНС России от 14.03.2016 № MMB-7-3/136@ «Об утверждении перечня кодов видов операций, указываемых в книге покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, книге продаж, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость, дополнительном листе к ней, а также кодов видов операций по налогу на добавленную стоимость, необходимых для ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур»// официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 25.04.2016].

Код ошибки «9» указывается, если допущены ошибки при аннулировании записей в книге продаж (приложении 1 к разделу 9 «Сведения из дополнительных листов книги продаж»):

- 1) сумма НДС, указанная с отрицательным значением, превышает сумму НДС, указанную в записи по счету-фактуре, подлежащей аннулированию;
- 2) отсутствует запись по счету-фактуре, подлежащая аннулированию.

Наиболее распространенный код ошибки - код «1», который означает «налоговый разрыв» по НДС. В Налоговом кодексе Российской Федерации отсутствует определение понятия «налогового разрыва» применительно к налогу на добавленную стоимость, однако в пункте 3 статьи 88 НК РФ [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ// Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824] указывается, что если в ходе камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Сведения из налоговых деклараций относятся к налоговой тайне, поэтому в случае обращения налогоплательщика в налоговый орган с вопросом о представлении сведений из

программного комплекса АСК НДС-2, но сути налогоплательщик обращается с просьбой о представлении сведений, в том числе из налоговых деклараций его контрагентов. В указанном случае правомерен будет отказ налогового органа в представлении этих сведений, если отсутствует согласие контрагента налогоплательщика. При этом возникает вопрос: свидетельствует ли сам факт выявления «налогового разрыва» программным комплексом АСК НДС - 2 о совершении налогового правонарушения и допустимо ли использовать полученные с использованием технологии искусственного интеллекта данные в качестве неоспоримого доказательства? Для того, чтобы ответить на этот вопрос следует обратиться к судебной практике.

В Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2017 № 10АП-7846/2017 по делу № А41-74347/16 [Постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2017 № 10АП-7846/2017 по делу № А41-74347/16// Документ опубликован не был] указано, что автоматизированная система контроля за сбором НДС АСК НДС - 2 была запущена с целью автоматизации камеральной проверки налоговых деклараций и выявления несоответствия сведений, заявленных покупателями в книгах покупок, сведений, заявленных продавцами в книгах продаж. Основное назначение системы АСК НДС - 2 - проверка зеркальности отражения сведений об отраженных счетах-фактурах в декларациях покупателя и поставщика. Автоматическая сверка книг покупок (продаж) в режиме онлайн призвана выявить расхождения в разрезе каждой счет-фактуры путем проведения виртуальной встречной проверки налогоплательщика и его контрагентов. При этом судом было отмечено, что информационный ресурс АСК НДС - 2 является внутренним (непубличным) информационным ресурсом налоговых органов, созданным для автоматизации и систематизации процессов сбора, накопления, хранения и обработки определенных сведений об организациях, полученных налоговым органом законным путем в ходе выполнения своих функций. Само по себе наличие расхождений между данными декларации налогоплательщика и данными налоговой декларации его контрагента не является признаком налогового правонарушения, совершение которого должно подтверждаться другими надлежащими письменными доказательствами, а приведенные налоговым органом обстоятельства, основанные на использовании данных внутренней базы, содержат лишь справочную информацию.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2022 № Ф05-9037/2022 по делу № А41-14498/2021 [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.07.2022 № Ф05-9037/2022 по делу № А41-14498/2021// Документ опубликован не был] судом отмечено, что сведения, выявленные при помощи программного комплекса АСК НДС-2, сами по себе не могут являться доказательством неправомерного предъявления НДС к вычету, а лишь содержат источники получения доказательств, сбор, анализ и оценка которых в совокупности с иными обстоятельствами представляет из себя самостоятельную интеллектуальную деятельность. Так, в ходе рассмотрения указанного дела установлено, что часть первичных поставщиков крупного и мелкого рогатого скота применяют системы налогообложения, не связанные с уплатой НДС. Эти обстоятельства обусловлены объективными факторами ведения личного подсобного хозяйства, содержания фермерского хозяйства, мелкого животноводства, лежат вне непосредственного контроля проверяемого Общества. Особенности закупки товара у подобного рода производителей, расположенных в сельской местности, за наличные денежные средства также в связи с этим поддаются логическому обоснованию. По мнению суда, указанные обстоятельства не свидетельствуют о нелегальном (с налоговой точки зрения) введении товара в гражданский оборот, но они сформировали «разрывы» в программном комплексе АСК НДС-2, которые, по мнению суда, сами по себе, в

отсутствие соответствующей доказательственной базы, не могут являться основанием для отказа в применении вычетов по НДС.

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 № 09АП-10257/2023 по делу № А40-181339/2022 [Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 № 09АП-10257/2023 по делу № А40-181339/2022// Документ опубликован не был] судом отмечено, что ссылки на внутренние базы данных - АСК НДС-2 не являются допустимыми доказательствами, налоговым органом не установлены и не доказаны обстоятельства, свидетельствующие:

- 1) об умышленных действиях общества, направленных на искажение фактов хозяйственной жизни в части отражения в учете нереальных операций (создании фиктивного документооборота);
- 2) о совершении сделок общества с организациями-контрагентами с целью неполной уплаты налога, в отсутствие экономической обоснованности и разумной деловой цели;
- 3) о согласованности действий общества и организаций-контрагентов в целях занижения налогов;
- 4) о том, что общество контролировало деятельность организаций-контрагентов, использовало их с целью уклонения от уплаты налогов путем создания фиктивного документооборота по нереальным (фактически не выполненным) работам.

Судом отмечается, что о недоказанности нарушения законодательства о налогах и сборах свидетельствуют ряд обстоятельств. В оспариваемом решении налоговым органом указывается на наличие нарушений в виде «разрыв» в программном комплексе АСК НДС - 2. Между тем, данные отраженные в программном комплексе АСК НДС-2 не является достаточным и самостоятельным доказательством совершения налогового правонарушения, а лишь является инструментом налогового контроля в целях реагирования на выявленные несоответствия в цепочке поставок. Так расхождения вида «разрыв» могут возникнуть по техническим причинам, например неверное указание ИНН, даты или номера счета-фактуры и пр. В такой ситуации налоговый орган должен на основании запроса данных выяснить причину расхождений. Между тем, в рамках проведенной выездной проверки, налоговым органом причины возникновения расхождений типа «разрыв» по цепочке контрагентов третьего звена не установлены, а просто констатирован факт наличия такого разрыва. При этом, контрагент 2-го звена является действующим юридическим лицом, осуществляющим реальную деятельность, не имеющий задолженности по налогам и представляющий отчетность, что ставит под сомнения данные, отраженные в программе АСК НДС-2, указанные в оспариваемом решении. Кроме того, налоговым органом не доказано, что спорными контрагентами было допущено нарушение законодательства о налогах и сборах. Выводы основаны только на данных программы АСК НДС-2, в которой имеются расхождения типа «разрыв», но причина таких расхождений не установлена, не представлено доказательств, что контрагенты третьего и последующих звеньев были привлечены к ответственности за нарушение налогового законодательства, следовательно, общество имеет полное право полагать, что представленная такими контрагентами отчетность является достоверной, поскольку иного налоговым органом не доказано. Суд акцентировал внимание на том, что анализа движения денежных средств по счетам контрагентов второго и третьего звена в программе АСК НДС-2 недостаточно, для того чтобы привлекать к ответственности материнскую компанию (по вычетам и затратам, принятым контрагентами 3-го звена), нужно доказать ее сопричастность к обнаруженным нарушениям дочерней

компании.

В постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2022 № Ф04-5223/2022 по делу № А45-9624/2021 [Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 29.09.2022 № Ф04-5223/2022 по делу № А45-9624/2021// Документ опубликован не был] судом отмечено, что информационная база АСК НДС-2 представляет собой единую информационную систему Федеральной налоговой службы, обеспечивающую автоматизацию деятельности налоговых органов по всем выполняемым функциям, определенным Положением о Федеральной налоговой службе. Однако в данном судебном споре, в отличие от рассмотренных выше, выводы налогового органа о неправомерности заявленных обществом вычетов по НДС были основаны не только на данных, содержащихся в указанном информационном ресурсе, а также на совокупности и взаимосвязи иных доказательств (первоначальной документации, данных налоговых деклараций, книг покупок и продаж, расчетных счетов, показаниях свидетелей), именно поэтому такие доказательства налогового органа, полученные с помощью использования информационной системы являются надлежащими. Кроме непосредственно данных из информационной системы налоговым органом была установлена совокупность фактов, свидетельствующая об умышленных действиях по отражению в налоговой отчетности операций, которые не исполнялись и не могли быть исполнены контрагентами налогоплательщика, с целью минимизации налоговых обязательств по НДС путем завышения вычетов по спорным сделкам (согласованность действий участников спорных сделок; несоразмерность объема закупаемых товарно-материальных ценностей фактическим потребностям в отсутствие возможности их поставки; отсутствие перечислений обществом денежных средств контрагентам в качестве оплаты за поставку товаров; создание фиктивного документооборота, формально соответствующего требованиям законодательства; сложность, запутанность повторяющихся действий налогоплательщика, свойственных налоговым «схемам», а не обычной деятельности; закономерность в действиях подконтрольных контрагентов, направленных на затруднение проведения мероприятий налогового контроля).

Таким образом, анализ судебной практики позволяет сделать однозначный вывод том, что данные, полученные из программного комплекса АСК НДС – 2, используются для выявления и пресечения совершения налоговых правонарушений, однако не могут являться единственным доказательством совершения налогоплательщиком нарушения законодательства о налогах и сборах. Наряду с данными, полученными из программного комплекса налоговыми органами происходит сбор и анализ иных доказательств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения. Как показало проведенное исследование, на нормативном уровне порядок использования программных комплексов при проведении контроля за уплатой налога на добавленную стоимость налоговыми органами не регламентирован, что может привести к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Для решения сложившейся проблемы считаем необходимым на нормативном уровне закрепить основные принципы использования программных комплексов при осуществлении налогового контроля (прозрачность, обоснованность), обязанность налоговых органов по документальному подтверждению тех обстоятельств, которые были установлены в рамках использования таких комплексов, применяющих искусственный интеллект, в рамках налогового контроля за уплатой налога на добавленную стоимость.

Библиография

1. Исполнение бюджета по доходам. URL:

<https://budget.gov.ru/Бюджет/Доходы/Исполнение-бюджета-по-видам-доходов>

2. Сайдулаев Д. Д. Анализ объемов налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 11-3. С. 50. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10967. EDN: BUPKHQ.
3. Васянина Е. Л. Проблемы формирования и исполнения налоговых обязательств в эпоху цифровизации // Налоги. 2021. N 6. С. 8-11.
4. Даниленко Н. С., Провоторов В. П., Плешанова О. П. Проблема формального подхода к оценке налоговой обязанности в условиях цифровизации // Закон. 2021. N 4. С. 26-32. DOI: 10.37239/0869-4400-2021-16-4-26-32. EDN: GBZPYY.
5. Баракина Е. Ю. Цифровизация налогового администрирования в Российской Федерации // Юрист. 2022. N 4. С. 51-55.
6. Кобзарь-Фролова М. Н. Цифровизация – путь к повышению качества налогового администрирования // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. 2021. № 8. С. 72-77. DOI: 10.37882/2223-2974.2021.08.15. EDN: MUZDIY.
7. Запольский С. В., Васянина Е. Л. Правовые вопросы цифровизации финансового контроля в России // Российский юридический журнал. 2022. N 4. С. 99-109. DOI: 10.34076/20713797_2022_4_99. EDN: ARVKOE.
8. Егоров Д. Государственные сервисы должны двигаться в сторону клиентацентричности. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10993629/
9. Давлетшин Т. Г. Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2023. № 2. С. 12-28. EDN: VDMKCS.
10. Тимошенко В. А. Совершенствование контроля за исчислением и уплатой НДС на базе "АСК НДС-2" // Право и экономика. 2017. N 11. С. 61-65. EDN: YTGNHE.
11. Жутаев А. С. Налоговый контроль за операциями по налогу на добавленную стоимость в эпоху цифровизации // Налоги. 2024. N 1. С. 14-16.
12. Крохина Ю. А. Ошибки цифровых технологий в налоговом контроле: юридические последствия для бюджетной системы // Финансовое право. 2022. N 9. С. 26-29. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-9-26-29. EDN: XBACVD.
13. Челноков Д. М. Провалы неопределенности в правовом регулировании налогового контроля в условиях применения искусственного интеллекта // Налоги. 2024. N 2. С. 28-32.
14. Дополнительные поступления в бюджет – результат использования налоговыми органами "АСК НДС-2". URL: https://www.nalog.gov.ru/rn12/news/activities_fts/7502214

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

На рецензирование представлена статья на тему «Цифровизация контроля за уплатой налога на добавленную стоимость с использованием искусственного интеллекта: проблемы и перспективы» для опубликования в журнале «Налоги и налогообложение». Статья посвящена анализу цифровых инструментов налогового контроля за НДС, в частности автоматизированной системы АСК НДС-2 на основе технологий искусственного интеллекта и больших данных. Основной фокус - на правовых проблемах использования ИИ в налоговом администрировании, доказательной силе данных системы и перспективах нормативного регулирования. Автор применяет комплекс методов: общенаучные (диалектический, системный анализ, синтез, индукция, дедукция); специально-юридические (формально-юридический анализ норм НК РФ, судебной

практики); эмпирические (анализ статистики ФНС, кейсов судебных решений 2022-2023 гг.). Использованные методы взаимно дополняют друг друга: индукция и дедукция позволили выявить противоречия в применении ИИ, а формально-юридический метод - оценить соответствие практики законодательству. Избранная тема для исследования является актуальной в силу значительной доли НДС в бюджете РФ (27,4% доходов в 2024 г.); наличия риска незаконных вычетов (сокращающих поступления на 90%); происходящей в России цифровой трансформации ФНС (внедрение АСК НДС-2 с 2015 г.); наличия правовых пробелов в использовании ИИ (отсутствие регламентации ст. 88 НК РФ). Актуальность подтверждается данными ФНС и ссылками на исследования Ю.А. Крохиной, Е.Л. Васяниной (2022-2024). Научная новизна исследования проявлена в проведенной автором статьи систематизации судебной практики по оспариванию выводов АСК НДС-2 (дела № А41-14498/2021, А45-9624/2021 и др.); анализе 9 кодов ошибок системы (Письмо ФНС № ЕД-4-15/23367@ от 2018 г.); обосновании необходимости законодательного регулирования принципов применения ИИ (прозрачность, обоснованность); критике позиции Д.М. Челнокова (2024) о замене ИИ специалистов ФНС.

Стиль, структура, содержание соответствуют предъявляемым требованиям к данного вида научным работам. Статья написана научным языком с соблюдением терминологии. Структура логична: от экономической природы НДС, цифровых инструментов контроля, проблем доказательной силы ИИ к предложениям по регулированию. Содержание глубоко аргументировано судебными кейсами и статистикой. Название статьи полностью отражает ее содержание. В ней освещены проблемы (противоречивая судебная практика, технические сбои) и перспективы (нормативное закрепление принципов ИИ) раскрыты на примере НДС. Уместно выделен фокус на искусственном интеллекте, а не цифровизации в целом. Библиография насчитывает 14 источников. Список релевантен теме исследования и соответствует требованиям ВАК. Подавляющее большинство (80% источников) 2021-2024 гг., источники верифицируемы; по тексту использованы актуальные судебные акты. Апелляция к оппонентам в работе присутствует. Автор полемизирует с Д.М. Челноковым (2024), отрицая тезис о полной замене ИИ специалистов ФНС (подтверждается статистикой добровольных уплат по АСК НДС-2); с позицией ФНС, доказывая недостаточность данных системы как единственного доказательства нарушений (через анализ судебных решений). Выводы, сделанные автором, о данных ИИ как инструменте контроля, но не доказательстве нарушений; необходимости законодательного закрепления принципов применения ИИ в НК РФ, - представляют интерес для ученых в части выявленных пробелов в регулировании ИИ; практиков в части проведенной аналитики судебных рисков по оспариванию выводов АСК НДС-2; законодательных органов в части предложенных автором механизмов защиты прав налогоплательщиков.

Таким образом, статья соответствует критериям научности, новизны и актуальности. Рекомендуется к публикации в избранном журнале.