

Юридическое значение служебной информации налоговых органов



Константин Сасов, адвокат, кандидат юридических наук, ведущий
юрист

Юридическое значение служебной информации налоговых органов

1. Треды налогового администрирования;
2. Нормы ст. 54.1 НК РФ как ориентиры для налоговой проверки;
3. Как работает «налоговая ловушка»: метод «Ёлки - палки» («дерево связей» АСК НДС_2);
4. Что такое АИС "НДС-3" («квазивыписки банков»);
5. Кто назвал контрагента однодневкой?
6. Правовой статус служебной информации. Принципы допустимости, относимости и достоверности доказательств налогового правонарушения.

1. Тренды налогового администрирования (2025 г.)

- **Налоговые доначисления** компаниям и гражданам **выросли почти в 1,5 раза и достигли 443 млрд руб.** - это **самый высокий показатель с 2022 г.**
- **Доля** выездных налоговых проверок, завершившихся налоговыми доначислениями («ненулевых») достигла **рекордных 97,5%;**
- **средний «чек» одной ВМП – 120,68 млн руб.** (Москва) и **248,79 млн руб.** (Санкт-Петербург);
- По данным ФНС РФ количество налоговых споров, разрешенных арбитражными судами в пользу налогоплательщика – **2%;**
- **добровольно уточненные** налоговые обязательства налогоплательщиков превысили на **27%** налоговые недоимки, доначисленные в ходе ВМП;
- **Замечены случаи двойного погашения «налогового разрыва НДС» разными налогоплательщиками – участниками одной «цепочки в дереве связей».**

Налоговые планы Правительства РФ на 2026 год

- 10 "На самом деле в правительстве Российской Федерации подготовлен **план по снижению теневого сектора как раз по уходу из-под налогообложения отдельных категорий отдельных отраслей**, где мы видим, пока еще не в полном объеме уплачиваются налоги. Здесь и **рынки оптовые, розничные, здесь где-то и расчеты в наличной форме во многом осуществляются и вне контроля налоговых органов, и так далее.** Такой план в этом году будет принят и **в следующем году начнем реализовывать меры по снижению возможности уклонения от уплаты налогов**" *министр финансов Антон Силуанов.*
- 10 «Порочна практика перевода сотрудников, связанных трудовыми отношениями с компаниями, в статус самозанятых для ухода от **налогов**» *Председатель Совета Федерации Валентина Матвиенко.*

2. Чтобы доказать нарушение налогоплательщиком подп.2 п.2.ст. 54.1 НК РФ налоговый орган устанавливает:

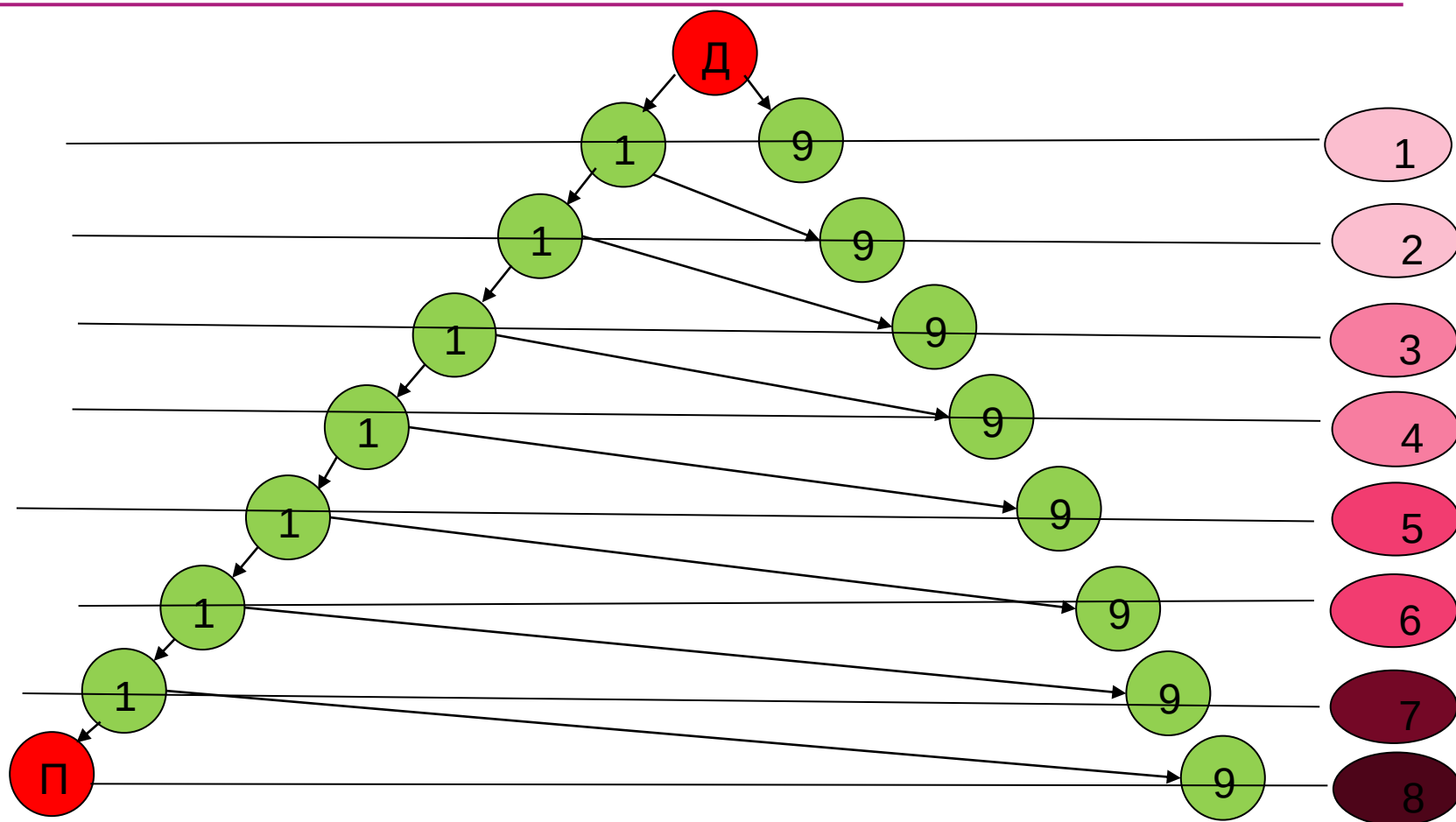
1. **Невозможность исполнения договора лицом, указанным в договоре и его субконтрагентами** (отсутствие персонала, основных средств, автотранспорта, отсутствие закупа спорного товара в проверяемом периоде);
2. **Неуплату контрагентом налогов / «разрыв НДС»** , несформированность в бюджете источника для налогового вычета НДС;
3. **Наличие у контрагента признаков фирмы - «однодневки» / «технической компании» и нарушение им других отраслей права.**
4. **«Номинальность» руководителя контрагента** (сомнительные, неполные или отказные показания свидетеля);

Служебная информация как источник сведений о возможных налоговых правонарушениях налогоплательщика

1. **АСК НДС-2** (деревья связей, места налоговых разрывов на основании книг покупок, приложенным в электронном виде к налоговым декларациям по НДС);
2. **АИС "НДС-3 "** (движение денежных средств на счетах в банке, наличие в собственности земли, недвижимости, АТС по данным бухгалтерского баланса налогоплательщиков, IP-адреса по данным банков);
3. **ФИР, инфоресурс "Риски"** и другие служебные ресурсы ФНС (наличие персонала согласно справок 2-НДФЛ, протоколы допросов свидетелей – «отказников», признаки «технических компаний»);
4. **ЕГРЮЛ** (признаки фирмы-однодневки (массовый адрес госрегистрации, массовый учредитель и руководитель)).

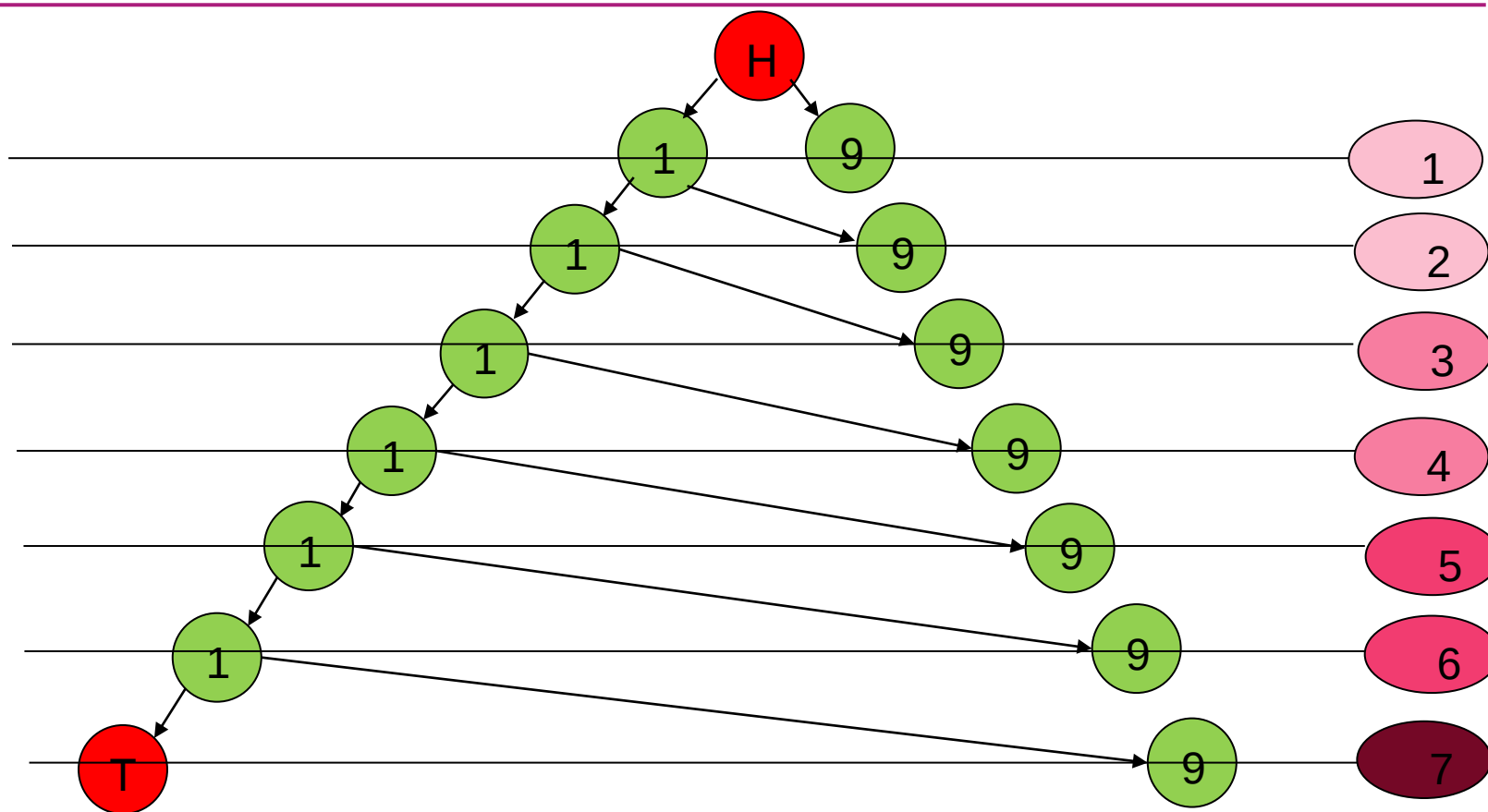


3. Как работает «налоговая ловушка» АСК НДС-2: «Ёлки» или принцип 8 рукопожатий (100 млн чел.)



По предварительным данным Росстата, численность населения России на 1 января 2025 года составила **146 028 325 человек**.

«Палки» или принцип 7 сделок (10 млн плательщиков НДС)



По данным ФНС доля "фирм-однодневок" в России в 2025 г. составляет **2%** от всех юридических лиц и ИП – плательщиков НДС.

4. Выгрузка из АИС «НДС-3 Пром» в формате Excel: «Банковская выписка»?

Дата	Контрагент	ИНН	Дебет	Кредит	Договор
1.01.26	ООО «Лютик»	...		100	Поставки товара
2.01.26	ООО «Ромашка»	...	200		Купли- продажи гвоздей
10.01.26	Иванов И.И.	...		90	Не указан
5.01.26	Банк	...		10	Покупка валюты

4. Положение об АИС ФНС «Налог-3», утв. Приказом ФНС РФ от 14.03.2016 г. №ММВ-7-12/134 @

4. АИС "Налог-3" направлена на решение следующих задач:
- а) обеспечение "открытости" налоговых органов для налогоплательщика, путем упрощения процедур его взаимодействия с ФНС России и перевода их в электронный вид;
 - б) создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации;
 - в) обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику ("досье" налогоплательщика), в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов;

5. Пользователями информационных ресурсов АИС "Налог-3" являются:
- а) центральный аппарат ФНС России, территориальные налоговые органы - управления ФНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции ФНС России, инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня (далее - налоговые органы);
 - б) организации, подведомственные ФНС России.

Письмо ФНС России от 28 марта 2018 г. N ЕД-4-2/5863@ «О промышленной эксплуатации ПП «Анализ банковских документов»

- реализует автоматизацию технологического процесса "Анализ представленной банками (операторами по переводу денежных средств) информации по запросам налоговых органов;
- Применяется должностными лицами налоговых органов.

В Приложении № 1 к письму указано, что ПП "Анализ банковских документов" реализует несколько основных функций, в том числе и **возможность сортировки, группировки, фильтрации, поиска информации по справкам, выпискам и т.д.** (п. «д»).

Приложение к письму №2 «Краткий справочник пользователя» описывает основные действия сотрудника налогового органа с подсистемой «Анализ банковских документов», в число которых входит не только просмотр банковских операций, но и **фильтрация и форматирование информации через «выбор типа интересующей информации», «фильтр видов платежа», «задание границ отбора информации», «сформировать информацию», «фильтр на значение», «сортировать по значению» и «дополнительные возможности».**

Банковская выписка – допустимое доказательство

В соответствии с **п. 3 ст. 86 НК РФ** форма **банковских выписок**, предоставляемых по запросам налоговых органов, утверждена приказом ФНС России от 31.12.2019 № ММВ-7-2/679@ (приложения № 3):

- дата и номер банковской выписки;
- наименование и код налогового органа по чьему запросу предоставляется выписка;
- сокращенное наименование банка, представляющего выписку, его ИНН, КПП, БИК;
- дата и номер запроса налогового органа, в соответствии с которым представляется выписка;
- наименование организации, в отношении которой представляется выписка, ее ИНН, КПП;
- номер счета организации, по операциям на котором представляется выписка;
- **итоговое сальдо за период (дебет и кредит).**

Как следует из п. 3.1 ст. 100 НК РФ, **выписка из документа**, содержащего сведения, составляющие банковскую, налоговую и иную охраняемую законом тайну третьих лиц, должна **заверяться налоговым органом**, который эту выписку осуществил.

Когда выписка из банковской выписки – не доказательство налоговозначимого обстоятельства?

В том случае, если в качестве доказательств по делу о налоговом правонарушении используются сведения об отдельных операциях на счете, документ прилагается к акту налоговой проверки в виде выписки.

Однако в том случае, если имеющий отношение к делу о налоговом правонарушении факт может быть подтвержден только полной выпиской по операциям на счете (например, факт осуществления транзитных платежей только либо преимущественно между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций), документ должен быть приложен к акту налоговой проверки в полном объеме.

Письмо ФНС России от 22 мая 2012 г. N AC-4-2/8356@ «О формировании приложений к акту налоговой проверки» от 22 мая 2012 г. № AC-4-2/8356@.

Законность такого разъяснения подтверждена судебной практикой (см., например, *Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16 апреля 2025 г. №Ф09-1302/25 по делу №А76-15416/2024*).

Способ борьбы с фальсификацией доказательств

Согласно п.3 постановления Пленума ВАС РФ от 17.02.2011 г. №12 под **иным документом** в смысле пункта 9 части 1 статьи 126 АПК РФ может являться в том числе:

- 1) распечатанная на бумажном носителе и заверенная подписью истца или его представителя **копия страницы официального сайта регистрирующего органа в сети Интернет;**
- 2) распечатанные на бумажном носителе сведения, предоставляемые в электронном виде посредством доступа к федеральной базе данных при условии, что факт получения этих сведений **удостоверяется подписью лица, имеющего доступ к указанной информации в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.**

В отношении упомянутых документов лицами, участвующими в деле, может быть подано **заявление о фальсификации доказательства** (статья 161 АПК РФ), что влечет для лица, заверившего данный документ, последствия, предусмотренные действующим законодательством.

5. Признаки «технических» компаний и «фирм-однодневок» из баз данных ФНС РФ

1.	Генеральный директор / учредитель в одном лице в нескольких организациях (выписка из ЕГРЮЛ)
2.	Молодой возраст руководителя (до 23 года), его регистрация в другом субъекте РФ
3.	Наличие «отказного» допроса руководителя / учредителя организации
4.	Недолгий срок существования организации (до 3-х лет)
5.	Ликвидация организации как недействующей
6.	Сотрудники организации получают доход в нескольких местах (совместители) (2-НДФЛ)
7.	Отсутствие основных средств, АТС, персонала (бухг. и налог. отчетность)
8.	Невысокая стоимость активов (до 10 тыс. руб.)
9.	Расходы максимально приближены к доходам / высокая доля налоговых вычетов НДС
10.	Отсутствие активного рублевого счета и налоговой отчетности после проверяемого периода

Порок довода о признаках «технической компании»:

- Включение налогоплательщика в «список неблагонадежных компаний» в Федеральном информационном ресурсе «Риски» на сайте ФНС РФ www.nalog.ru в разделе «Проверь себя и контрагента» не препятствует заключению им гражданско-правовых сделок, носит характер справочной и **предназначена только для принятия должностными лицами налоговых органов решения о целесообразности проведения мероприятий налогового контроля.**

Определение ВС РФ от 26 апреля 2016 г. №305-КГ16-3048 по делу №А40-43028/2015.

- Содержащиеся в акте **выводы о наличии у общества "Лайт" признаков "технической" организации**, не свидетельствуют о выявленном налоговом правонарушении и не создают препятствий для дальнейшего ведения налогоплательщиком предпринимательской деятельности, в том числе потому, что не отражаются в открытых информационных ресурсах».

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.05.2023 N Ф09-2605/23 по делу N А60-45102/2022.

6. Является ли служебная информация допустимым доказательством?

- Получена **вне процедуры налоговой проверки и сбора доказательств**, предусмотренной ст. 87-99 НК РФ;
 - Получена **без ведома проверяемого лица и в его отсутствие (ст. 21 НК РФ)**;
 - **Не является документом** (нет обязательных реквизитов: даты создания, автора, оснований получения и обнародования); согласно Национальному стандарту Российской Федерации ГОСТ Р 7.0.97-2016 **документы** могут создаваться на бумажном носителе и в электронной форме с соблюдением установленных правил оформления документов (п.3) .
 - Зачастую имеет гриф **ДСП (закрыта для налогоплательщика)**;
 - Без дополнительной проверки **не обладает признаками относимости и достоверности.**
-

Конституционный принцип допустимости судебных доказательств

Согласно **части 2 статьи 50 Конституции РФ** и **части 3 ст. 64 АПК РФ** при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.

Согласно **статье 68 АПК РФ** обстоятельства дела, которые согласно закону должны быть подтверждены определенными доказательствами, не могут подтверждаться в арбитражном суде иными доказательствами.

В **силу п.8 ст. 101 НК РФ** все документы и сведения, подтверждающие обстоятельства налогового правонарушения и как они были установлены проверкой, должны содержаться в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В **Постановлении Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 года N 9-П** указано, что публично-правовая природа налоговых правоотношений предполагает, что по таким делам требуется **обнаружение, выявление налоговых правонарушений, сбор доказательств**. Таковыми полномочиями арбитражный суд не обладает.

Служебная информация как материалы ОРД

Собирание, проверка и оценка доказательств возможны лишь в порядке, предусмотренном законом. Доказательства, полученные с нарушением установленного порядка, признаются не имеющими юридической силы.

Результаты оперативно - розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального [закона](#) "Об оперативно - розыскной деятельности", могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем, а именно на основе соответствующих норм уголовно - процессуального закона, т.е. так, как это предписывается [статьями 49](#) (часть 1) и [50](#) (часть 2) Конституции Российской Федерации.

Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.02.1999 № 18-О

Служебная информация – не доказательство

- 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**.

Постановление АС МО от 19.07.2022 г. №А41-14498/2021

- Налоговый орган устанавливает факт не сформированного источника для вычетов НДС по программе **АСК НДС-2**, т.е. в ходе предпроверочного анализа, а не мероприятий налогового контроля. Следовательно, **такие данные не должны признаваться надлежащими доказательствами**:

Постановления АС ЗСО от 17 ноября 2020 г. N Ф04-4801/20 по делу N А67-11580/2019, от 29 сентября 2022 г. № А45-9624/2021,

Служебная информация – не доказательство

- Проверяющие не могут ссылаться на **внутренний информационный ресурс (ФИР)**, недоступный для налогоплательщика

Постановление АС МО от 07.02.2019 г. №А40-45134/2018

- **Информационный ресурс «Риски»** - это внутренний информационный ресурс ФНС России (непубличные сведения), он не наделен правовым статусом и не влечет правовых последствий.

Письмо ФНС России от 07.09.2018 г. №ЕД-4-2/17467@

Контактная информация

Россия

Москва, Санкт-Петербург, Красноярск,
Южно-Сахалинск, Владивосток

Китай

Пекин, Шанхай, Гуанчжоу

Корея

Сеул

WWW.PGPLAW.RU

Email: info@pgplaw.ru

Тел.: +7 (495) 967-00-07

Факс: +7 (495) 967-00-08

