

Дата поступления рукописи в редакцию: 13.04.2026 г.
Дата принятия рукописи в печать: 30.04.2026 г.

DOI: 10.24412/2076-1503-2026-4-455-459

ШАРГАНОВ Андрей Николаевич,
аспирант 2 года обучения,
Санкт-Петербургский государственный университет,
e-mail: andreysharganov@icloud.com

Научный руководитель:
ШЕВЕЛЁВА Наталья Александровна,
доктор юридических наук, профессор,
заведующий кафедрой административного
и финансового права Санкт-Петербургского
государственного университета,
e-mail: mail@law-books.ru

ВЛИЯНИЕ РЕЖИМА НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ НА НАЛОГОВУЮ БЕЗОПАСНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Аннотация. В налоговых спорах о неправомерном уменьшении налогоплательщиком суммы подлежащего уплате налога на добавленную стоимость ключевое значение имеют выводы налогового органа о хозяйственной деятельности контрагента налогоплательщика. Вместе с тем получение налогоплательщиком значительного объема сведений о хозяйственной деятельности контрагента на этапе налогового спора затруднено ввиду действия режима налоговой тайны. Кроме того, режим налоговой тайны затрудняет возможность изучения хозяйственной деятельности организации и на этапе заключения сделки в условиях, когда налогоплательщику необходимо проявить должную осмотрительность в выборе контрагента.

В настоящей статье автором приведена иллюстрация обозначенных проблем и постановлен вопрос об обоснованности действующего подхода с учетом природы налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налоговая тайна, налог на добавленную стоимость, налоговая безопасность, налоговый риск, должная осмотрительность.

SHARGANOV Andrey Nikolaevich,
2nd year postgraduate student, Saint Petersburg State University

Scientific supervisor:
SHEVELEVA Natalya Alexandrovna,
doctor of law, professor, head of the Department of administrative
and financial law of Saint Petersburg State University

THE IMPACT OF THE TAX SECRECY REGIME ON THE TAX SECURITY OF THE TAXPAYER: PROBLEM STATEMENT

Annotation. In tax disputes involving the improper reduction of the amount of value-added tax payable by a taxpayer, the tax authority's conclusions regarding the economic activity of the taxpayer's counterparty are crucial. However, obtaining significant information about the counterparty's economic activity during the tax dispute phase is difficult due to the tax secrecy regime. Furthermore, the tax secrecy regime hinders the ability to study an organization's economic activity even at the transaction stage, when the taxpayer must exercise due diligence in selecting a counterparty. In this article, the author illustrates these issues and addresses the validity of the current approach given the nature of value-added tax.

Key words: tax secrecy, value added tax, tax security, tax risk, due diligence.

Для иллюстрации проблемы приведем сюжет из судебной практики (дело №А70-577/2020). Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка в отношении ООО «СемКор» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2015 по 31.12.2017, по результатам которой был составлен акт налоговой проверки. В акте налоговой проверки налоговый орган отразил вывод о неправомерном принятии обществом «СемКор» к вычету сумм налога на добавленную стоимость по операциям с ООО «Нефтегазконсалтинг+» и ООО «Сибнипинефть».

В целях подготовки письменных возражений на акт налоговой проверки общество «СемКор» направило в налоговый орган письмо с ходатайством о предоставлении налогоплательщику материалов выездной налоговой проверки – полных банковских выписок контрагентов ООО «Нефтегазконсалтинг+» и ООО «Сибнипинефть» за 2015, 2016 и 2017 годы.

Налоговым органом в предоставлении полных банковских выписок заявителю было отказано. ООО «СемКор» обратилось в суд с заявлением о признании незаконными действий налогового органа по непредоставлению налогоплательщику материалов выездной налоговой проверки.

В обоснование своих доводов ООО «СемКор» указало на ошибочность выводов налогового органа об отсутствии у общества права на получение полных банковских выписок по расчетным счетам спорных контрагентов, требующихся заявителю для проверки доводов инспекции о транзитном характере движения денежных средств и об отсутствии расходов контрагентов, необходимых для ведения хозяйственной деятельности.

Отказывая в удовлетворении заявления ООО «СемКор», суды, руководствуясь положениями статей 32, 82, 86, 100, 102 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 857 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьи 26 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», статьи 9 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», пришли к выводу об отсутствии нарушений закона со стороны налогового органа при отказе в выдаче документов, содержащих относящуюся к налоговой и банковской тайне информацию.

Верховный Суд Российской Федерации при этом отметил, что суды при рассмотрении дела исходили из того, что налоговый орган действовал не только в пределах своих полномочий, предоставленных ему действующим законодательством, но и в пределах ограничений таких полно-

мочий, призванных обеспечить баланс, при котором удовлетворение права одного лица не может быть совершено за счет нарушения прав (как то, сохранение банковской и налоговой тайн) иных лиц.

Анализ приведенного сюжета демонстрирует наличие у проверяемого налогоплательщика на этапе налогового спора о неправомерном уменьшении сумм подлежащего уплате налога на добавленную стоимость интереса в получении широкого объема сведений о контрагенте.

Данный интерес обусловлен тем, что положительный для налогоплательщика результат налогового контроля зависит в том числе от выводов налогового органа о хозяйственной деятельности контрагента проверяемого. Как следует из положений пунктов 1 и 2 статьи 54.1 НК РФ налогоплательщик вправе уменьшить сумму подлежащего уплате налога на добавленную стоимость в соответствии с правилами главы 21 НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий:

а) налогоплательщиком не было допущено искажение указанных сведений (пункт 1 статьи 54.1 НК РФ);

б) основной целью совершения операции либо их совокупности не являлось уменьшение налоговой обязанности (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ);

в) обязательства по соответствующей сделке исполнены лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона (подпункт 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

Таким образом, законодатель фактически ограничил право учесть налоговые вычеты по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах, то есть при исполнении ее ненадлежащим контрагентом. В Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» раскрыты некоторые обстоятельства, которые в совокупности и взаимной связи свидетельствуют о невозможности исполнения обязательств из договора заявленным контрагентом:

а) неустановление местонахождения контрагента на момент совершения сделки;

б) отсутствие у контрагента необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (достаточного персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, обязательных разрешений и лицензий и т.п.);

в) невозможность реального осуществления спорных операций обязанным по договору лицом

с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных, трудовых ресурсов, экономически необходимых для их осуществления;

г) отсутствие оснований для возложения исполнения на третье лицо ввиду отсутствия соответствующих обязательств между контрагентом налогоплательщика и таким третьим лицом;

д) совершение расходных операций по счету, не соответствующих и не являющихся обычными для того вида деятельности, в рамках которого совершены спорные операции с налогоплательщиком;

е) отсутствие иных признаков, которые подтверждали бы ведение реальной экономической деятельности (отсутствие персонала, обладающего необходимой квалификацией, указание лицами, сведения о которых как о руководителях или участниках содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц, на недостоверность данных сведений, отсутствие сайта либо иного позиционирования (информирования) о деятельности компании и т.п.). Таким образом, в условиях, когда налоговый орган на основании установления вышеуказанных обстоятельств приходит к выводу о том, что заявленный контрагент не мог исполнить обязательство из договора, актуализируется интерес налогоплательщика в получении сведений о контрагенте для эффективной реализации права на подачу возражений на акт налоговой проверки. В этой связи в спорах о неправомерном уменьшении сумм подлежащего уплате налога на добавленную стоимость (статья 54.1 НК РФ) актуальным становится вопрос режима налоговой тайны.

Согласно пункту 1 статьи 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. При этом из-под действия режима налоговой тайны изъяты и являются общедоступными следующие сведения об организациях:

- о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- об уплаченных суммах налогов и сборов;
- о среднесписочной численности работников за год, предшествующий году размещения сведений;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии;
- о применяемых специальных налоговых режимах.

Иные сведения об организации могут стать общедоступными лишь с согласия самого налого-

плательщика на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 102 НК РФ. Соотношение перечня сведений, изъятых из-под действия режима налоговой тайны, с перечнем тех обстоятельств, которые в совокупности и взаимной связи свидетельствуют о невозможности исполнения обязательств из договора заявленным контрагентом, демонстрирует отсутствие возможности у проверяемого налогоплательщика получить в открытом доступе тот объем сведений о контрагенте, который необходим для проверки доводов налогового органа. Например, налогоплательщик объективно ограничен в доступе к бухгалтерской отчетности контрагента, из которой возможно получить сведения об основных средствах, производственных активах, складских помещениях и транспортных средствах. Аналогично налогоплательщик ограничен в получении банковских выписок по счетам контрагента, анализ которых необходим для проверки доводов налогового органа о транзитном характере движения денежных средств или об отсутствии возможности осуществления хозяйственной деятельности с учетом движения денежных средств по счетам.

Для того, чтобы режим налоговой тайны не стал препятствием реализации налогоплательщиком права на защиту, законодателем в пункте 3.1 статьи 100 НК РФ предусмотрена норма о том, что документы, подтверждающие выявленные в ходе проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Суть данного правового регулирования раскрыта в Письме ФНС России от 22.05.2012 №АС-4-2/8356@ «О формировании приложений к акту налоговой проверки» - конкретный документ наряду со сведениями о нарушениях (сведениями, подтверждающими факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленными в ходе проверки, может содержать информацию, содержание которой не имеет доказательственного значения, и при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц. Именно такие документы прилагаются к акту налоговой проверки в виде заверенных налоговым органом выписок.

Необходимо сказать, что данное законодательное решение позволяет обеспечить право налогоплательщиков на защиту на этапе налогового спора, хотя в судебной практике и встречается значительное количество споров по вопросу

объема прав налогоплательщиков на получение составляющих налоговую тайну сведений о контрагенте в связи с проведением налоговой проверки. Вместе с тем отметим, что минимизация налоговых рисков, в число которых входит риск налогового спора, сама по себе составляет самостоятельный интерес любого налогоплательщика. В свою очередь, именно от выбора добросовестным налогоплательщиком контрагента в конечном счете зависит, возникнет или не возникнет налоговый спор, поскольку само по себе возникновение налогового спора неразрывно связано с отсутствием в бюджете источника возмещения налога на добавленную стоимость, который должен быть сформирован контрагентом.

При этом справедливо упомянуть, что право налогоплательщика на налоговый вычет все-таки не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате налога на добавленную стоимость, то есть наличием в бюджете источника возмещения суммы уплаченного налога. Однако в случае отсутствия в бюджете источника возмещения суммы уплаченного налога налогоплательщик имеет право на налоговый вычет лишь при условии проявления надлежащей осмотрительности при выборе контрагента.

Согласно подходу, изложенному в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09, от 20.04.2010 № 18162/09, от 12.02.2008 № 12210/07, проявление надлежащей осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта. В связи с этим вопрос режима налоговой тайны является актуальным не только на этапе налогового спора, но и на этапе выбора контрагента. Прежде всего, в данной части отметим, что сведения об участнике рынка, по операциям с которым по данным системы АСК НДС-2 выявлен признак несформированного источника применения вычета по налогу на добавленную стоимость (налогового «разрыва»), на основании статьи 102 НК РФ являются налоговой тайной.

Такие сведения доступны налогоплательщику на этапе выбора контрагента исключительно

при условии предоставления потенциальным контрагентом налоговому органу по правилам подпункта 1 пункта 1 статьи 102 НК РФ согласия на признание общедоступными сведений о наличии (урегулировании/неурегулировании) несформированного источника по цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для принятия к вычету суммы налога на добавленную стоимость.

Таким образом, на этапе выбора контрагента налогоплательщик в подавляющем большинстве случаев лишен возможности получить сведения о наличии налоговых «разрывов» у потенциального контрагента при том, что данная информация может служить аргументом при принятии решения о заключении сделки. В свою очередь, как указано в Письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации», размещаемые на официальном сайте ФНС России в формате открытых данных сведения об организациях (речь идет об указанных выше сведениях, изъятых из-под режима налоговой тайны) предоставляют налогоплательщику *дополнительную* возможность на момент совершения сделки оценить обстоятельства, характеризующие ведение деятельность контрагентом и ее масштабы, с позиции возможности исполнения контрагентом принимаемых на себя обязательств.

Иные же сведения, которые получены налоговым органом в ходе налогового контроля в отношении потенциального контрагента налогоплательщика, могут стать общедоступными в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 102 НК РФ исключительно с согласия налогоплательщика-контрагента. При этом в перечень охраняемых налоговой тайной сведений входят те, которые позволяют налогоплательщику на этапе выбора контрагента оценить его платежеспособность, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования и т.д.), как того требует законодатель. Возникает ситуация, при которой добросовестный налогоплательщик при вмененной ему законодателем обязанности проявления надлежащей осмотрительности при выборе контрагента, поражен в наиболее эффективных способах проверки этого контрагента в силу действия режима налоговой тайны.

Обоснованность такого подхода можно подвергнуть сомнению с учетом обусловленной природой налога на добавленную стоимость стадийностью взимания данного налога, которая означает, что использование права на вычет налога предопределяется непрерывным предъявлением налога по мере движения товаров (работ, услуг) от

одного хозяйствующего субъекта к другому и принятием в связи с этим каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога.

В приведенных условиях следует говорить о том, что налоговая безопасность налогоплательщика зависит от третьих лиц – участников цепочки движения товара, что само по себе создает состояние налоговой взаимозависимости участников цепочки.

С учетом вышеизложенного следует поставить вопрос: влечет ли состояние налоговой взаимозависимости участников цепочки движения товара необходимость корректировки режима налоговой тайны в сторону большей публичности сведений? В данной части примечательно, что в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» ФНС России отметила, что согласие на раскрытие сведений, составляющих налоговую тайну, в том числе сведений об отсутствии «налоговых разрывов» по налогу на добавленную стоимость, принимаемое участниками соответствующей сферы деятельности, создает основание для добросовестной конкуренции и формирования прозрачной и экономически обоснованной системы взаимоотношений между участниками, *исключающей налоговые риски*.

В заключение отметим, что несмотря на указанные ФНС России преимущества публичности, при текущем законодательном регулировании, которое предполагает включение значительного объема сведений о юридическом лице под защиту режима налоговой тайны, баланс интересов в данный момент все-таки сдвигается в пользу интересов отдельного налогоплательщика. Впрочем, законодательное регулирование данного вопроса находится в постоянном движении.

Список литературы:

[1] Кучеров И. И. Налоговая тайна в системе мер защиты конфиденциальной информации / Налоговое право России: учебник / отв.ред. Ю.А. Крохина. – 6-е изд., испр. – М.: Норма, 2015. С. 403.

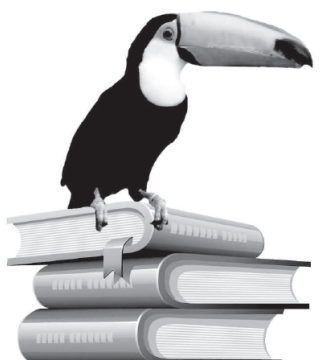
[2] Токарев С. И. Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. С. 210.

Spisok literatury:

[1] Kuchеров I. I. Nalogovaja tajna v sisteme mer zashhity konfidencial'noj informacii / Nalogovoe pravo Rossii: uchebnik / otv.red. Ju.A. Krohina. – 6-e izd., ispr. – M.: Norma, 2015. S. 403.

[2] Tokarev S. I. Pravovoj rezhim tajny v nalogovyh pravootnoshenijah: dis. ... kand. jurid. nauk. M., 2021. S. 210.





Юридическое издательство
«ЮРКОМПАНИ»

Издание учебников,
учебных и методических
пособий, монографий,
научных статей.

Профессионально.

В максимально
короткие сроки.

Размещаем
в РИНЦ, E-Library.

ЮРКОМПАНИ

www.law-books.ru