

*Шостак И. В.,**старший преподаватель кафедры частноправовых дисциплин
Института экономики и права (филиал)
Образовательного учреждения профсоюзов
высшего профессионального образования
«Академия труда и социальных отношений»
в г. Севастополе*

ПРАВОВОЙ РЕЖИМ НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ

Аннотация. В статье «Правовой режим налоговой тайны» даётся определение налоговой тайны, определяется её место среди иной информации с ограниченным доступом по законодательству Украины и Российской Федерации. В статье анализируется круг сведений, составляющих налоговую тайну, а также их носителей и пользователей. Кроме того, определяются пробелы в регулировании налоговой тайны и предлагаются конкретные пути решения.

Ключевые слова: информация, информация с ограниченным доступом, конфиденциальная информация, тайна, налоговая тайна.

Постановка проблемы. Дискуссионность правовых вопросов, связанных с налоговой тайной, бесспорно, вызвана большой практической значимостью данной темы. В связи с постоянно меняющимся и совершенствующимся налоговым законодательством учёные, юристы-практики и работники налоговых органов ставят перед собой вопросы относительно чёткого перечня сведений, относящихся к содержанию налоговой тайны и возможности в законодательстве определить этот перечень, который не подвергался бы неоднозначному толкованию. Также дискуссионными являются вопросы о том, кто именно может иметь доступ к этим сведениям и при каких обстоятельствах.

Анализ последних исследований. На сегодняшний день нельзя сказать, что данная тема достаточно хорошо изучена и исследована. Среди авторов, которые посвящали исследования данной теме, можно отметить М.Ю. Костенко, В.Г. Бооса. В остальном налоговая тайна упоминается в трудах, посвящённых информации с ограниченным доступом (Н.В. Лисициной, В.А. Мазурова), и не подвергается самостоятельному исследованию.

Цели научной статьи. В связи с дискуссионностью вопросов, связанных с регулированием налоговой тайны и пробелами в законодательстве, цель данной статьи – провести анализ действующих норм, регулирующих налоговую тайну в Украине и Российской Федерации, и предложить пути по их совершенствованию.

Изложение основного материала. Относительно налоговой тайны законодатель исходит из позиции определения сведений, составляющих налоговую тайну, но не даёт определения данному понятию.

М.Ю. Костенко предлагает такое определение. Налоговая тайна – это охраняемая федеральным законом необщедоступная информация о налогоплательщике и ином лице, ставшая известной налоговому и иному орга-

ну государственной власти и местного самоуправления, их должностным лицам, а также любому другому лицу, в силу исполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством. Более того, автор предлагает рассматривать налоговую тайну как самостоятельный правовой институт, так как по поводу данного вида информации могут возникать самостоятельные однородные правоотношения, в частности, связанные со сбором, получением, хранением, распространением и защитой таких сведений [1, с. 9].

В соответствии со ст. 102 части первой Налогового кодекса РФ [2] налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами налоговой полиции, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений: 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; 2) об идентификационном номере налогоплательщика; 3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения; 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам); 5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлечённому специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и

сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела.

Сведения о налогоплательщике являются налоговой тайной с момента постановки его на учет в налоговом органе. Налоговые органы, владеющие этой информацией, должны соблюдать режим налоговой тайны, т.е. осуществлять правильное ее хранение, передачу и использование.

При буквальном прочтении статьи следует вывод о наличии в ней пробелов. Во-первых, налоговую тайну составляют сведения, полученные только перечисленными органами. А, во-вторых, в налоговую тайну входят лишь данные о самом налогоплательщике, но не о налоговом агенте или другом лице. Ведь в ч. 2 ст. 24 НК РФ сказано, что налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Кодексом.

В связи с чем предлагается изложить норму ст. 102 НК РФ в следующей редакции: *«Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами налоговой полиции, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом, налоговыми агентами сведения о налогоплательщике, за исключением сведений...»*

В Письме МНС РФ от 5 марта 2002 г. [3] сказано, что при отсутствии признаков налогового правонарушения неисполнение обязанности по уплате налога в установленный срок является нарушением порядка уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, и в соответствии с подпунктом 3 п. 1 ст. 102 Кодекса сведения об указанном нарушении не могут составлять налоговую тайну.

Наличие у контрагента компании данных о ее задолженности перед бюджетом может негативно сказаться на перспективах делового сотрудничества. Однако такое ограничение прав налогоплательщика вполне оправданно. В большинстве случаев кредитные учреждения являются теми контрагентами, которые интересуются состоянием расчетов с бюджетом. На практике банки требуют в качестве обязательного условия для получения кредита справку из налоговой инспекции об отсутствии задолженности [4].

Необходимость внесения поправок в ч. 1 НК РФ вызвана, по мнению депутата Г.В. Бооса, «существующими в действующем законодательстве недостатками правового регулирования налоговых тайн, в результате которых могут быть нарушены права налогоплательщиков и иных лиц».

В законопроекте, в частности, предлагается к налоговой тайне относить сведения не только от лиц, которые признаются налогоплательщиками, но и сведения, полученные налоговыми органами от контрагентов налогоплательщиков, также обязанных по закону сообщать о себе информацию налоговым органам.

Например, согласно ст. 87 НК РФ налоговые органы вправе истребовать у организаций, являющихся контрагентами налогоплательщика, документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (встречная налоговая проверка). При этом контрагент не всегда является плательщиком налога, в отношении которого проводится налоговая проверка. Так, при проведении налоговой проверки уплаты налога на рекламу рекламодателем (налогоплательщиком) налоговый орган вправе истребовать информацию у рекламного агентства (контрагента), который в соответствии с действующим на-

логовым законодательством не является плательщиком налога на рекламу. Следовательно, если исходить из буквального толкования ст. 102 НК РФ, то рекламное агентство вообще не имеет права требовать соблюдения налоговой тайны в отношении предоставленных налоговому органу о себе сведений, поскольку в данном случае оно не имеет статуса «налогоплательщика» по налогу на рекламу. При действующей редакции ст. 102 НК РФ лишены права на налоговую тайну и допрашиваемые налоговыми органами свидетели (ст. 90), и частные нотариусы (ст. 85), а также банки (ст. 86) и другие лица.

В целях исключения указанного противоречия законопроект предлагает к налоговой тайне относить также сведения, полученные налоговыми и иными государственными органами от всех других лиц [5].

Множество споров вызывает о соотношении налоговой тайны, например, с коммерческой тайной налогоплательщика, а также со служебной тайной налоговых органов. Общим между налоговой и служебной тайной является то, что данные виды информации являются не общедоступными. И, безусловно, налоговые органы, как государственные органы, являются субъектами служебной тайны. Однако если доступ к налоговой тайне ограничивается законом в целях защиты прав налогоплательщиков, то признание информации служебной тайной продиктовано служебной необходимостью для эффективного выполнения налоговыми органами своих задач и функций. Кроме того, сведения, признаваемые налоговой тайной, устанавливаются в законодательстве, а перечень сведений, составляющий служебную тайну, в законодательстве не содержится, а определяется руководителем органа. Это, как правило, сведения, связанные с организацией и осуществлением оперативной деятельности налоговых органов в целях выполнения своих задач.

Что касается разграничения налоговой тайны и государственной тайны налоговых органов, то следует привести мнение М.Ю. Костенко, согласно которому этот вид тайн различаются по сфере действия. Налоговая тайна, как принцип российского налогового права, действует на всей территории РФ, в то время как государственная тайна имеет экстерриториальное действие: она обязательна для лиц, имеющих доступ к государственной тайне, как на территории РФ, так и за её пределами [1, с. 49]. Кроме того, срок засекречивания государственной тайны составляет 30 лет, который может быть продлён в исключительных случаях. Охрана налоговой тайны во времени не ограничена. Но главным представляется отличие относительно содержания сведений. Если налоговую тайну составляют полученные налоговыми органами сведения в процессе осуществления своей деятельности о конкретном налогоплательщике, то в соответствии со ст. 2 ФЗ о государственной тайне такую тайну составляют защищаемые государством сведения в области военной, внешнеполитической, экономической, разведывательной и др. деятельности, распространение которых может нанести ущерб безопасности РФ.

Налоговая тайна, в частности, включает производственную или коммерческую тайну налогоплательщика. Данный вывод можно сделать, исходя из формулировки ст. 102: «...любые полученные налоговым органом, органами налоговой полиции, органом государственного

внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике...». Таким образом, налоговая тайна является видом профессиональной тайны, что не исключает возможности её сочетания с иными видами тайн. Однако относительно налоговых и других органов, указанных в ст. 102 НК, можно говорить о поглощении иных видов конфиденциальной информации налоговой тайной, так как здесь речь идёт о налоговых правоотношениях. Поэтому в налоговую тайну входят и коммерческая тайна налогоплательщика, и его личная тайна, а также сведения, составляющие банковскую тайну, в случае получения налоговыми органами сведений от кредитных организаций. Однако нельзя сказать, что банковская тайна включается в состав налоговой тайны, так как у банковской тайны особые субъекты – банки и иные кредитные организации, поэтому правильнее сказать, что именно сведения, составляющие банковскую тайну, а не сама банковская тайна, входят в состав налоговой тайны.

В Украине практически отсутствует законодательство о налоговой тайне, и такой термин законодатель не применяет. Речь идёт только о праве налогоплательщика на неразглашение контролирующим органом (должностными лицами) сведений о таком плательщике без его письменного согласия и сведений, составляющих конфиденциальную информацию, государственную, коммерческую или банковскую тайну, и ставших известными при исполнении должностными лицами служебных обязанностей, кроме случаев, когда это прямо предусмотрено законами (ст. 17 Налогового кодекса Украины) [6].

В указанной статье не говорится о налоговой тайне, как о самостоятельном виде конфиденциальной информации, а указывается лишь на то, что контролирурующие органы не должны разглашать информацию, составляющую государственную, коммерческую или банковскую тайну. Всё-таки, как указывалось выше, налоговую тайну следует рассматривать как самостоятельный вид информации с ограниченным доступом, и не следует её отождествлять с иными видами конфиденциальной информации, несмотря на то, что состав сведений, входящих в тот или иной вид тайны, может совпадать.

В связи с этим предлагается ввести статью в указанный Закон, посвящённый налоговой тайне для устранения данного пробела.

Как указывалось ранее, следует особо обратить внимание при составлении редакции данной статьи на такие аспекты: 1) состав сведений, входящих в налоговую тайну (любая информация о налогоплательщике, за исключением той, которая в силу закона не может являться тайной); 2) от кого эти сведения могут быть получены (нельзя указывать, что эти сведения получены только от налогоплательщика); 3) кем эти сведения могут быть получены, и кто должен соблюдать конфиденциальность этих сведений (в первую очередь, налоговые органы, но не только, так как информацию «налогового характера» в тех или иных случаях могут получать и другие органы, например, таможенные органы, органы внутренних дел и т.д.).

Учитывая эти факторы, предлагается включить в Налоговый кодекс Украины статью следующего содержания: «Налоговой тайной является охраняемая законом информация о налогоплательщике и ином лице, ставшая известной налоговому и иному контролирующему орга-

ну государственной власти и местного самоуправления, их должностным лицам, а также любому другому лицу, в силу исполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством о налогоплательщике, за исключением той информации, которая не может являться конфиденциальной в силу указания закона».

Выводы. В результате исследования был проведён анализ норм российского и украинского права, регулирующих налоговую тайну. Выяснилось, что в российском законодательстве данные нормы содержатся в Налоговом кодексе РФ, хотя и вызывают некоторые трудности при применении на практике, поэтому и должны подлежать совершенствованию. В частности, в статье предлагается внести изменения в ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации, так как в действующей редакции не учтены как субъекты отношений по поводу налоговой тайны налоговые агенты.

Что касается украинского законодательства, то предлагается в целом внести статью в Налоговый кодекс Украины о налоговой тайне, так как конкретных норм о данном виде конфиденциальной информации в действующем законодательстве Украины нет.

Литература:

1. Костенко М.Ю. Налоговая тайна : научно-практическое пособие. – М. : Изд-во БЕК, 2003. – 160 с.
2. Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. Письмо МНС РФ от 5 марта 2002 г. № ШС-6-14/252 «Об отнесении сведений о задолженности налогоплательщика к налоговой тайне» // Налогообложение. – 2002. – № 2.
4. [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.klerk.ru/law/?44664>, свободный. 1 февраля 2014 г.
5. Понятие «налоговая тайна» – вариант Г.В. Бооса [Электронный ресурс] / Режим доступа : http://www.akdi.ru/nalog/pr_news/nal_boss.htm, свободный. 1 апреля 2009 г.
6. Налоговый Кодекс Украины от 19 мая 2011 г. № 3393-VI // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2011. – № 48–49. – Ст. 536.

Шостак І. В. Правовий режим податкової таємниці

Анотація. У статті «Правовий режим податкової таємниці» дається визначення податкової таємниці, визначається її місце серед іншої інформації з обмеженим доступом за законодавством України та Російської Федерації. У статті аналізується коло відомостей, що становлять податкову таємницю, а також їх носіїв і користувачів. Крім того, визначаються недоліки в регулюванні податкової таємниці та пропонуються конкретні шляхи вирішення.

Ключові слова: інформація, інформація з обмеженим доступом, конфіденційна інформація, таємниця, податкова таємниця.

Shostak I. Legal regime of tax secrecy

Summary. The article «Legal regime of tax secrecy» gives a definition of tax confidentiality is determines by its place among other information restricted under the laws of Ukraine and the Russian Federation. The article analyses the scope of information constituting tax secret, and their holders and users. In addition, identifies gaps in the regulation of tax confidentiality and proposes concrete solutions.

Key words: information, classified information, confidential information, secret, tax secrecy.