УДК/UDC 34.05

Соотношение налоговой и аудиторской тайны

Чернова Валерия Владимировна
студентка юридического факультета
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия
e-mail: chernovaleravalera@mail.ru

Чернов Юрий Иванович
кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия
e-mail:Admfinkubsau@ya.ru

Аннотация

В рамках выполнения международных обязательств Российской Федерации, связанных с борьбой и противодействием легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, было принято несколько законопроектов о развитии налоговой транспарентности, которые предусматривали право федеральных органов исполнительной власти получать доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну. Указанные изменения в 2018 году были включены в Налоговый кодекс Российской Федерации, в Федеральный закон «О банках и банковской деятельности», а также в Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». В связи с этим возникает ряд научных вопросов, связанных с сохранением в российском законодательстве института аудиторской тайны, а также соблюдения прав субъектов аудиторской деятельности, изменений в правоприменительной практике.

Ключевые слова: аудиторская тайна, налоговая тайна, налоговые органы, аудит, проверка, сведения.

Correlation of tax and audit secrets

Chernova Valeriya Vladimirovna
student of the faculty of law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russian Federation
e-mail: chernovaleravalera@mail.ru

Chernov Yuri Ivanovich
Assistant professor of the Department of Administrative and Financial Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russian Federation
e-mail: Admfinkubsau@ya.ru

Abstract

In the framework of international obligations of the Russian Federation related to the struggle and counteraction to legalization of proceeds of crime and financing of terrorism, adopted several draft laws on the development of tax transparency, which empowered the Federal Executive branch to obtain access to information constituting audit secrets. These changes in 2018 were included in the Tax Code of the Russian Federation, in the Federal law "on banks and banking activities as well as in the Federal law "on combating the legalization (laundering) of proceeds from crime and the financing of terrorism". In this regard, there are a number of scientific issues related to the preservation in the Russian legislation of the Institute of audit secrecy, as well as compliance with the rights of audit entities, changes in law enforcement practice

Key words: auditsecret, taxsecret, taxauthorities, audit, audit, information.

Аудиторскую тайну составляют сведения и документы, которые были получены или составлены аудиторской организацией при оказании аудиторских услуг. Законодательство, регламентирующее правила проведения аудита и аудиторской проверки, предусматривает случаи, в которых разглашение сведений, полученных в рамках аудиторской деятельности, не является нарушением закона.

Как предусмотрено в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», аудитор или аудиторская организация не имеет права пере-

давать сведения и документы, которые составляют аудиторскую тайну, третьим лицам, а также разглашать содержание документов, к которым они получили доступ в рамках проведения аудита. Единственным исключением из данного запрета являются случаи, прямо предусмотренные законом [1].

Например, Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» указывает, что в рамках мер, связанных с противодействием финансированию терроризма, органы, проводящие аудиторские проверки, вправе при наличии необходимости разглашать сведения, которые стали им известны при выполнении своих функциональных обязанностей [2].

Если при оказании аудиторских услуг у аудитора возникают основания полагать, что финансовые операции или сделки, совершаемые объектом аудиторской проверки, проводились для финансирования терроризма или были направлены на легализацию преступных доходов, то необходимо уведомить об этом уполномоченный орган [3].

Такая обязанность является законодательной новеллой, которая была введена в 2018 году и помимо указанного закона предусмотрена в информационном сообщении Министерства финансов. Такие изменения были введены для выполнения Российской Федерацией международных обязательств.

Ранее аудитор должен был проинформировать руководителя аудиторской организации об обнаруженных фактах. И только в тех случаях, когда руководитель аудиторской организации не принимал необходимых мер в течение 90 дней, аудитор должен был проинформировать службу финансового мониторинга Российской Федерации. Таким образом, аудитор должен не только незамедлительно сообщать об обнаруженных фактах, указывая, что нарушает аудиторскую тайну, но не сообщать об обнаруженных фактах аудируемому лицу.

Инструментом взаимодействия субъекта аудиторской проверки и службы финансового мониторинга является услуга «личный кабинет».

Изначально закон об аудиторской деятельности предусматривал защиту прав частных лиц как одно из приоритетных направлений, однако в связи с изменением общественной обстановки, когда публичные интересы стали преобладать над частными, возникла необходимость в передачи сведений и документов, содержащих аудиторскую тайну, третьим лицам.

При этом данные обстоятельства не стали основанием для прекращения существования института аудиторской тайны, который попрежнему сохраняется в законодательстве об аудиторской деятельности и призван обеспечивать сохранность документов и сведений от третьих лиц. Предусмотрены ограничения, связанные с истребованием указанных сведений, например, при проведении мероприятий налогового контроля сбор, хранение и распространение информации о налогоплательщике, полученной при нарушении положений Конституции, налогового законодательства, не допускаются. Такой запрет распространяется на случаи нарушения требований о конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну, а том числе и аудиторскую.

Законом прямо предусмотрена ответственность за разглашение налоговой тайны, при этом форма предоставления данной информации не имеет определяющего значения. Она может быть представлена как на электронном носителе, так и в печатном виде (документы, фото, аудиозаписи, видеозаписи). Каждый налогоплательщик имеет право требовать соблюдения режима конфиденциальности только для сведений, относящихся непосредственно к нему [4].

Затем в налоговое законодательство были внесены изменения, согласно которым в целях осуществления налогового контроля допускается сбор, хранение и использование полученных от аудиторской организации документов. Кроме того, нововведения предусматривают, что истребование документов у аудиторских организаций допускается при наличии необходимости [5].

Гарантией соблюдения прав объектов аудиторской деятельности являются нормы, предусматривающие ограничения уполномоченных лиц об истребовании документов. Например, подписывать запрос об ис-

требовании вправе только руководитель налогового органа или его заместители, при этом истребовать документы можно только в случаях, если налогоплательщик их не предоставил при предыдущем истребовании.

При этом основания истребования документов ограничены тремя случаями, два из которых - это случаи налогового контроля: выездная налоговая проверка и проверка полноты исчисления и уплаты налогов. Однако нормы налогового законодательства несмотря на публичный характер предусматривают определенную диспозитивность в поведении, связанную с предоставлением информации, образующей аудиторскую тайну.

Например, в части, касающейся предоставления информации, связанной с запросом иностранного органа, предусмотрено право органа, проводящего аудиторскую проверку, информировать своего клиента в случаях, если в запросе не содержится прямого запрета на осуществление таких действий. Таким образом, законодательство предусматривает элемент выбора определенного поведения.

Не регламентированным остается вопрос о возможности налогового органа запрашивать у аудиторского органа документы, необходимые для выездной налоговой проверки, проверки полноты исчисления налоговых средств и уплаты налогов, а также вопрос о необходимости предварительного уведомления лица. Налоговое право носит публично-правовой характер и его нормы имеют императивную направленность, однако присутствуют и диспозитивные нормы [6].

Исследователи выделяют диспозитивный и родовой метод для отраслей частного права и императивный -для отраслей публичного, однако в любом случае указанные методы могут быть взаимосвязаны, поскольку, как правило, применяются не изолированно друг от друга [3].

Отрасли налогового права свойственны детальная нормативная регламентация и сведение к минимуму свободы действия субъектов при выборе возможного поведения. Диспозитивные средства при регулировании налоговых правоотношений законодатель использует крайне редко. Од-

нако в рассматриваемом вопросе наблюдается диспозитивность данной нормы, связанная с ее либерализацией [5].

Аудиторская тайна в налоговых правоотношениях предусмотрена ст. 90 Налогового кодекса, которая регламентирует статус свидетеля в налоговых правоотношениях, например, не могут быть допрошены в качестве свидетеля лица, получившие необходимую информацию при исполнении своих служебных обязанностей, если данные сведения относятся к профессиональной тайне. Также ограничения по распространению сведений, которые стали известны аудитору, предусмотрены Федеральным законом «О банках и банковской деятельности» [7].

В частности, в 26 статье указанного закона предусмотрено, что аудиторские организации не вправе раскрывать третьим лицам сведения, полученные при оказании аудиторских услуг. Исключениями являются случаи, связанные с предоставлением сведений, составляющих банковскую тайну, полученные от Банка России с предварительного согласия и в письменной форме.

Проблемы, связанные с доступом налоговых органов к аудиторской тайне, не являются новыми- они активно изучаются на протяжении последних 5 лет. Подготовлены ряд поправок и законопроектов, поэтому в ближайшее время ожидаются изменения в правовом регулировании данных правоотношений. Очевидно, что доступ налоговых органов к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, должен обеспечить усовершенствование налогового контроля, использовать дополнительные источники информации и стать дополнительной мерой в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Кроме того, изменение режима доступа налоговых органов к сведениям, составляющим налоговую тайну, позволит обеспечить выполнение международных обязательств Российской Федерацией, связанных с обменом информацией по международным запросам, и позволит реализовать рекомендации международных организаций по вопросам сотрудничества в рамках глобального форума по обмену информацией для целей налогообложения. При этом новый режим доступа не должен нарушать

права добросовестных налогоплательщиков, позволит экономить время и ресурсы, затрачиваемые на налоговое администрирование.

Список литературы

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) // Собрание законодательства РФ, 05.01.2009.№ 1. Ст. 15.

2. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 02.08.2019) // Российская газета.№ 151–152. 09.08.2001.

3. Гончаренко Л. И. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие / Л. И. Гончаренко //М.: ИНФРА-М, 2015. С. 315.

4. Крутова Я. А., Очаковский В. А.Налоговая тайнаее обеспечение //Вестник Краснодарского университета МВД России. 2018.№ 3(41). С. 122–126.

5. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э. Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин // М.: Проспект, 2019. 592 с.

6. Саакян М. А., Архиреева А. С.Налоговая тайна и особенности ее реализации //Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2019. №2. С. 117–120.

7. О банках и банковской деятельности: Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 (ред. от 26.07.2019) //Собрание законодательства Российской Федерации.1996. № 6. Ст. 492.

References

1. On audit activity: Federal Law dated 30.12.2008 federal act No. 307 (amended on 04/23/2018) // The collection of the legislation of the Russian Federation, 01/05/2009, No. 1, Art. 15.

2. On counteracting the legalization (laundering) of proceeds of crime and the financing of terrorism: Federal Law dated 07.08.2001 federal act No. 115 (amended of 02.08.2019) // Rossiyskaya Gazeta, No. 151-152, 08/09/2001.

3. Goncharenko L. And. Taxes and the tax system of the Russian Federation: Textbook / L. I. Goncharenko. M .: INFRA-M, 2015. P. 315.

4. Tax secrecy; Krutova I. A., Ochakovsky V. A. .; Bulletin of the Krasnodar University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2018.No 3 (41). P. 122-126.

5. Financial law: textbook / under commonly. ed. E. D. Sokolova; open ed. A.Yu. Ilyin. M .: Prospect, 2019.592 p.

6. Tax secret and features of its implementation; Sahakyan M. A., Arkhireeva A. S .; Humanities, socio-economic and social sciences. 2019.No. 2.P. 117-120.

7. On banks and banking: Federal Law dated 02.12.1990 No. 395-1 (amended on July 26, 2019) // // The collection of legislation of the Russian Federation. 1996. No. 6. Art. 492.