УДК/UDC 336.22

# Особенности правового режима налоговой тайны

Борисова Виктория Борисовна
студентка юридического факультета
Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина
г. Краснодар, Россия
e-mail: borisova.viktoria2014@yandex.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**

Действующее налоговое законодательство регламентирует правовой режим налоговой тайны, которая подразумевает под собой определенную информацию и сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, содержащие также персональные данные указанных субъектов налогообложения. В настоящее время налоговую тайну составляют закрепленные налоговым законодательством любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. Однако в данной сфере есть свои исключения. Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет перечень сведений, которые не относятся к налоговым ввиду того, что данный перечень является закрытым и исчерпывающим. Однако в настоящее время в данной сфере имеется ряд пробелов и юридически неточных формулировок, которые не урегулированы на законодательном уровне и требуют серьезной доработки. В связи с этим в данной статье подробно рассмотрен институт налоговой тайны и его терминология, а также основные проблемы, возникающие в ходе сбора и обработки сведений о налогоплательщике, и пути их решения.

**Ключевые слова:** налоговая тайна, налогоплательщик, правовой режим, налоговые сведения, персональные данные.

# Features of the legal regime of tax secrecy

Borisova Victoria Borisovna
student of the Faculty of Law
Kuban State Agrarian University
Krasnodar, Russia
e-mail: borisova.viktoria2014@yandex.ru

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

**Abstract**

The current tax legislation regulates the legal regime of tax secrecy, which, in turn, implies certain information and information about the taxpayer, payer of insurance premiums, which also contain personal data of these taxable entities. At present, tax secrecy is constituted by any taxpayer information received by the tax authority, internal affairs bodies, the state extra-budgetary fund body and the customs authority, secured by tax legislation. However, there are some exceptions in this area. The Tax Code of the Russian Federation establishes a list of information that is not tax-related in view of the fact that this list is closed and exhaustive. However, currently in this area there are a number of gaps, shortcomings and legally unclear formulations that are not regulated at the legislative level and require serious revision. In this regard, this article discusses in detail the institute of tax secrecy and its terminology, as well as the main problems that arise during the collection and processing of information about the taxpayer and suggests solutions that are relevant at the present stage.

**Key words:** tax secrecy, taxpayer, legal regime, tax information, personal data.

На сегодняшний день в российском законодательстве нет отражения общего для всех отраслей права понятия тайны. Правовой режим охраны экономической информации в нашем государстве действует для нескольких видов тайн, а именно: коммерческой, государственной, банковской, служебной, налоговой и тайны страхования. Данный фактор автоматически приводит к тому, что определенные критерии отнесения ин-

формации к соответствующей разновидности тайны остаются в стороне и игнорируются налоговым законодательством. На наш взгляд, институт налоговой тайны разработан недостаточно полно в правовой теории и требует внесения соответствующих изменений и корректировок.

Сравнительно недавно в теории налогового права появилась правовая система, носящая название «налоговая тайна». Данный институт выступает гарантом охраны прав, свобод и законных интересов налогоплательщиков, а также иных лиц, которые согласно налоговому законодательству должны предоставлять налоговым органам сведения, содержащие в себе все необходимые данные о налогоплательщике, которые предназначены в целях контроля по уплате налогов в определенное время и в установленном законом порядке. Заметим, что одни из основополагающих принципов Конституции РФ, а именно принципы всеобщности и равенства субъектов налогообложения, наиболее явно содержатся в обязанностях субъектов налоговой тайны по предоставлению всех необходимых для налоговых и иных государственных органов сведений, документов и материалов [1].

Нужно сказать, что информация, касающаяся налогообложения, содержит в себе не только информацию о налогоплательщике и его доходах, но и зачастую личные данные, охраняемые ФЗ «О персональных данных», а также сведения, являющиеся коммерческой тайной, которые могут стать известными и выйти на всеобщее обозрение при проведении проверки налоговыми и иными государственными органами [2]. К личным данным в таком случаем можно отнести, например, семейную тайну, определенную религиозную принадлежность, то есть ту информация, которая защищается непосредственно Конституцией Российской Федерации [1].

Говоря конкретно о налоговой тайне, необходимо в первую очередь дать ей четкое, закрепленное законодательством, определение. Так, в соответствии со ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в понятие налоговой тайны включаются различные сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, которые были

или могут быть получены налоговым органом, органами внутренних дел, органами следствия, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом [3]. Однако данная правовая норма содержит ряд исключений и не относит некоторые сведения о налогоплательщике к сведениям, составляющим налоговую тайну, предусмотренную действующим законодательством. В данный исчерпывающий перечень входят:

- общедоступная информация, даже если она стала известна широкому кругу лиц с согласия самого обладателя;
- информация, содержащая в себе сведения об идентификационном номере налогоплательщика;
- сведения о нарушении налогового законодательства, а также о применении к правонарушителю соответствующих мер ответственности;
- данные о постановке на учет в налоговом органе;
- иные сведения, предусмотренные данной статьей НК РФ.

Следует отметить, что сведения, составляющие налоговую тайну, содержат в себе как экономическую информацию, которая позволяет анализировать и в дальнейшем систематизировать каждый шаг экономической деятельности, так и данные, относящиеся к индивидуальным характеристикам личности и таким образом носящие личный характер.

С законодательной точки зрения институт налоговой тайны имеет ряд проблем, решение которых позволит в полном объеме гарантировать эффективную правовую защиту интересов налогоплательщика, а со стороны теории публичных правоотношений нет единого ответа по вопросам защиты конфиденциальной информации, составляющей налоговую тайну.

Итак, существенным пробелом со стороны законодателя является то, что само понятие разглашения налоговой тайны является нечетким и размытым, что затрудняет работу соответствующих органов по определению и распознанию данного действия со стороны третьих лиц. НК РФ определяет разглашение налоговой тайны как использование или передачу третьему лицу информации, составляющей коммерческую тайну

налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей [4].

Колодезная М. А. считает данное определение не соответствующим действительности, так как оно не отражает всей полноты сведений, входящих в понятие налоговой тайны, то есть круг данных о налогоплательщике гораздо шире и помимо сведений, относящихся к производственной или коммерческой тайне, к ним относятся и такие сведения о налогоплательщике, как персональные данные. Институт налоговой тайны строго охраняется действующим законодательством и за ее разглашение предусмотрены разные виды ответственности вплоть до уголовной в зависимости от тяжести совершенного деяния [5]. Если рассматривать данную категорию с точки зрения уголовного законодательства, то разглашение налоговой тайны представляет собой виновно совершенное, общественно опасное и противоправное деяние должностного лица налогового органа, которое своими действиями причинило или предвидело причинение общественно опасного вреда с целью нарушения режима защиты охраняемой конфиденциальной информации, в результате чего она стала доступна третьим лицам.

И. И. Кучеров, А. В. Торшин также рассматривают положение, что правоотношения, в которых содержатся элементы налоговой тайны и сведения о налогоплательщике, непосредственно связаны со сбором, получением, хранением, распространением, защитой информации, а также с передачей таких сведений третьим лицам [6]. Как правило, подобные сведения подлежат правовому регулированию, не выходя за пределы института налоговой тайны. Рассуждая на тему, принадлежит ли налоговая тайна к комплексной категории или же к отдельному виду правового регулирования, можно сделать вывод о том, что данная сфера подкреплена наличием общественных отношений, возникающих при передаче сведений от одного уполномоченного органа к другому. Для на-

глядного примера можно использовать отношения, в которых кредитные организации предоставляют налоговому органу сведения о своих клиентах, то есть в данном случае мы видим, что такие правоотношения регулируются институтом не только банковской тайны, но и налоговой.

Законодательство в области налогового права устанавливает, что налоговый или иной государственный орган в соответствии с предусмотренными налоговым законодательством полномочиями может истребовать у кредитных организаций информацию, относящуюся к банковской тайне. В данном случае именно институт налоговой тайны после передачи сведений кредитной организацией в налоговый орган обеспечивает охрану интересов клиентов кредитных организаций. Таким образом, с момента передачи конфиденциальной информации о клиентах институт налоговой тайны приходит на смену институту банковской тайны [7]. Данный факт требует четкой согласованности между указанными выше институтами.

НК РФ в ч.3 п.1 ст. 102 устанавливает положение о том, что сведения, которые включают меры ответственности за нарушение налогового законодательства в части уплаты налогоплательщиками налогов и сборов, не регулируются правовым режимом налоговой тайны, то есть, можно сказать, остаются в тени, а это, на наш взгляд, является большой недоработкой законодателя. Также в письме Минфина РФ от 4 июня 2012 г. №03–02–07/1–134 практически одобряется идея того, что сведения об исполнении налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной [8].

В данном контексте следует рассмотреть вопрос о применении в правоотношениях, связанных с налоговой тайной, норм уголовного права, а также мер ответственности за неправомерное использование персональных данных, утерю или распространение третьим лицам без согласия собственника, ставших известными в результате таких правоотношений.

На практике налоговые и иные уполномоченные на получение информации о налогоплательщике органы, а также должностные лица за-

частую подвергают субъектов налоговой тайны некоторому риску. Выражается это в том, что подобная информация может быть распространена, что образует состав преступления по уголовному законодательству. Объективную сторону в таком случае будут составлять такие неправомерные действия, как разглашение, распространение и утрата полученных сведений налоговыми органами [9].

Проанализировав правоприменительную практику, можно проследить, что случаи неправомерного разглашения конфиденциальной информации о налогоплательщике имеют место быть и в последнее время набирают обороты. Исходя из анализа норм налогового законодательства и указанной выше практики, можно также сделать вывод, что зачастую налоговые органы и их должностные лица неправильно толкуют некоторые нормы НК РФ, относящиеся к налоговой тайне. Как правило, сведения, содержащиеся в нормах налогового закона, касаются состояния и размера задолженности налогоплательщиков по уплате налогов и страховых взносов. Тем самым из-за неправильного толкования и применения соответствующих норм нарушается конституционное право граждан, а именно право на свободу экономической деятельности и конкуренцию [10].

Как говорилось выше, практика применения налоговыми органами норм о налоговой тайне расширяется и набирает обороты, однако до суда данная категория дел еще не дошла, то есть судебные споры между налоговыми органами и налогоплательщиками на данный момент все еще отсутствуют.

На основании этого можно сделать вывод, что граждане нашего государства являются социально пассивными и как налогоплательщики не используют предусмотренные ГК РФ и НК РФ способы правовой защиты.

Система законодательно закрепленных норм в теории финансового права, в которой регулируются общественные отношения между налоговым органом и налогоплательщиком, носит комплексный межотраслевой характер. По нашему мнению, в теории налогового права необходимо

выделить дополнительный комплексный правовой институт тайны, который объединит в себе институт как банковской, так и налоговой тайны, а также соединить в данном институте нормы административного, уголовного и других отраслей права.

**Список литературы**

1. Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации.2014. № 31. Ст. 4398.

2. О персональных данных: Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3451.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 // Собрание законодательства Российской Федерации. №31. 1998. Ст. 3824.

2. Разъяснения положений налогового законодательства в части статьи 34.2 Налогового кодекса РФ: Письмо Минфина РФ от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 // Бухгалтерский учет. № 17.2007.

3. Колодезная М. А. Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратовская юридическая академи. Москва, 2011. 26 с.

4. Крохина Ю. А. Правовой режим защиты налоговой информации и вопросы его оптимизации // Налоги и финансы. 2015 № 3(27). С. 40–45.

5. Кобзарь-Фролова М. Н. Формирование информационных ресурсов налоговых органов // Налоги. 2013. № 2. С. 40–43.

6. О праве налогоплательщиков на получение от налоговых органов информации о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов: Письмо Минфина России от 04.06.2012 № 03-02-07/1-134// Строительство: акты и комментарии для бухгалтера. 2012. № 7.

7. Бармаченко Н. А., Коротаева О. А. Правовые проблемы налоговой тайны // В сборнике: Научное и образовательное пространство: перспективы развития: материалы Междунар. науч.-практ. конф. / под ред. О. Н. Широков. Чебоксары: ЦНС «Интерактив плюс». 2015. С. 277–281.

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

**References**

1. The Constitution of the Russian Federation // Meeting of the legislation of the Russian Federation. 2014. No. 31. Article 4398.

2. On personal data: Federal Law of July 27, 2006 No. 152-FZ // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2006. No. 31 (1 hour). Art. 3451.

1. Tax Code of the Russian Federation: Federal Law of July 31, 1998 // Meeting of the legislation of the Russian Federation. No. 31. 1998. Article 3824.

2. Clarifications of the provisions of tax legislation in part of Article 34.2 of the Tax Code of the Russian Federation: Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 08.08.2007 No. 03-02-07 / 2-138 // Accounting. No. 17.2007.

3. Well M. A. Financial and legal regulation of relations in the field of tax secrecy: Author. dis. ... cand. legal sciences. Saratov Law Academy. Moscow, 2011.26 p.

4. Krokhina Yu. A. Legal regime for protecting tax information and issues of its optimization // Taxes and Finance. 2015 No. 3 (27). C. 40–45.

5. Kobzar-Frolova M. N. Formation of information resources of tax authorities // Taxes. 2013. No. 2. P. 40–43.

6. On the right of taxpayers to receive information from the tax authorities on the procedure for calculating and paying taxes and fees: Letter of the Ministry of Finance of Russia dated 04.06.2012 No. 03-02-07 / 1-134 // Construction: acts and comments for the accountant. 2012. No. 7.

7. Barmachenko N. A., Korotaeva O. A. Legal problems of tax secrecy // In the collection: Scientific and educational space: development prospects: materials of the Intern. scientific-practical conf. / ed. O. N. Shirokov. Cheboksary: Central nervous system Interactive plus. 2015. S. 277–281.

8. Sahakyan M. A., Arkhireyev A. S. Tax secret and features of its implementation // Humanitarian, socio-economic and social sciences. 2019. No 2. S. 117-120.