

Секция «Юриспруденция»

К вопросу о круге сведений, составляющих налоговую тайну

Гузеев Юрий Геннадьевич

Студент

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Юридический

факультет, Москва, Россия

E-mail: yuriy.guzeev@gmail.com

Круг сведений, составляющих налоговую тайну, определен в статье 102 НК РФ через управомоченного субъекта (налогоплательщика) и перечень обязанных субъектов (налоговые органы, органы внутренних дел, следственные органы, органы государственного внебюджетного фонда, таможенные органы). Закон не перечисляет все виды информации, составляющей налоговую тайну, относя к ним всю информацию налогоплательщика, полученную указанными органами, устанавливая только закрытый перечень сведений, к налоговой тайне не относимых.

Налоговую тайну составляет любая информация о налогоплательщике, независимо от формы и вида ее носителя [1] – письменный документ, электронный документ, видеозапись, фото- и киносъемка. Представляется более обоснованным относить к налоговой тайне любые по содержанию сведения о налогоплательщике, включая не только налоговую значимую, но и любую другую информацию, полученную должностным лицом налогового органа при исполнении им своих обязанностей и являющуюся конфиденциальной в силу закона, так как такой подход наиболее полно соответствует конституционно-правовому смыслу этого института, как гарантирующего право на неприкосновенность частной жизни.

Вопрос о признании либо непризнании сведений об ИНН тесно связан с действующим в судебной практике пониманием должной осмотрительности при выборе контрагента. В условиях, когда суды практиковали фактически объективное вменение в случае неисполнения налоговой обязанности контрагентом, сведения об ИНН никак не должны были составлять налоговую тайну, так как они необходимы для минимальной проверки контрагента [2]. В связи с этим представляются неоправданными попытки включить сведения об ИНН в состав сведений, составляющих налоговую тайну, так как своевременное получение информации о наличии у контрагента ИНН и его действительности позволяет избежать сделок с т.н. «вымышленными компаниями» и связанных с ними налоговых рисков.

Норма пп.3 п.1 ст.102 НК является наиболее неопределенной в перечне исключений из налоговой тайны. Непонятно, что имеется в виду под нарушениями законодательства о налогах и сборах – только лишь налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК, либо все нарушения налогового законодательства в широком смысле этого термина. Федеральной налоговой службой последовательно проводится позиция, что неисполнение обязанности по уплате налога в установленный срок является нарушением порядка уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, и сведения об указанном нарушении не могут составлять налоговую тайну. С точки зрения доктрины должной осмотрительности подобная позиция выглядит логичной, так как предоставляет контрагентам налогоплательщика доступ к информации о его действительном положении дел и минимизировать налоговые риски. Однако, такой подход

к этой проблеме несет в себе некоторые риски для деловой репутации налогоплательщика, информация о котором раскрывается. Эта информация утрачивает статус налоговой тайны с момента решения налогового органа о доначислении сумм, подлежащих уплате в бюджет, т.е. даже если налогоплательщик обжалует это решение в вышестоящем налоговом органе или в суде, то негативная информация о нем будет распространена несмотря ни на что. Однако в условиях, когда в судебной практике активно применяется доктрина должной осмотрительности при выборе контрагента, неоправданно было бы отказываться от механизма предоставления налогоплательщику информации о контрагенте.

В соответствии с пп.4 п.1 ст.102 НК к исключениям из налоговой тайны относятся сведения, предоставляемые налоговым, таможенным и правоохранительным органам иностранных государств в рамках международного сотрудничества. Вызывает недоумение отнесение законодателем этих сведений к исключениям из налоговой тайны, так как эти признаки отражают не природу этих сведений, а возможный способ их использования. В таком порядке могут быть предоставлены любые сведения, как относимые к налоговой тайне, так и неотнесенные. Кроме того, передача информации налоговым и иным органам иностранных государств сама по себе не прекращает действия режима конфиденциальности этих сведений [3]; условия подобных договоров практически всегда предусматривают неразглашение информации. Поэтому все эти случаи следует квалифицировать как правомерное разглашение налоговой тайны. К случаям правомерного разглашения налоговой тайны следует отнести также предоставление информации избирательным комиссиям об имуществе и доходах кандидатов на выборные должности и их супругов.

Норма абз.11 ст. 313 НК РФ устанавливает: «Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством». Данная норма сформулирована некорректно: во-первых, не определен перечень обязанных лиц в данном правоотношении, во-вторых, к налоговой тайне отнесены все данные налогового учета, и не установлено исключений из них. Представляется разумным либо отменить эту норму, либо сформулировать следующим образом: «Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной, если не входит в перечень сведений, которые не могут составлять налоговую тайну в силу п.1 ст.102 настоящего Кодекса. Налоговые органы, органы внутренних дел, следственные органы, органы государственных внебюджетных фондов и таможенные органами, их должностные лица и привлекаемые специалисты, эксперты, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну, если иное не предусмотрено федеральным законом. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством».

Таким образом, нормы НК о круге сведений, составляющих налоговую тайну, сформулированы бессистемно. Критерии, по которым одни сведения относятся к налоговой тайне, а другие – нет, не сформулированы; законодатель не делает различий между сведениями, не могущими составлять налоговую тайну, и случаями правомерного разглашения налоговой тайны. Пункт 1 статьи 102 НК РФ представляется обоснованным

сформулировать следующим образом:

«Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

(см. текст в предыдущей редакции)

1) являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя - налогоплательщика;

(см. текст в предыдущей редакции)

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

(см. текст в предыдущей редакции)

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

Под правомерным разглашением налоговой тайны понимается:

1) предоставление информации судам в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным и уголовным процессуальным законодательством;

2) предоставление информации 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.

3) предоставление информации судебным приставам-исполнителям и взыскателям в соответствии с законодательством об исполнительном производстве;

4) предоставление информации 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».

Литература

1. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 (ред. от 15.10.2007) "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество" // СЗ РФ. 1998. 8. Ст.913.
2. Костенко М.Ю. Налоговая тайна. Научно-практическое пособие. М., 2001. С.62
3. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития Налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007.