

Налоговая тайна: можно поделиться?

Ключевые слова: налоговая тайна, банковская тайна, сведения о налогоплательщике, разглашение, утрата информации

А. В. Воронова

Понятие налоговой тайны

Определение понятия «налоговая тайна» дано в п. 1 ст. 102 НК РФ [1]: «Налоговую тайну составляют *любые* полученные налоговым органом, органами внутренних дел, 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».

По поводу информации, составляющей налоговую тайну, могут складываться различные правоотношения, связанные с ее сбором, получением, хранением, распространением, защитой, а также ответственностью за неправомерное разглашение и использование. Институт налоговой тайны является комплексным, включающим в себя нормы не только налогового, но и информационного, административного, уголовного и других отраслей права.

Содержание налоговой тайны

Согласно определению, данному в п. 1 ст. 102 НК РФ, налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике, как по форме (любая письменная (электронная) информация о налогоплательщике, ставшая известной должностному лицу налогового органа при исполнении им законных полномочий: документ, магнитный диск, видеозапись, фото- и киносъемка (ст. 92 НК РФ)), так и по своему содержанию (не только сведения, непосредственно связанные с вопросами налогообложения, но и иная информация, правовая охрана которой предусмотрена различными нормативными правовыми актами, например личная, семейная, коммерческая тайна).

Один из важнейших признаков объекта налоговой тайны — «принадлежность» информации конкретному лицу. В литературе приводится классификация конфиденциальных сведений по субъектам, ими обладающим, на «свои» и «чужие». «Свои» тайны представляют собой сведения, относящиеся к конкретному лицу; под «чужими» понимаются сведения, доверенные лицам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности (такими лицами могут быть, например, врачи, адвокаты, аудиторы)¹. Налоговую тайну по смыслу ст. 102 НК РФ составляют лишь сведения, относящиеся к конкретному лицу (налогоплательщику), которому и предоставляется право требовать соблюдения тайны в отношении этих сведений (подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ). Другим лицам такое право не предоставляется. Следовательно, «чужие» тайны объектом налоговой тайны быть не могут, сохранность такой информации обеспечивается в ином режиме, предусмотренном законодательством, например в режиме профессиональной тайны. Гарантией сохранности такой информации в налоговом законодательстве выступает норма п. 4 ст. 82 НК РФ, в соответствии с которой при осуществлении налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение налоговыми органами информации о налогоплательщике, составляющей про-

фессиональную тайну, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну, признается недопустимым.

Основной отличительный признак сведений, составляющих налоговую тайну, — получение их налоговым органом при исполнении своих полномочий. То есть сведения о налогоплательщике, полученные должностным лицом не в связи с осуществлением своих полномочий, налоговой тайной не являются. В этом случае отсутствует основание отнесения сведений к налоговой тайне, так как любое третье лицо тем же способом может получить данную информацию о налогоплательщике без каких-либо препятствий.

Получение налоговым органом информации о налогоплательщике осуществляется в рамках правоотношений, возникающих в силу НК РФ, имеющих публично-правовой характер и основанных на властном подчинении одной стороны другой. В этих правоотношениях налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие истребовать необходимую информацию (ст. 31 НК РФ), а налогоплательщику — обязанность ее предоставить (ст. 23 НК РФ). Несоблюдение налогоплательщиком такой обязанности влечет применение к нему мер ответственности, установленных ст. 129.1 НК РФ.

В то же время любая из форм налогового контроля, перечисленных в п. 1 ст. 82 НК РФ, — налоговая проверка, получение объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверка данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), — предполагает получение налоговыми органами различной информации о налогоплательщике, источником которой необязательно является сам налогоплательщик. Однако любые сведения, полученные должностными лицами налоговых органов в рамках реализации полномочий по налоговому контролю, служат объектом налоговой тайны.

В статьях 24, 85, 86, 90, 93.1 НК РФ устанавливается обязанность некоторых физи-

¹ Костенко М. Ю. О толковании положений ст. 102 «Налоговая тайна» НК РФ // Ваш налоговый адвокат. Налоговые правонарушения: ответственность / Под ред. С. Г. Пепеляева. Вып. 1. М., 2000. С. 91.

ческих лиц и организаций (налоговых агентов, банковских организаций, свидетелей) сообщать налоговым органам определенные сведения о налогоплательщике, за неисполнение которой предусматривается ответственность в соответствии со ст. 129.1 НК РФ. Информация, полученная от указанных лиц, охраняется в режиме налоговой тайны, но только в той части, в которой она касается непосредственно налогоплательщика.

В ст. 102 НК РФ содержится закрытый перечень сведений, которые не являются налоговой тайной, однако и по его применению возникают споры. В частности, в одном из дел, рассмотренных ФАС Западно-Сибирского округа (Постановление от 14.12.2007 № Ф04-67/2007(77-А67-32)), суд не поддержал позицию налоговой инспекции, отказавшей налогоплательщику в сообщении информации о добросовестности его контрагентов по причине отнесения запрашиваемых сведений к налоговой тайне.

По мнению суда, указанные сведения к налоговой тайне не относятся, так как информация о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения включена в перечень сведений, не являющихся налоговой тайной.

Кроме того, отказ налоговой инспекции ущемляет права организации как налогоплательщика на получение налоговой выгоды, в том числе при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет, с учетом возложенной на него обязанности подтвердить должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагента.

Таким образом, исходя из вышесказанного можно сделать практический вывод: налогоплательщик имеет возможность затребовать у налоговых органов информацию о добросовестности контрагента.

Кроме того, несмотря на то, что в ст. 102 НК РФ содержится закрытый перечень сведений, исключаемых из объекта налоговой тайны, единый критерий разграничения сведений, составляющих налоговую тайну, и сведений, таковыми не являющихся, в законодательстве отсутствует.

Соотношение банковской и налоговой тайны

В соответствии со ст. 26 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» [2] кредитные организации обязаны хранить тайну об операциях, счетах и вкладах клиентов и корреспондентов, а также об иных сведениях, устанавливаемых кредитной организацией, если это не противоречит федеральному закону.

Налоговый кодекс РФ (п. 11 ст. 31) предоставляет налоговым органам право требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пеней.

А ст. 86 НК РФ накладывает на банки ряд обязанностей в связи с учетом налогоплательщиков, в частности сообщать об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в 5-дневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета (п. 1). Кроме того, банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение 5 дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа (п. 2). Вся полученная от банков информация должна охраняться в режиме налоговой тайны.

Интересна судебная практика по делам, связанным с запросом информации налоговыми органами у банков.

Так, ФАС Западно-Сибирского округа отнес запрашиваемую налоговым органом у банка информацию о суммах процентов по залоговым обязательствам, выплаченным за год, к банковской тайне (Постановление от 19.03.2008 № Ф04-2033/2008(2420-А46-26)).

В связи с этим суд сделал вывод о том, что запрос налогового органа о предостав-

лении указанной информации относится к документам, требующим особого доверия их подлинности. Поскольку в рассматриваемом случае запрос налогового органа о предоставлении документов не содержал оттиска печати с изображением Государственного герба РФ, банк, по мнению суда, не мог быть привлечен к ответственности за несообщение требуемой информации.

Возможность предоставления налоговыми органами сведений, составляющих налоговую тайну

Доступ к налоговой тайне имеют *суды общей юрисдикции и арбитражные суды*. При производстве по делам, возникающим в связи с оспариванием ненормативных актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и должностных лиц налоговых органов, при производстве по делам об административных правонарушениях, отнесенных к подведомственности соответствующих судов (ст. 29 АПК РФ, ст. 22 ГПК РФ), может возникать потребность привлечения сведений о налогоплательщике в качестве доказательств. В этих случаях материалы, содержащие данные сведения, предоставляются налоговым органом по мотивированному письменному запросу судьи непосредственно в суд (ст. 66 АПК РФ, ст. 57 ГПК РФ).

Информацию, необходимую для принудительного исполнения взыскания, могут получить судебные приставы-исполнители. Так, если у судебного пристава-исполнителя нет сведений о наличии у должника имущества, он может их запросить у налоговых органов, иных органов и организаций, исходя из размера задолженности.

В частности, у налоговых органов, банков и иных кредитных организаций могут быть запрошены сведения:

- 1) о наименовании и местонахождении банков и иных кредитных организаций, в которых открыты счета должника;
- 2) о номерах расчетных счетов, количестве и движении денежных средств в рублях и иностранной валюте;

3) об иных ценностях должника, находящихся на хранении в банках и иных кредитных организациях.

Информация должна быть предоставлена в течение 7 дней со дня получения запроса (ст. 69 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» [3]).

На уровне федерального законодательства предусмотрены и другие случаи предоставления информации, составляющей налоговую тайну, налоговыми органами — таможенной службе, Счетной палате РФ, по запросам члена Совета Федерации, депутата Государственной Думы и др. Во всех случаях такого предоставления на лиц, получивших данную информацию, возлагается обязанность по соблюдению и сохранению налоговой тайны.

Принцип налоговой публичности

Несмотря на то, что институт налоговой тайны имеет важное значение для защиты прав налогоплательщиков, в некоторых странах (Швеции, Норвегии, Франции, Италии) наряду с обязанностью налоговых органов и их должностных лиц по неразглашению сведений о налогоплательщиках существует законодательно закрепленная возможность публикации определенных налоговых сведений — так называемая налоговая публичность. Правовую основу налоговой публичности в указанных странах составляет конституционное право каждого на ознакомление с документами и материалами органов государственной власти, непосредственно затрагивающими его права и свободы. Исходя из того, что обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер, неисполнение ее отдельным налогоплательщиком нарушает права и интересы всех граждан. Поэтому некоторые налоговые сведения, перечень которых строго регламентирован, признаются общедоступными. Тем самым всем налогоплательщикам предоставляется право контролировать исполнение каждым его налоговой повинности².

² Костенко М. Ю. Налоговая тайна: Науч.-практ. пособие. М., 2001. С. 23.

Ответственность за нарушение налоговой тайны

В п. 4 ст. 102 НК РФ установлено два вида нарушений режима налоговой тайны: разглашение налоговой тайны и утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, — за которые предусматривается ответственность.

Понятие *разглашения налоговой тайны* дается в п. 2 ст. 102 НК РФ: это, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа государственного внебюджетного фонда, органа внутренних дел или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей. Большинство авторов отмечают ущербность такого определения. Дело в том, что круг сведений, составляющих налоговую тайну, гораздо шире и включает помимо сведений, составляющих коммерческую или производственную тайну, другие сведения о налогоплательщике. Кроме того, разглашение может выражаться не только в использовании или передаче сведений, но и в придании их огласке, например путем публикации в средствах массовой информации. Поэтому И. И. Кучеров и В. А. Трошин предлагают расширить это определение: разглашение — виновное противоправное нарушение режима налоговой тайны, выразившееся в действии (бездействии) должностного лица налогового органа, органа внутренних дел или таможенного органа, в результате которого она стала доступна третьим лицам³.

В п. 3 ст. 102 НК РФ предусматривается специальный режим хранения сведений, составляющих налоговую тайну, и доступа к ним. Из этого вытекает обязанность налоговых органов принимать меры, исключая утрату указанных сведений. Под *утратой* следует понимать любое противоправное выбытие сведений из владения соответствующего органа или лица, в том числе их уничтожение, в результате которого произошло нарушение прав налогоплательщика и иного лица либо охраняемых

законом прав и интересов общества или государства.

Какие же меры ответственности за несоблюдение режима налоговой тайны есть в действующем законодательстве?

Уголовная ответственность за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих в том числе налоговую тайну, зафиксирована в ст. 183 УК РФ [4]. Однако круг субъектов, а также действий, за которые предусматривается ответственность по данной статье, гораздо шире, чем провозглашается в ст. 102 НК РФ. Уголовная ответственность в соответствии с ч. 1 ст. 183 УК РФ наступает за неправомерное собирание сведений, составляющих налоговую тайну, путем похищения, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом (например, с использованием подслушивающих либо иных подобных технических устройств)⁴. Указанные деяния наказываются штрафом в размере до 80 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 6 месяцев либо лишением свободы на срок до 2 лет.

Состав преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 183 УК РФ, — незаконное разглашение или использование сведений, составляющих налоговую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе, — полностью соответствует положениям ст. 102 НК РФ. Под использованием здесь следует понимать распоряжение субъектом этими сведениями (продажа, обмен, применение их в других целях). Меры ответственности: штраф в размере до 120 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 1 года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо лишение свободы на срок до 3 лет.

Частью 3 ст. 183 УК РФ устанавливается повышенная ответственность за деяния, указанные в ч. 1 или 2 этой же статьи, причинившие крупный ущерб (как в реальном исчислении, так и в виде упущенной выгоды) или совершенные из корыстной заинтересо-

³ Кучеров И. И., Трошин В. А. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М., 2003. С. 170.

⁴ Наумов А. В. Практика применения УК РФ: комментарий судебной практики и доктринальное толкование. М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 45.



ванности: штраф в размере до 200 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 18 месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет либо лишение свободы на срок до 5 лет.

Часть 4 ст. 183 УК РФ применяется в случае тяжких последствий. Они определяются (как и размер крупного ущерба) в зависимости от конкретных обстоятельств дела. К тяжким последствиям может относиться, например, вынужденное банкротство предпринимателя, тяжелое заболевание владельца соответствующей информации, разумеется, при установлении причинной связи между указанными действиями и последствиями⁵. Наказываются такие деяния лишением свободы на срок до 10 лет.

С учетом конкретных обстоятельств должностное лицо, виновное в утрате документов, составляющих налоговую тайну, может быть привлечено к ответственности по ст. 293 «Халатность» УК РФ. Под халатно-

стью понимается неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом (в нашем случае — налогового органа, органа внутренних дел или таможенного органа) своих обязанностей, повлекшее причинение крупного ущерба или существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций.

Общие положения *имущественной ответственности* налоговых органов установлены в статьях 35, 103 НК РФ. Убытки, причиненные налогоплательщику или его имуществу неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов или их должностных лиц (в том числе вследствие несоблюдения п. 2 ст. 102 НК РФ), подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду, за счет федерального бюджета (ст. 1069 ГК РФ [5]).

Некоторые авторы считают, что в случае нарушения режима налоговой тайны потерпевший налогоплательщик может требовать и *компенсации морального вреда* на основании статей 151, 1099 — 1101 ГК РФ⁶. Такой вы-

⁵ Наумов А. В. Указ. соч. С. 45.

⁶ Кучеров И. И., Трошин В. А. Указ. соч. С. 171; Костенко М. Ю. Налоговая тайна. С. 133.

вод делается исходя из Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20.12.1994 № 10 «Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда»: отсутствие в законодательном акте прямого указания на возможность компенсации морального вреда по конкретным правоотношениям не всегда означает, что потерпевший не имеет права на его возмещение. На наш взгляд, определяющим в вопросе компенсации морального вреда является согласно ст. 151 ГК РФ нарушение личных неимущественных прав и других нематериальных благ граждан, причинившее тяжкие нравственные и физические страдания. И разглашение информации о личной, семейной жизни гражданина, охраняемой в режиме налоговой тайны, можно рассматривать как подобное нарушение.

Статья 12 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» [6] предусматривает в том числе дисциплинарную ответственность должностных лиц налоговых органов за невыполнение или ненадлежащее выполнение ими своих обязанностей. Это положение сходно с составом преступления, предусмотренным ст. 293 УК РФ, о котором было сказано выше. Однако, в отличие от халатности, такие действия необязательно должны сопровождаться причинением крупного ущерба.

В литературе встречается мнение, что в отношении должностных лиц, допустивших нарушение режима налоговой тайны, возможно применение мер административной ответственности⁷. Разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом, лицом, получившим доступ к такой информации в связи с испол-

нением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа (ст. 13.14 КоАП РФ). Однако подобная ответственность наступает только в тех случаях, когда за аналогичные действия не предусмотрена уголовная ответственность. Так как разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, является уголовно наказуемым деянием в соответствии со ст. 183 УК РФ, привлечь виновных должностных лиц к административной ответственности в данном случае, по нашему мнению, нельзя.

Значение института налоговой тайны

Правовое значение института налоговой тайны состоит в защите прав и законных интересов налогоплательщиков в отношении любой информации о нем (за исключением ряда установленных в НК РФ сведений).

Данный правовой институт тесно пересекается с институтом банковской тайны, что создает некоторые проблемы. В частности, несмотря на то, что у налоговых органов есть законные основания для истребования определенной информации у банков, последние не спешат с нею расставаться.

Такая ситуация вызвана неоднозначной трактовкой понятия налоговой тайны (какие сведения ее составляют?) правоприменителями — налоговыми органами, банками и налогоплательщиками. **ППП**

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).
2. О банках и банковской деятельности: федер. закон Рос. Федерации от 2 дек. 1990 г. № 395-1 (с изм. и доп.).
3. Об исполнительном производстве: федер. закон Рос. Федерации от 2 окт. 2007 г. № 229-ФЗ.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (с изм. и доп.).
5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26 янв. 1996 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп.).
6. О налоговых органах Российской Федерации: закон Рос. Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп.).

⁷ Мясников А. О. Как защитить налоговую тайну // Налоговые споры. 2006. № 9. С. 23.

об авторе



А. В. Воронова
Roche & Duffay LLP, юрист
anna.voronova@roche-duffay.com