**НАЛОГОВАЯ ТАЙНА И ЕЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ**

Научный руководитель: Моргунова Наталья Викторовна, доцент с учёной степенью кандидат наук, Тихоокеанский государственный университет.

Автор: студент Карабанов Денис Евгеньевич, 5 курс Тихоокеанского Государственного Университета, направление подготовки ПОНБ(с) – 51, г. Хабаровск.

***Аннотация****.* В статье анализируются актуальные вопросы реализации налоговой тайны. Налоговая тайна рассматривается как комплексный правовой институт, регулируемый несколькими отраслями права. Поднимается вопрос о переходе России к автоматизированному обмену налоговозначимой информацией между государствами.

***Ключевые слова***: налоговая тайна, конфиденциальная информация, автоматический обмен информацией, ответственность за разглашение, свобода информации.

**TAX SECRET AND ITS SECURITY**

Supervisor: Natalia V. Morgunova, associate Professor with PhD degree, Pacific National University.

Author of article: the student Karabanov Denis Evgenievich, the 5th course of Pacific National University, the direction of preparation of PONB (c) – 51, Khabarovsk.

***Annotation***. The article analyzes the current issues of tax secrecy implementation. Tax secret is considered as a complex legal institution regulated by several branches of law. The question is being raised of Russia's transition to an automated exchange of tax-sensitive information between states.

***Keywords***: Tax secrecy, confidential information, automatic exchange of information, responsibility for disclosure, freedom of information.

Конституция РФ обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. При их уплате действует принцип свободы информации. В то же время информация о налогоплательщиках, которая доступна налоговым органам, является конфиденциальной и может быть использована только в рамках, определенных законом. В Конституции РФ предусмотрены различные формы закрепления принципа свободы информации (например, в ч. 2 ст. 24 и ч. 4 ст. 29 налогоплательщикам гарантируется право на получение информации, которая непосредственно затрагивает их права и свободы). Этот принцип находит свое подтверждение в ст. 21 Кодекса РФ, в соответствии с которой налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов бесплатную информацию по конкретному перечню вопросов: о действующих налогах и сборах, о законодательстве о налогах и сборах, о своих правах и обязанностях, а также о полномочиях должностных лиц и в целом налоговых органов [2]. Необходимо различать принадлежность информации к определенной категории: общедоступной или ограниченного доступа. Нас интересует вопрос о сохранении той информации, которая не должна быть доступна широкому кругу лиц. Тайной в теории налогового права является информация, признаваемая федеральным законодательством конфиденциальной в целях защиты прав и интересов лица, общества и государства, соответствующая установленным законом условиям охраноспособности. Вопросы, касающиеся защиты конфиденциальной информации, тесно взаимосвязаны с институтом налоговой тайны, что также подтверждает необходимость его существования и совершенствования.

Понятие «налоговая тайна» вошло в российское право после принятия части первой НК РФ. Это стало некой гарантией конституционных прав налогоплательщиков. В налоговом праве налоговая тайна не выделяется как отдельный принцип. НК РФ предусмотрено субъективное право налогоплательщика на соблюдение и сохранение налоговой тайны, и, следовательно, данному праву корреспондирует обязанность налоговых органов и их должностных лиц не нарушать режим ограниченного доступа к конфиденциальной информации. Появление положений о налоговой тайне в российском законодательстве является значительным шагом в развитии и совершенствовании финансово-правовой защиты прав граждан. Налогово-значимая информация – это особый вид информации, предназначенной для целей налогообложения, поэтому сведения, находящиеся в распоряжении налоговых органов, являются не только экономической информацией, но также содержат персональные данные налогоплательщиков и иных лиц, которые подпадают под режим защиты Федерального закона от 27 июля 2006 г. №152-ФЗ «О персональных данных» [3, с. 45–53]. К налоговой тайне можно отнести любые сведения, связанные с налогообложением налогоплательщика, а также информацию иного характера, которая стала известна налоговым органам и их должностным лицам в ходе выполнения своих должностных обязанностей. Данная формулировка, на наш взгляд, является некорректной, так как понятие «любые сведения» может включать в себя достаточно емкий перечень информации, а это, в свою очередь, может расцениваться как недоработка законодателя. В связи с этим возникает важный вопрос о том, какую информацию можно отнести к налоговой тайне. В НК РФ данный перечень не является исчерпывающим. В соответствии с правоприменительной практикой к таким сведениям относится информация, которая содержится в первичных документах налогоплательщика (это могут быть кассовые чеки, товарные накладные, финансовая отчетность, платежные поручения, сведения личного характера), и информация, относящаяся к коммерческой тайне организации. Необходимо отметить, что законодатель регламентирует не только сбор и порядок получения информации, но также обеспечивает соблюдение режима секретности, а именно осуществляет защиту от несанкционированного доступа посредством введения дисциплинарной, административной и уголовной ответственности за ее разглашение. В ст. 102 НК РФ четко регламентирован перечень сведений, которые являются общедоступными. В отношении этих сведений налогоплательщик не может требовать соблюдения режима конфиденциальности. Федеральный закон «О персональных данных» определяет перечень данных, являющихся общедоступными, к ним относятся ФИО, дата и место рождения, номера личных телефонов, сведения о профессии (место работы и должность). Общедоступная информация относительно юридических лиц включает наименование компании, форму собственности, адрес ведения деятельности ИП или юридический и фактический адрес организации, ФИО ИП или руководителя организации, структуру органов управления, а также сведения об ИНН налогоплательщика, данные о нарушениях налогового законодательства, данные о результатах налоговых проверок, сведения о налоговом режиме налогоплательщика. Необходимо отметить, что институт налоговой тайны является комплексным, так как включает в себя нормы не только налогового права, но и информационного, уголовного, административного и других отраслей права. На практике возникают ситуации, когда конфиденциальная информация требуется третьим лицам. В таких случаях, чтобы получить доступ к налоговой тайне, необходимо соблюсти ряд обязательных условий. Обратиться в налоговый орган с запросом о выдаче конфиденциальной информации может ограниченный круг лиц, а именно государственные органы в рамках их деятельности (судебные решения, проверки, следственные действия), а также контрагенты налогоплательщика (поставщики, кредитные организации, поручители и т.д.). Для того чтобы получить интересующую информацию, вышеупомянутый субъект должен направить в налоговый орган запрос, составленный в установленной форме. Порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов утвержден приказом Министерства по налогам и сборам от 3 марта 2003 г. № БГ-3-28/96 (см. Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2003. № 23). Этот порядок подтверждается письмом ФНС России от 24 июля 2017 г. № CA-4-9/14444, в котором разъясняется следующее: запрос о предоставлении конфиденциальной информации оформляется и направляется в письменном виде на бланках установленного образца почтовым отправлением, курьерами, нарочно или в электронном виде с обязательным указанием реквизитов, позволяющих идентифицировать факт обращения пользователя в налоговый орган; в запросе необходимо указать основания, т.е. ссылку на закон, устанавливающий право пользователя на получение конфиденциальной информации, а также конкретную цель, для достижения которой ему необходима запрашиваемая информация; данный официальный документ необходимо зарегистрировать и подтвердить подписью должностного лица, имеющего право направлять запросы в налоговые органы и др. Если при подаче запроса не соблюдено хотя бы одно из указанных условий, то налоговый орган в праве отказать в выдаче конфиденциальной информации. Вопрос о доступе к налоговой тайне на практике вызывает неоднозначные толкования и противоречия. В связи с этим законодатель предусмотрел исчерпывающий перечень субъектов, имеющих право обращаться в налоговый орган за предоставлением сведений, составляющих налоговую тайну. Например, Приказ МВД России № 17 от 11 января 2012 г. утверждает перечень должностных лиц, имеющих право доступа к информации, составляющей налоговую тайну, включающий около 200 должностей. Статья 102 НК РФ определяет специальный правовой статус этой информации, что связано, прежде всего, с тем, что при осуществлении своих полномочий налоговые органы распоряжаются достаточно большим объемом информации об имущественном положении каждого налогоплательщика, распространение которой может нанести вред и ущерб как интересам отдельных граждан, а именно их частной жизни, которая является неприкосновенной и охраняемой законом согласно ст. 23, 24 Конституции РФ, так и интересам юридических лиц вследствие распространения в конкурентной среде значимой для организации информации. Процессы, происходящие в мировой экономике, приводят к развитию трансграничных отношений, в том числе в налоговой сфере. Это выражается в использовании офшорных зон для минимизации своего налогового бремени, что приводит к необходимости совершенствования системы государственного контроля. Существующая система информационного обмена между государствами имеет ряд несовершенств, так как обмен затрудняется длительностью самого процесса и низким уровнем реагирования на такие запросы другими государствами. Новым этапом в развитии обмена налоговой информацией для России является имплементация единого стандарта обмена информацией на базе Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), подтверждением чего является письмо Минфина России от 28 декабря 2015 г. №03-08-05/76765. Данный стандарт предусматривает переход к автоматизированному и регулярному обмену информацией о финансовой деятельности резидентов за рубежом от налоговых органов других государств. Помимо России, участниками данного соглашения являются 82 страны. Чтобы присоединиться к данному стандарту, нормы внутреннего законодательства необходимо привести в соответствие уровню, заложенному в международных договорах, а именно Многостороннему соглашению между компетентными органами государств. Для этого в российских финансовых организациях необходимо проведение различных процедур, связанных с анализом клиентов, обработкой их данных, идентификацией и передачей соответствующих сведений в налоговые органы. Важно также разработать систему и механизм отчетности финансовых организаций в налоговый орган, подходящую IT-инфраструктуру для работы с большим объемом информации. При этом, безусловно, должен соблюдаться режим конфиденциальности информации. Например, в Канаде в рамках налогового органа действует департамент, который занимается исключительно вопросами контроля за реализацией ЕСО и обеспечения налоговой тайны, а также осуществляет деятельность по мониторингу действий должностных лиц, а в случае обнаружения нарушений направляет необходимые документы в суд.

Процесс присоединения к стандарту ОСЭР состоит из двух основных этапов. Первым является подписание Конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о взаимной административной помощи по налоговым делам от 4 ноября 2014 г. Второй этап – это подписание Многосторонней Конвенции о сотрудничестве между компетентными органами по вопросам автоматического обмена информацией по стандарту CRS в рамках Форума по налоговому администрированию от ОЭСР 12 мая 2016 г. Первый обмен информацией в таком режиме с участием России планируется на осень 2018 г. Вследствие присоединения России к стандарту ОСЭР российские налоговые органы смогут получать информацию об открытых за рубежом счетах физических и юридических лиц – российских налоговых резидентов. В свою очередь, российские налоговые органы должны будут предоставлять аналогичную информацию относительно иностранных резидентов, имеющих открытые счета в российских финансовых организациях. Данная автоматизированная система заменит ныне существующую систему обмена. Необходимо обратить внимание на то, что значение имеет не гражданство лица, а его налоговое резиденство. Обмен будет происходить по следующему перечню информации: о лице – держателе счета; о финансовой организации, в которой открыт счет; о балансе по финансовым счетам; о типах доходов, поступивших на счета. Многостороннее соглашение призвано заменить и ныне существующую систему обмена информацией в рамках соглашений о недопущении двойного налогообложения, подобные соглашения заключены Россией с Кипром, Люксембургом и другими странами. В соответствии с этими соглашениями обмен происходит посредством подачи запроса компетентными органами, что, безусловно, уступает в эффективности новой системе.

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. Важно иметь ввиду, что налоговая тайна тесно связана с банковской, служебной, коммерческой тайной, т.е. разглашение налоговой тайны может повлечь разглашение иной информации, например профессиональной. УК РФ предусматривает ответственность за незаконные действия в части коммерческой, банковской и налоговой тайны в ст. 183. Разглашение налоговой тайны может происходить в двух формах: распространение информации, содержащей налоговую тайну, и утрата документов, в которых содержатся данные, составляющие налоговую тайну. До настоящего времени остается дискуссионным вопрос о том, можно ли разгласить тайную информацию путем бездействия. О.В. Бараева считает, что такое возможно, например, в результате нарушения режима хранения таких сведений, в том числе оставления документов, содержащих подобную информацию, в месте, доступном посторонним лицам. В случае разглашения предметом преступления будет являться налоговая, коммерческая или банковская тайна. В некоторых научных исследованиях можно встретить мнение, согласно которому в качестве предмета данного преступления могут выступать все вышеупомянутые виды тайн в том случае, если они хранятся на материальном носителе, при этом не имеет значения характер самого носителя. С данной точкой зрения можно поспорить, так как информация, которой обладает, например, сотрудник налоговой инспекции, не обязательно должна быть зафиксирована: для того чтобы он смог ее разгласить, достаточно просто быть осведомленным о информации, признаваемой налоговой тайной. УК РФ предусматривает следующие санкции за разглашение налоговой тайны: штраф, принудительные работы на срок до 5 лет либо лишение свободы на срок до 7 лет. Возможно, эффективным было бы ужесточение ответственности по примеру Великобритании, где сумма штрафа не ограничена, т.е. его размер зависит от причиненного лицам ущерба. В данном случае суд может назначать наказание в зависимости от обстоятельств конкретного дела (например, суммы выгоды, которую получило лицо за разглашение информации). Таким образом, налоговая тайна является комплексным институтом и регулируется несколькими отраслями права. Из этого следует, что налоговая тайна выступает в качестве правовой гарантии реализации конституционных прав граждан, а именно налогоплательщиков. Принцип соблюдения и сохранения сведений, составляющих налоговую тайну, обязателен для налоговых органов и граждан любого демократического государства. Как общий принцип налогообложения налоговая тайна должным образом определяет объем полномочий должностных лиц, налоговых органов и налогоплательщиков. Следует помнить, что правовое значение налоговой тайны заключается в обеспечении защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, в части сохранения той информации, которая законом относится к налоговой тайне. Подводя итог, необходимо отметить, что российскому законодательству требуется значительная модернизация в сфере обмена налоговозначимой информацией между государствами. Основываясь на опыте иностранных государств, считаем, что переход России к единому стандарту обмена информаций является целесообразным. Соблюдение налоговой тайны гарантируется положениями закона и должно быть положено в основу оценки законности конкретных действий.

Список литературы

1. Конституция РФ, принятая всенародным голосованием 12 декабря 1993, вступившая в действие 25 декабря 1993 г. // Собрание законодательства РФ, 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Белишко И.А. Правовой режим налоговой тайны // Вестн. УрФО. Безопасность в информационной сфере. 2013. № 4(10).

4. Морозова О.С., Кочеткова В.А. Актуальные проблемы института налоговой тайны // Вестн. ЮУрГУ. Сер. «Право». 2017. Т. 17. № 2.

5. О персональных данных: федер. закон от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ. Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Бараева О.В. Банковская тайна в уголовном праве: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.

8. Ефремова М.А. Уголовно-правовая охрана сведений, составляющих коммерческую, банковскую и налоговую тайны // Вестн. Пермск. Ун-та. 2015. Вып. 1(27).