

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОХРАНЫ ИНФОРМАЦИИ, СОСТАВЛЯЮЩЕЙ НАЛОГОВУЮ ТАЙНУ

© 2012 А.К. Саркисов

доктор юридических наук, профессор

Всероссийская государственная налоговая академия

Министерства финансов Российской Федерации

E-mail: Elena-Mikhaylovna@yandex.ru

Рассматриваются правовой режим сохранности информации, составляющей налоговую тайну, правовой институт налоговой тайны, проблемы разглашения и использования сведений о налогоплательщике, меры по охране конфиденциальной информации.

*Ключевые слова:* налоговая тайна, информация, конфиденциальная информация, защита информации, государственная тайна, профессиональная тайна, коммерческая тайна.

Информация, а также содержащиеся в ней сведения носят неоднородный характер, в этой связи существует объективная необходимость создавать особый правовой режим использования, хранения и передачи информации и, соответственно, охраны информации. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ “Об информации, информационных технологиях и о защите информации”<sup>1</sup> (с последними изменениями от 21 июля 2011 г.) определяет, что информация может являться объектом публичных, гражданских и иных правовых отношений. Информация может свободно использоваться любым лицом и передаваться одним лицом другому лицу, если федеральными законами не установлены ограничения доступа к информации либо иные требования к порядку ее предоставления или распространения (п. 1 ст. 5).

Информация в зависимости от категории доступа к ней подразделяется на общедоступную информацию, а также на информацию, доступ к которой ограничен федеральными законами (информация ограниченного доступа) (п. 2 ст. 5). Ограничение доступа к информации устанавливается федеральными законами в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (п. 1 ст. 9). Обязательным является соблюдение конфиденциальности информации, доступ к которой ограничен федеральными законами (п. 2 ст. 9).

Изучение российского законодательства позволяет сказать, что в нем определяется правовой режим охраны различного вида тайн. Тайна

при этом трактуется как специальная информация с ограниченным доступом. Как изящно выразился А.А. Фатьянов, “в самом широком ее толковании тайна - это сфера объективной реальности, скрытая от нашего восприятия либо понимания”<sup>2</sup>. Правовой институт тайны устанавливает специальный правовой режим доступа и использования определенной совокупности конфиденциальной информации, за нарушение которого предусматривается юридическая ответственность. Выделяются различные виды тайн, как то: государственная тайна, военная тайна, служебная тайна, банковская тайна, коммерческая тайна, аудиторская тайна, тайна страхования, адвокатская тайна, нотариальная тайна и, наконец, налоговая тайна.

Предложенный к рассмотрению правовой институт налоговой тайны можно сравнить с институтами банковской и коммерческой тайн, с точки зрения ответственности за разглашение конфиденциальной информации.

Известно, что банк гарантирует тайну банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте (ст. 857 “Банковская тайна” Гражданского кодекса Российской Федерации)<sup>3</sup>. Эта практика идет еще от банковских правил совета кантона Женевы, принятых в 1713 г., согласно которым данные о клиенте банка и его сделках запрещалось предоставлять любому лицу, кроме самого клиента, за исключением, правда, случаев одобрения со стороны совета.

Следуя за данной практикой, Н.В. Лисицина пишет о том, что “банковская тайна - это вид охраняемой законом тайны, состоящий из получаемых в процессе банковской деятельности све-

дений о клиентах и (или) корреспондентах кредитной организации, об их банковских счетах, банковских вкладах, операциях и других банковских сделках, а также иных сведений, устанавливаемых кредитной организацией<sup>74</sup>.

В соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»<sup>75</sup> (с последними изменениями от 11 июля 2011 г.) коммерческая тайна - это любые сведения (производственные, технические, экономические, организационные и др.), которые имеют действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности их третьим лицам и которые отвечают двум признакам: к этим сведениям нет свободного доступа; обладатель таких сведений ввел в отношении них режим коммерческой тайны.

Меры по охране конфиденциальности информации, принимаемые ее обладателем, должны включать в себя: определение перечня информации, составляющей коммерческую тайну; ограничение доступа к информации, составляющей коммерческую тайну, путем установления порядка обращения с этой информацией и контроля за соблюдением такого порядка; учет лиц, получивших доступ к информации, составляющей коммерческую тайну, и (или) лиц, которым такая информация была предоставлена или передана; регулирование отношений по использованию информации, составляющей коммерческую тайну, работниками на основании трудовых договоров и контрагентами на основании гражданско-правовых договоров; нанесение на материальные носители (документы), содержащие информацию, составляющую коммерческую тайну, грифа «Коммерческая тайна» с указанием обладателя этой информации.

Таким образом, в случае банковской тайны охране подлежит информация, которая стала известна сторонним лицам, т.е. банковским работникам, в другом случае о сохранности информации заботится то лицо, которое само устанавливает режим охраны коммерческой тайны.

Все виды тайн объединяет то, что они содержат в себе конфиденциальную информацию. В научной литературе конфиденциальная информация определяется как информация, состоящая из совокупности полученных из разных источников каких-либо доверительных секретных сведений, не подлежащих огласке, доступ к которым ограничен федеральным законом, за исключени-

ем информации, составляющей государственную тайну<sup>6</sup>.

Помимо определения режима тайны, информация, полученная гражданами (физическими лицами) при исполнении ими профессиональных обязанностей или организациями при осуществлении ими определенных видов деятельности (профессиональная тайна), подлежит защите в случаях, если на эти лица федеральными законами возложены обязанности по соблюдению конфиденциальности такой информации. Информация, составляющая профессиональную тайну, может быть предоставлена третьим лицам в соответствии с федеральными законами и (или) по решению суда. Срок исполнения обязанностей по соблюдению конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну, может быть ограничен только с согласия гражданина (физического лица), предоставившего такую информацию о себе. Запрещается требовать от гражданина (физического лица) предоставления информации о его частной жизни, в том числе информации, составляющей личную или семейную тайну, и получать такую информацию помимо воли гражданина (физического лица), если иное не предусмотрено законом.

Кроме того, законом могут устанавливаться обязательность соблюдения конфиденциальности такой информации для третьих лиц, а также ответственность за ее разглашение.

Говоря о налоговой тайне как институте сферы правового регулирования налоговых отношений, необходимо отметить, что в научной литературе ей уделено достаточное внимание. В частности, М.Ю. Костенко пишет, что налоговая тайна - это «охраняемая федеральным законом не общедоступная информация о налогоплательщике и ином лице, ставшая известной налоговому и иному органу государственной власти и местного самоуправления, их должностным лицам, а также любому другому лицу, в силу исполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством»<sup>77</sup>.

По мнению А.В. Торшина, в режиме налоговой тайны, исходя из ее источников, защищается информация о налогоплательщиках и плательщиках сборов, предоставляемая ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой полиции в соответствии с

законодательством о налогах и сборах. Кроме того, к ней относится информация, получаемая этими органами в процессе осуществления налогового контроля, оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности и составляющая их профессиональную тайну, а также передаваемая им в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами иностранных государств<sup>8</sup>.

По определению М.А. Колодезной, недавно проведенной исследование данной темы, налоговая тайна есть “охраняемая федеральным законом конфиденциальная (необщедоступная или ограниченного доступа) информация о налогоплательщике или ином лице, ставшая известной налоговому органу, органу внутренних дел, следственному органу, органу государственного внебюджетного фонда и таможенному органу, их должностным лицам, а также любому другому лицу, в силу исполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством”<sup>9</sup>.

Все эти определения следуют нормам ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации “Налоговая тайна”<sup>10</sup>. Так, налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. Налоговая тайна не подлежит разглашению этими органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Из налоговой тайны исключаются сведения:

- являющиеся общедоступными, в том числе ставшие таковыми с согласия их обладателя - налогоплательщика;
- об идентификационном номере налогоплательщика;
- о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;
- предоставляемые 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);

- предоставляемые 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 им на праве собственности.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому 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.

Важно отметить, что не является разглашением налоговой тайны предоставление налоговым органом ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков сведений об участниках группы, хотя бы и составляющих налоговую тайну.

В последнее время складывается справедливое представление о том, что правовой институт налоговой тайны может восприниматься как комплексный, включающий нормы не только налогового, но и информационного, административного, уголовного и других отраслей права<sup>11</sup>. Впрочем, исследуя содержание этого института, целесообразно пользоваться “бритвой Оккама”<sup>12</sup> и не выходить за рамки налогового права.

В 2004 г. режим налоговой тайны стал предметом рассмотрения Конституционного суда Российской Федерации. Суд отметил, что специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен ст. 102 Налогового кодекса РФ исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере, поскольку в процессе осуществления налоговыми органами своих функций в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной

информации. Поэтому федеральное законодательство предусматривает ограниченный режим доступа к такой информации путем установления исчерпывающего перечня субъектов, обладающих в силу закона правом обращения к налоговым органам за предоставлением сведений, составляющих налоговую тайну<sup>13</sup>. Кроме того, Конституционный суд РФ указал, что в п. 3 ст. 6 Федерального закона от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»<sup>14</sup> закреплены права адвоката, среди которых: возможность собирать необходимые для оказания юридической помощи сведения, в том числе запрашивать документы от органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, а также иных организаций, обязанных выдавать адвокату запрошенные им документы или их заверенные копии. Однако адвокат не включен законодателем в число лиц, имеющих доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну.

Вызывает интерес в данной связи постановление ФАС Московского округа от 31 января 2008 г. по делу № А40-29632/07-149-226. Судьи встали на сторону судебного пристава-исполнителя, который запросил в налоговой инспекции бухгалтерскую отчетность организации за последние три года. Это было необходимо для выяснения платежеспособности данной организации, финансового состояния и определения рыночной стоимости ее обязательств. Организация была дебитором должника, в отношении которого велось дело.

Однако налоговики отказались выдать соответствующие сведения. Они сослались на то, что такая информация может быть затребована только в отношении налогоплательщика-должника и не должна выдаваться на руки лицам, не имеющим доступа к налоговой тайне (по их мнению, именно такие лица были указаны в запросе). В итоге на руководителя налоговой инспекции был наложен штраф<sup>15</sup>.

Понятно, что согласно ст. 69 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»<sup>16</sup> (с последними изменениями от 7 декабря 2011 г.) право получить необходимые сведения у судебного пристава-исполнителя есть. Запрос судебного пристава-исполнителя должен соответствовать форме, содержащейся в Инструкции по делопроизводству в Федеральной службе судебных приставов, утвержденной Приказом Федеральной службы судеб-

ных приставов России от 10 декабря 2010 г. № 682. Налоговики должны предоставить запрошенные сведения в течение семи дней со дня получения запроса, и это правильно. Однако отказ при этом адвокатам в праве получать те же сведения неоправданно ужесточает режим охраны налоговой тайны, приводя к нарушению прав граждан в случае, если у них есть претензии к неплатежеспособной организации.

Установлен Порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов, утвержденный приказом МНС России от 3 марта 2003 г. № БГ-3-28/96<sup>17</sup>. К обоснованию, которое следует в обязательном порядке привести в запросе о предоставлении конфиденциальной информации, этот документ относит, в частности: находящееся в производстве суда, правоохранительного органа дело с указанием его номера; проведение правоохранительным органом оперативно-розыскных мероприятий или проверки по поступившей в этот орган информации с указанием даты и номера документа, на основании которого проводится оперативно-розыскное мероприятие или проверка информации. Существует утвержденный Приказом МВД РФ от 26 декабря 2003 г. № 1033<sup>18</sup> специальный перечень должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к налоговой тайне.

Можно условно выделить информацию, которая подлежит охране в качестве налоговой тайны:

- сведения о финансово-хозяйственной деятельности организации: содержание договоров организации; себестоимость выпускаемой продукции, структура цены; бюджет организации; данные о доходах организации и объемах продаж; информация о составе и размерах имущества организации, денежных средствах, запасах на складе сырья, материалов; данные о товарно-денежных оборотах; сведения о банковских операциях (и о состоянии счетов), о кредитах, долговых обязательствах; содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности (что относится к коммерческой тайне в силу п. 4 ст. 10 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»<sup>19</sup>); плановые и фактические показатели финансово-хозяйственной деятельности, особенно рентабельность; результаты маркетинговых исследований;

- сведения о структуре организации: организационная структура организации и функции под-

разделений; информация о персонале, адреса, домашние и мобильные телефоны руководства и сотрудников организации, в том числе размер оплаты труда;

- сведения об отношениях организации с клиентами и партнерами: состав поставщиков, партнеров, потребителей; списки представителей и посредников организации; сведения о подготовке и ведении переговоров<sup>20</sup>.

Важно отметить, что налогоплательщик не вправе отказать налоговикам в доступе к информации на том основании, что эта информация является коммерческой тайной.

Не могут быть налоговой тайной для налогоплательщика материалы налоговой проверки, которую провели в его отношении налоговики (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 4 мая 2009 г. № Ф09-2653/09-СЗ)<sup>21</sup>.

Сведения об исполнении налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной, в связи чем у инспекции нет правовых оснований для отказа в предоставлении обществу информации о выполнении потенциальными контрагентами своих налоговых обязательств (Определение Высшего арбитражного суда РФ от 1 декабря 2010 г. № ВАС-16124/10)<sup>22</sup>. Судьи отметили, что запрашиваемая обществом информация обусловлена необходимостью проявлять должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагентов.

Однако большинство исследователей полагают, что информация о неисполнении обязанности по уплате налога является налоговой тайной и не может быть предоставлена третьим лицам по их запросу<sup>23</sup>.

На основании изложенного правомерно сделать вывод о том, что вопросы сохранности сведений, составляющих налоговую тайну, должны постоянно находиться в центре внимания не только налоговых органов, органов внутренних дел, органов государственных внебюджетных фондов или таможенных органов, но и общества в целом, в том числе каждого налогоплательщика, а любой запрос о предоставлении таких сведений - подвергаться тщательному анализу на предмет правомерности их предоставления.

Указанная проблема остается предметом научной дискуссии. Некоторые исследователи полагают, что вслед за практикой стран с развитой экономикой (Великобритания, Швеция, Гер-

мания и др.), где бухгалтерские балансы компаний размещаются в открытом доступе в Интернете на сайтах уполномоченных государственных органов, целесообразно и в России раскрывать следующие данные, поступающие в налоговые органы: а) о задолженности налогоплательщиков - физических лиц и юридических лиц; б) о банковских счетах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе о датах и причинах приостановления операций по счетам, о датах и причинах отмены решений о приостановлении указанных операций. По мнению этих исследователей, обеспечение возможности доступа неограниченного круга лиц к указанной информации сделает более прозрачной деятельность компаний, что повлечет за собой улучшение инвестиционного климата в стране<sup>24</sup>.

Такая позиция представляется преждевременной. Во-первых, совместно с перечисленными сведениями государственные органы получают, как правило, различные персональные данные о налогоплательщике, и их возможное разглашение противоречит Федеральному закону РФ от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ "О персональных данных"<sup>25</sup> (с последними изменениями от 25 июля 2011 г.) Гражданин принимает решение о предоставлении своих персональных данных своей волей и в своем интересе (ст. 9 этого закона), и лишать его такого права было бы неправильно. По крайней мере, следует тщательно отграничивать персональные данные от разглашаемых сведений.

Во-вторых, даже предлагаемый ограниченный перечень сведений, которые не подлежали бы охране, в нынешних условиях высокого уровня коррупции в России позволит использовать полученные сведения о налогоплательщике во вред ему заинтересованными недобросовестными лицами.

В-третьих, некоторые сведения такого рода, например, о задолженности налогоплательщика, не подтвержденные соответствующими судебными решениями, могут противоречить действительности из-за не всегда высокой компетентности работников контролирующих органов, и опубликование ложных данных может нанести налогоплательщику существенный вред.

Разумеется, курс на развитие транспарентности, т.е. "прозрачности", деятельности как государственных органов, так и налогоплательщиков в налоговой сфере можно только приветствовать. Но конкретные меры по охране конфиден-

циальной информации, в том числе полученной из источников, связанных с налоговым контролем, следует законодательно устанавливать взвешенно, соотносясь с существующими условиями, с состоянием общества и государства, стараясь максимально обеспечивать права всех участников финансово-хозяйственной деятельности.

<sup>1</sup> Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3448. Ранее действовал Федеральный закон от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ “Об информации, информатизации и защите информации”.

<sup>2</sup> *Фатьянов А.А.* Тайна как социальное и правовое явление. Ее виды // Государство и право. 1998. № 6. С. 5.

<sup>3</sup> Собрание законодательства РФ. 2006. № 5. Ст. 410.

<sup>4</sup> *Лисицина Н.В.* Банковская тайна как объект правового регулирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 20.

<sup>5</sup> Собрание законодательства РФ. 2004. № 32. Ст. 3283.

<sup>6</sup> *Швецов А.В.* Защита информации в сфере служебной тайны в деятельности ОВД (правовой аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. С. 14.

<sup>7</sup> См.: *Костенко М.Ю.* Правовые проблемы налоговой тайны: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 11; *Ее же.* Налоговая тайна: науч.-практ. пособие. М., 2003. С. 9.

<sup>8</sup> *Торшин А.В.* Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 10.

<sup>9</sup> *Колодезная М.А.* Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2012. С. 12-13.

<sup>10</sup> Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

<sup>11</sup> *Кочергин А.* Налоговая тайна // Финансовая газета. 2011. Октябрь. (№ 43).

<sup>12</sup> *Оккам Уильям* (ок. 1300-1350 гг.), английский логик, известный своим высказыванием: “сущности не следует умножать сверх необходимости” (лат. - entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem).

<sup>13</sup> Определение Конституционного суда РФ от 30 сент. 2004 г. № 317-О “Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации”.

<sup>14</sup> Собрание законодательства РФ. 2002. № 23. Ст. 2102.

<sup>15</sup> См. об этом: *Комлева А.А.* Налоговая тайна // Бюджетный учет. 2009. Февраль. (№ 2).

<sup>16</sup> Собрание законодательства РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.

<sup>17</sup> Российская газета. 2003. 3 апр. (№ 63).

<sup>18</sup> Российская газета. 2004. 27 янв. (№ 12).

<sup>19</sup> Собрание законодательства РФ. 1996. № 48. Ст. 5369.

<sup>20</sup> *Смирнова Е.Е.* О налоговой тайне // Налоговый вестник. 2008. Январь. (№ 1).

<sup>21</sup> *Город С.* Что может и что не может быть налоговой тайной // Бухгалтерия и банки. 2011. Февраль. (№ 2).

<sup>22</sup> *Зобова Е.П.* Налоговая тайна и осторожность при выборе контрагентов // Налоговая проверка. 2011. Март-апрель. (№ 2).

<sup>23</sup> См., например: *Кирилина В.Е.* Правовой режим налоговой тайны // Законы России: опыт, анализ, практика. 2010. Апрель. (№ 4).

<sup>24</sup> См., например: *Дуканов С.С.* Современное видение понятия “налоговая тайна” // Российский налоговый курьер. 2010. Май. (№ 9).

<sup>25</sup> Собрание законодательства РФ. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3451.

*Поступила в редакцию 01.02.2012 г.*