

УДК 346.12

DOI: 10.14451/2.142.11

## НАЛОГОВАЯ ТАЙНА В РОССИЙСКОМ ПРАВЕ И ПРАВЕ СТРАН СНГ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ

© 2020 Калашникова Елена Борисовна

доцент кафедры философии и теории права

Самарский государственный экономический университет, Россия, Самара

E-mail: kalashnikova-helen@yandex.ru

В статье рассматривается институт налоговой тайны. Проводится сравнительно-правовое исследование положений данного института в национальном праве стран СНГ, выявляются общие и отличительные их черты. В результате компаративистского исследования будут предложены варианты по реформированию российского налогового законодательства в части регулирования сведений, отнесенных к налоговой тайне.

*Ключевые слова:* налоговая тайна, правовая система, дефиниция, налоговые органы, конфиденциальная информация, налогоплательщик.

К одной из экономически значимой информации относят сведения составляющие налоговую тайну. Институт налоговой тайны в нашей стране достаточно молодой. Данная дефиниция нашла свое закрепление на законодательном уровне только в Налоговом Кодексе РФ от 1999 года. Налоговые органы и их должностные лица, в период действия советского права, обязывались хранить только «коммерческую тайну, тайну сведений о вкладах физических лиц и выполнять другие обязанности, предусмотренные Законом РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» [1]. Особенностью современной дефиниции «налоговая тайна», закрепленной в ст. 102 НК РФ, является ее формулировка через перечисление сведений в нее не входящих. В современных реалиях сложилась парадоксальная ситуация, с одной стороны, налоговая тайна не закреплена в перечне сведений, на которые распространяется режимом конфиденциальности, но в этом перечне указаны коммерческая тайна, служебная тайна, сведения частного характера и т.д. [12]. Следовательно, налоговую тайну необходимо рассматривать как часть иных конфиденциальных сведений, закрепленных таковыми в вышеуказанном перечне. С другой стороны, уголовным законодательством налоговая тайна отнесена к объектам уголовно-правовой охраны вместе с коммерческой тайной и банковской (ст. 183 УК РФ) [13]. Из этого можно сделать вывод, что она не включается состав ни банковской, ни коммерческой тайн. Как самостоятельный институт налоговая тайна упоминается и в Федеральном законе «О противодействии легализации (отмы-

ванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [14], где в таком же контексте упоминаются служебная, коммерческая и банковская тайны.

Теперь рассмотрим состояние данного института в ряде стран СНГ — бывших республиках СССР. Это обстоятельство обосновывает молодость института и в этих странах. Развитие его напрямую связано со временем построения национальных правовых систем после распада СССР. В связи с достаточно большим объемом информации мы остановимся на отличительных чертах данного института в национальных кодифицированных актах.

Во всех без исключения рассматриваемых странах дефиниция «налоговая тайна» закреплена в Налоговых кодексах. Распространяется такой режим конфиденциальности на сведения о лицах, признаваемых налогоплательщиками, то есть сведения, отнесенные к налоговой тайне непосредственно связаны с налоговыми правоотношениями.

Так, согласно Налогового кодекса Республики Беларусь режим налоговой тайны распространяется на сведения, «имеющиеся в налоговых, таможенных и финансовых органах, органах государственного контроля, республиканских органах государственного управления, органах местного управления и самоуправления, уполномоченных органах, организациях и у должностных лиц, которые являются участниками налоговых отношений, любые сведения о плательщиках» [5] при наличии исключений, которые нашли закрепление в НК РБ (ст. 29).

Действие, приведшее к нарушению конфиденциальности таких сведений, квалифицируется по белорусскому законодательству как противоправное деяние и влечет за собой применение мер юридической ответственности. Таковыми признаются действия, повлекшие утрату документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, а также выразившиеся в их разглашении.

Дефиниция «налоговая тайна» в НК Республики Казахстан имеет аналогичную структуру с российскими нормами налогового законодательства (ст.30 НК РК) [3]. Нарушение конфиденциальности сведений с режимом налоговой тайны признается правонарушением. Отличительной чертой налогового законодательства Республики Казахстан является наличие указания на то, что запрет на разглашение таких сведений касается лиц, проходящими службу в налоговых органах и после увольнения. В российском законодательстве же закреплено положение: «Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом» [6].

В Республике Азербайджан нормы, регулирующие налоговую тайну расположены в ст. 30 Налогового кодекса, согласно которой: «Налоговой тайной и сведениями о личной жизни признаются любые полученные налоговым органом и его должностными лицами сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

30.2.1. обнародованных с согласия налогоплательщика;

30.2.2. об идентификационном номере налогоплательщика;

30.2.3. об уставном фонде (уставном капитале) предприятия;

30.2.4. о нарушениях законодательства о налогах и мерах ответственности за эти нарушения;

30.2.5. задолженности по налоговым платежам;

30.2.6. сведения в государственном реестре юридических лиц (за исключением сведений об учредителях (участниках) коммерческих юридических лиц и об их долях в уставном капитале)» [7]. Отдельно законодатель указывает на

коммерческую тайну, отсылая к нормам Закона Азербайджанской Республики «О коммерческой тайне» [2]. Отметим, что и в азербайджанском законодательстве закреплено положение о неразглашении налоговой тайны служащими налоговых органов, находящихся на службе и после увольнения. Особо следует остановиться на нормах, регулирующих нарушение конфиденциальности сведений с режимом налоговой тайны. В соответствии с законодательством режим «налоговая тайна» может быть нарушен в двух формах: в форме утраты сведений с таким режимом и в форме разглашения. При этом под разглашением понимается как их использование, так и передача иному лицу.

Такой же позиции придерживается законодатель в Республике Узбекистан. Так, согласно ст. 29 Налогового кодекса Республики Узбекистан: «К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну (секрет производства) налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу государственного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей» [8]. Структура понятия «налоговая тайна» аналогична, закрепленной в НК РФ, то есть определяется через перечень сведений, на которые не может распространяться данный режим.

А вот в Республике Таджикистан, в соответствии ст. 93 Налогового кодекса, охраняется тайна сведений (налоговая тайна) [9]. В соответствии с нормами этой статьи охране подлежит любого рода информация о налогоплательщиках. Исключения составляют сведения об идентификационном номере налогоплательщика и информация, связанная с учетом налогоплательщиков. Обязанность охраны возложена на налоговые органы, налоговых агентов и их сотрудников. Закреплена и обязанность сотрудников налоговых органов не раскрывать такие сведения как в период работы, так и после увольнения с работы. В пункте 5 ст. 93 НК РТ законодатель предусмотрел возможность передачи, по письменным запросам, оригиналов личных дел налогоплательщиков, актов налоговых проверок, уведомлений и иных документов налогового контроля в правоохранительные органы и суд, при сохранении в органе копий данных документов. Но только если в отношении налогоплательщика возбуждено уголовного дела.

О недопущении разглашения налоговой тайны указано и в Налоговом кодексе Республики Киргизстан. Разглашением признается факт использования или передачи иному лицу информации о налогоплательщике. При этом на должностные лица налоговых органов возлагается обязанность сохранения любого рода сведений относительно налогоплательщика, полученной ими в связи с исполнением служебных обязанностей» [10] и даже после оставлении службы. При этом налоговая тайна определена как «любые полученные органом налоговой службы или его должностным лицом сведения о налогоплательщике» при наличии ряда изъятий (ст.54 НК РК). В этой же статье закреплено правило, что при условии причинения ущерба раскрытием или незаконным получением сведений, составляющих налоговую тайну, лицо совершившее такое действие обязано возместить причиненный ущерб и выплатить иные компенсации. Если же незаконное получение сведений с режимом «налоговая тайна» не причинило ущерб, то такое деяние подлежит ответственности в соответствии с нормами Кодекса Кыргызской Республики о проступках [4]. До этого, в июне 2019 года был расширен перечень сведений, на которые распространяется режим налоговой тайны [15].

Интересная ситуация сложилась в Республике Армения в сфере регулирования налоговой тайны. Так, в своем интервью Д. Ананян — председатель Комитета государственных доходов РА указал, что сохранение налоговой тайны не есть самоцель, но все же предмет внутренней безопасности [16]. По его мнению, под налоговой тайной следует понимать коммерческую тайну. В Налоговом кодексе Республики определение налоговой тайны размещено в ст. и под ней понимается: «любое сведение о налогоплательщике, деятельности налогоплательщика, по-

лученное налоговым органом или налоговым служащим» [11], исключениями являются: «сведения, опубликованные налогоплательщиком или с его согласия; сведения об учетном номере налогоплательщика; сведения, включаемые в устав налогоплательщика; сведения о нарушении требований правовых актов, регулирующих налоговые отношения, и примененных мерах ответственности; сведения о налогоплательщике или деятельности налогоплательщика, представляемых на основании международных или межведомственных договоров (соглашений) налоговым и таможенным органам других государств» [11].

Как мы видим, налоговая тайна как дефиниция закреплена в кодифицированных налоговых актах. Ее структура во всех рассмотренных нами случаях построена по принципу перечисления сведений, на которые не распространяется такой режим конфиденциальности, что делает ее границы расплывчатыми и довольно легко трансформируемыми. Сведения, относимые к налоговой тайне всегда взаимосвязаны с налоговыми правоотношениями и их субъектами. Общность многочисленных положений института налоговой тайны в странах СНГ обусловлены общей правовой базой — нормами советского права, на которой зародился и трансформируется данный институт в национальных правовых системах. Исходя проведенного компаративистского исследования вытекает предложение о введении в нормы НК РФ положения об обязанности сохранения налоговой тайны не только лицами, которым она стала известна в силу выполнения служебных обязанностей, но и после оставления службы. Целесообразным является и закрепление видов форм нарушения режима конфиденциальности — налоговая тайна: утрата и разглашение.

### Библиографический список

1. Закон РФ от 27.12.1991 N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.
2. Закон Азербайджанской Республики от 4 декабря 2001 года № 224-ПQ «О коммерческой тайне» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 09.04.2019 г.) // Азербайджан от 29 декабря 2001 года, № 298.
3. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.08.2019 г.) // Казахская правда от 26 декабря 2017 г. № 247 (28626).
4. Кодекс КР от 1 февраля 2017 года № 18 «Кодекс Кыргызской Республики о проступках» // Эркин-Тоо от 08.02.2017. № 17–18 (2742–2743).
5. Налоговый кодекс Республики Беларусь //Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 01.01.2019, 2/2594.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998. Ст. 3824.
7. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 года № 905-IQ) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.05.2019 г.) // Азербайджан от 1 сентября 2000 года, № 199.
8. Налоговый кодекс Республики Узбекистан (утвержден Законом Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 года № ЗРУ-136) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 10.03.2020 г.) // Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 52 (II).
9. Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 17 сентября 2012 года № 901 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 02.01.2020 г.) // [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=31270626#pos=1482;-34&sdoc\\_params=text%3D%25D0%25BD%25D0%25B0%25D0%25BB%25D0%25BE%25D0%25B3%25D0%25BE%25D0%25B2%25D0%25B0%25D1%258F%2520%25D1%2582%25D0%25B0%25D0%25B9%25D0%25BD%25D0%25B0%26mode%3Dindoc%26topic\\_id%3D31270626%26spos%3D1%26tSynonym%3D1%26tShort%3D1%26tSuffix%3D1&sdos\\_pos=4](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31270626#pos=1482;-34&sdoc_params=text%3D%25D0%25BD%25D0%25B0%25D0%25BB%25D0%25BE%25D0%25B3%25D0%25BE%25D0%25B2%25D0%25B0%25D1%258F%2520%25D1%2582%25D0%25B0%25D0%25B9%25D0%25BD%25D0%25B0%26m ode%3Dindoc%26topic_id%3D31270626%26spos%3D1%26tSynonym%3D1%26tShort%3D1%26tSuffix%3D1&sd os_pos=4) (дата обращения 07.05.2020).
10. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 // <http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/202445> (дата обращения 07.05.2020).
11. Налоговый кодекс Республики Армении от 04 октября 2016 года // [http://www.translation-centre.am/pdf/Trans\\_ru/HH\\_Codes/Harkayin\\_orengsirq\\_ru.pdf](http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orengsirq_ru.pdf) (дата обращения 07.05.2020).
12. Указ Президента РФ от 06.03.1997 № 188 (ред. от 13.07.2015) «Об утверждении Перечня сведений конфиденциального характера» // Собрание законодательства РФ, 10.03.1997, № 10. Ст. 1127.
13. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, № 25. Ст. 2954.
14. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // Собрание законодательства РФ, 13.08.2001. № 33 (часть I). Ст. 3418.
15. [http://arka.am/ru/news/business/v\\_armenii\\_rasshiryat\\_spisok\\_informatsii\\_ne\\_podpadayushchey\\_pod\\_kategoriyu\\_nalogovaya\\_tayna/](http://arka.am/ru/news/business/v_armenii_rasshiryat_spisok_informatsii_ne_podpadayushchey_pod_kategoriyu_nalogovaya_tayna/) (дата обращения 07.05.2020).
16. ARMINFO. КГД: Для властей Армении сохранение налоговой тайны не является самоцелью // <https://zen.yandex.ru/media/arminfo/kgd-dlia-vlastei-armenii-sohranenie-nalogovoi-tainy-ne-iavliaetsia-samoceliu-5e392c21f5f9695471f1315c> (дата обращения 07.05.2020).