

Налоговая тайна

Понятие налоговой тайны

Легальное определение понятие «налоговая тайна» дано в п.1 ст.102 НК РФ, согласно которому: «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 со сбором, получением, хранением, распространением, защитой такой информации, а также ответственностью за неправомерное ее 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 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике. Из установленного ст.102 НК РФ положения, следует, что сведения могут быть, прежде всего, любыми по форме - это может быть любая письменная (электронная) информация о налогоплательщике, ставшая известной должностному лицу налогового органа при исполнении им законных полномочий: документ, магнитный диск, видеозапись, фото-кино съемка (ст. 92 НК РФ). По своему содержанию сведения так же могут быть любыми, то есть включать в себя не только сведения, непосредственно связанные с вопросами налогообложения, но и иную информацию, правовая охрана которой предусмотрена различными нормативно-правовыми актами (например, личная, семейная, коммерческая тайны).

Одним из важнейших признаков объекта налоговой тайны является то, что сведения, ее составляющие, являются только сведения о лице (налогоплательщике), т.е. это может быть любая информация, относящаяся к конкретному лицу. В литературе приводится классификация конфиденциальных сведений по субъекту ими обладающему на «свои» тайны и «чужие» тайны. «Свои» тайны представляют собой сведения, относящиеся к конкретному лицу, под «чужими» же тайнами понимают сведения, доверенные лицам в связи с осуществлением ими профессиональной дея-

тельности (такими лицами могут быть, например, врачи, адвокаты, аудиторы).¹ Налоговую тайну по смыслу ст. 102 НК РФ составляют лишь сведения, относящиеся к конкретному налогоплательщику, которому и предоставляется право требовать соблюдения тайны в отношении этих сведений (ст.21 НК РФ). Другим лицам такое право не предоставляется. Следовательно, «чужие» тайны объектом налоговой тайной быть не могут, сохранность такой информации обеспечивается в режиме иных тайн, предусмотренных законодательством, в частности в режиме профессиональной тайны. Гарантией сохранности такой информации в налоговом законодательстве выступает норма, предусмотренная ст. 82 НК РФ, в соответствии с которой при осуществлении налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение налоговыми органами информации о налогоплательщике составляющей профессиональную тайну, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну, признается недопустимым.

Основным признаком сведений, составляющих налоговую тайну, отличающим ее от других видов тайн, является то, что сведения о налогоплательщике должны быть получены налоговым органом при исполнении своих полномочий. Сведения о налогоплательщике, полученные должностным лицом не в связи с осуществлением им своих полномочий, налоговой тайной не являются. В этом случае отсутствует само основание отнесения сведений к налоговой тайне, так как любое третье лицо тем же способом может получить такую 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), а налогоплательщику – обязанность ее предоставить (ст.23 НК РФ). Несоблюдение налогоплательщиком такой обязанности влечет применение к нему мер ответственности, установленных ст.129¹ НК РФ.

В соответствии со ст.82 НК РФ налоговый контроль осуществляется должностными лицами налоговых органов в пределах своих полномочий посредством налоговых проверок, получения объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а так же в других формах, предусмотренных НК РФ. Любая из перечисленных форм налогового контроля предполагает получение налоговыми органами различной информации о налогоплательщике, источником которой не обязательно будет сам налогоплательщик. Любые сведения, полученные должностными лицами налоговых органов в рамках реализации полномочий по налоговому контролю, являются объектом налоговой тайны.

Ст. 24, 85, 86, 90, 93¹ НК РФ устанавливает обязанность определенных физических лиц и организаций предоставлять сведения о налогоплательщике, известные им. Такая обязанность устанавливается, к примеру, за налоговыми агентами, банковскими организациями, свидетелями. Непредставление налоговым органам информации влечет ответственность в соответствии со ст.129¹ НК РФ. Информация, полученная от данных лиц, охраняется в режиме налоговой тайны, но только в той части, в которой она касается непосредственно налогоплательщика.

¹ Костенко М.Ю. «О толковании положений ст.102 «Налоговая тайна» НК РФ»// «Ваш налоговый адвокат. Налоговые правонарушения: ответственность» под редакцией Пепеляева С.Г., вып.1, М., 2000г., стр.91

Ст. 102 НК РФ предусмотрен перечень сведений, которые не являются налоговой тайной (см. выше). В связи с этим перечнем интересно постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 14.12.2007 по делу, в котором ИФНС отказала налогоплательщику в сообщении информации о добросовестности его контрагентов, решив, что такой отказ является правомерным, т.к. данные сведения составляют налоговую тайну и имеют специальный режим доступа.²

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, ст. 102 НК РФ содержит исчерпывающий перечень сведений, не относящихся к налоговой тайне, согласно которому сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения не относятся к налоговой тайне. Запрошенные сведения к налоговой тайне не относятся.

Таким образом, из данного решения можно сделать практический вывод – для любого налогоплательщика существует возможность затребовать информацию о добросовестности контрагента у ИФНС.

Кроме того, отказ ИФНС влияет на права организации как налогоплательщика на получение налоговой выгоды, в том числе при исчислении НДС, подлежащего уплате в бюджет, с учетом обязанности налогоплательщика подтвердить должную осмотрительность и осторожность при выборе контрагента – согласно сложившейся практике, налоговые органы весьма неохотно возмещают НДС налогоплательщикам, чьи контрагенты, оказавшись недобросовестными, данный налог не уплатили. Как правило, даже в свете Постановления Палаты Европейского Суда по правам человека от 22 января 2009 года, где Суд указал, что: «Национальный законодатель вправе предусматривать определённые ограничения во избежание налоговых мошенничеств, но такие меры должны касаться должной осмотрительности налогоплательщиков-покупателей в определённых обстоятельствах (*special diligence*) и не могут сводиться к отказу в вычете при любой налоговой неисполнительности поставщика», российские налоговые органы относятся к возмещению при указанных обстоятельствах весьма скептически.

Исходя из сказанного в данном разделе, можно сделать следующие выводы:

- 1) В ст.102 НК РФ предусмотрен закрытый перечень сведений, исключаемых из объекта налоговой тайны. Вместе с тем, единого критерия разграничения сведений, составляющих налоговую тайну, и сведений, таковой не являющихся, законодателем не предусмотрено;
- 2) Налогоплательщик имеет возможность затребовать информацию о добросовестности контрагента у налоговых органов.

Соотношение банковской и налоговой тайны

Соотношение банковской и налоговой тайны также имеет свои особенности. В соответствии со ст.26 ФЗ от 02.12.1990 №395-1 «О банках и банковской деятельности» банки обязуются хранить тайну об операциях, счетах и вкладах ее клиентов и корреспондентов, а также об иных сведениях, устанавливаемых кредитной организацией, если это не противоречит федеральному закону. Вместе с тем п. 11 ст. 31 НК РФ 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

² Подборка судебных решений за 2007 год. Журнал «Налоги и финансовое право» // СПС Консультант Плюс.

списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени.

В ст. 86 НК РФ предусмотрены обязанности банков в связи с учетом налогоплательщиков. К их числу помимо прочего относится обязанность сообщать об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Кроме того, банки обязываются выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа (ст. 26 ФЗ «О банках и банковской деятельности»). Вся эта информация будет охраняться в режиме налоговой тайны.

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

Например, в своем постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 19.03.2008 указал, что запрашиваемая налоговым органом у банка информация о суммах процентов по заложенным обязательствам любого рода, выплаченным за год, относится к информации, составляющей банковскую тайну.

В связи с этим суд сделал вывод о том, что требование налогового органа о предоставлении указанной информации относится к документам, требующим особого удостоверения их подлинности в соответствии с Типовой инструкцией по делопроизводству в федеральных органах исполнительной власти (утв. Приказом Минкультуры от 08.11.2005 N 536). Поскольку в нарушение положений Инструкции требование налогового органа о предоставлении документов не содержало оттиска печати с изображением Государственного герба РФ, банк не подлежит привлечению к ответственности за несообщение запрашиваемой информации.³

В постановлении того же суда от 13.03.2008 суд счел, что справки по счетам и вкладам физических лиц выдаются кредитной организацией им самим, судам, органам принудительного исполнения судебных актов, актов других органов и должностных лиц, организации, осуществляющей функции по обязательному страхованию вкладов, при наступлении страховых случаев, предусмотренных Федеральным законом "О страховании вкладов физических лиц в банках РФ", а при наличии согласия руководителя следственного органа - органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве.

Статья 26 ФЗ «О банках и банковской деятельности» не предусматривает представления банком справок о размере заработной платы физических лиц, представляемых ими в банк для получения кредита. В связи с этим банк правомерно отказал органам прокуратуры в предоставлении информации о заключенных кредитных договорах с работниками ряда предприятий и копий справок о размере заработной платы работников, представленных ими в банк в целях получения кредита.⁴

Иностранным организациям, также признаваемым налогоплательщиками, право на соблюдение и сохранение налоговой тайны предоставляется в полном объеме, наравне с российскими организациями.

³ Подборка судебных решений за 2008 год. Журнал «Налоги и финансовое право» // СПС Консультант Плюс.

Лица, имеющие доступ к налоговой тайне. Возможность предоставления сведений, составляющей налоговую тайну, налоговыми органами

Доступ к налоговой тайне имеют суды общей юрисдикции РФ и арбитражные суды РФ. При производстве по делам, возникающим в связи с оспариванием ненормативных актов, решений и действий (бездействий) налоговых органов и должностных лиц налоговых органов, при производстве по делам об административных правонарушениях, отнесенных к подведомственности соответствующих судов (ст.29 АПК; ст.22 ГПК), 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).

Информация, необходимая для принудительного исполнения взыскания, предоставляется судебным приставам-исполнителям (государственным служащим, которые, в соответствии со ст.4 Федерального Закона №119-ФЗ «Об исполнительном производстве» исполняют судебные акты и акты других органов). Приказом МНС РФ и Министерства юстиции РФ от 25.07.2000 N ВГ-3-10/265/215 утвержден Порядок взаимодействия налоговых органов РФ и службы судебных приставов органов юстиции субъектов РФ по принудительному исполнению постановлений налоговых органов и иных исполнительных документов. В случае отсутствия информации о должнике, необходимой для принудительного исполнения, судебный пристав-исполнитель направляет мотивированный письменный запрос в налоговый орган об ИНН, о номерах счетов, о наименовании и месте нахождения банков и кредитных организациях, в которых находятся эти счета. Такая информация составляет объект налоговой тайны. Однако по запросу судебного пристава-исполнителя она должна быть предоставлена налоговым органом в трехдневный срок (ст.46 ФЗ от 21.07.1997 №119-ФЗ; 3.1 Порядка, утвержденного Приказом МНС России и Минюста России от 25.07.2000 N ВГ-3-10/265/215).

Сведения о наличии у должника денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах и во вкладах или на хранении в банках и иных кредитных организациях могут быть предоставлены взыскателю по его заявлению при наличии у него исполнительного листа с не истекшим сроком давности (ст.46 ФЗ от 21.07.1997 №119-ФЗ; п.2 Приказа МНС РФ от 23.01.2003 №БГ-3-28/23 «Об утверждении порядка предоставления налоговыми органами информации взыскателю»). Однако такая информация о счетах предоставляется не в полном объеме. Так, не может быть предоставлена информация об открытых счетах должника в соответствии с Решением ВАС РФ от 03.03.2004. В то же время Постановлением ФАС Московского округа от 19.08.2005 по делу признается правомерность требования взыскателя предоставления налоговым органом сведений о номерах счетов должника, как соответствующего п.2 ст. 102 НК РФ, п.3 ст.46 ФЗ от 21.07.1997 №119-ФЗ, п.3 Порядка, утвержденного Приказом МНС РФ от 23.01.2003 №БГ-3-28/23, а также Решению ВАС РФ от 03.03.2004 № 15527/03.⁵

На уровне федерального законодательства предусмотрены и другие⁶ случаи предоставления информации, составляющей налоговую тайну, налоговыми органами (таможенной службе, Счетной палате, по запросам члена Совета Федерации, Государственной Думы и др.) Во всех случаях тако-

⁴ Там же.

⁵ Аналогичное положение имеется и в Постановлении ФАС Московского округа от 15.09.2004 по делу № КА-А40/7808-04

⁶ Приказ МНС РФ от 03.10.2000 №БГ-3-24/346 «Об утверждении порядка предоставления налоговыми органами конфиденциальной информации».

го 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, во многих странах (Швеция, Норвегия, Франция, Италия) 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 данных 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, предоставляя, тем самым, всем налогоплательщикам право контролировать исполнение каждым его налоговой повинности⁷. Обязанность по предоставлении таких сведений осуществляется путем их ежегодной публикации.

Ответственность за несоблюдение режима налоговой тайны

Одной из важнейших составляющих режима правовой защиты информации является ответственность за нарушение налоговой тайны. Ч.4 ст.102 НК РФ определяет два вида нарушений режима налоговой тайны: - разглашение налоговой тайны и утрата документов, в которых есть сведения, являющиеся налоговой тайной организации. За эти нарушения виновные привлекаются к ответственности.⁸ Однако привлечение к такой ответственности возможно только в случае, когда лицо, допустившее нарушение режима налоговой тайны, было обязано в соответствии с законодательством его соблюдать.

Понятия разглашение дано в ст.102 НК РФ не совсем четко. Так, разглашение определяется как 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 и производственную тайны, также и другие сведения о налогоплательщике. Кроме того, разглашение может выражаться не только в использовании и передаче сведений, но также в придании их огласке, например путем публикации в средствах массовой информации. Поэтому под разглашением предлагается понимать 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 лицам.⁹

⁷ Костенко М.Ю. «Налоговая тайна. Научно практическое пособие» М, 2001г. стр.23

⁸ Морозов Д.А. «Коммерческая и налоговая тайна»// Главбух, 2006г., №7//СПС Консультант Плюс

⁹ Кучеров И.И., Трошин В.А. «Налоговая тайна: правовой режим защиты информации», М., 2003г., стр.170

В п.3 ст. 102 НК РФ установлено, что сведения о налогоплательщике имеют специальный режим хранения и доступа. Из этого положения вытекает обязанность налоговых органов принимать меры по сохранности таких сведений, поэтому их утрата неизбежно влечет наступление ответственности.¹⁰ Под утратой следует понимать любое противоправное выбытие их 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.

Действующим законодательством за разглашение и незаконное использование сведений, составляющих налоговую тайну, предусмотрена уголовная, административная, дисциплинарная ответственность.

Уголовная ответственность за незаконное получение и разглашение сведений составляющих налоговую тайну предусмотрена ст.183 УК РФ. Круг субъектов, а также действий предусмотренных данной статьей значительно отличается от тех, что предусмотрены ст.102 НК РФ. Так, ч.1 ст. 183 УК РФ предусматривает ответственность за неправомерное соби́рание сведений, составляющих налоговую тайну, путем похищения, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом. Субъектом такого преступления будет являться любое лицо, достигшее возраста уголовной ответственности, т.е. 16 лет. Соби́рание сведений предполагает их противоправное получение из собственности или законного владения юридических, должностных и физических лиц. Похищение может заключаться в завладении указанными сведениями путем кражи, грабежа, разбойного нападения, присвоения, обмана или злоупотребления доверием. Подкуп - это стремление завладеть указанными сведениями путем уплаты за них определенного вознаграждения (денежного, иного имущественного). Под угрозой в данном случае понимается угроза насилием, уничтожением или повреждением имущества, разглашением позорящих лиц сведений. К числу иных незаконных способов может быть отнесено, например, использование в этих целях подслушивающих и других подобных технических устройств.¹¹ Наказывается такое деяние штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного до шести месяцев либо лишением свободы на срок до двух лет.

Ч.2 ст.183 УК РФ предусмотрено наказание за незаконное разглашение или использование сведений, составляющих налоговую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе. Этот состав полностью соответствует положениям ст.102 НК РФ. Использование здесь следует понимать распоряжение субъектом этими сведениями (продажа, обмен, применение их в других целях). Наказываются такие деяния штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

Деяния, предусмотренные ст. 183 УК РФ, характеризуются наличием прямого умысла у лица, их совершившего. Часть 3 ст. 183 предусматривает повышенную ответственность за деяния, указанные в ч. 1 или ч. 2 этой же статьи, причинившие крупный ущерб или совершенные из корыстной заинтересованности. Крупный ущерб - это наступление неблагоприятных последствий имуществ-

¹⁰ Костенко М.Ю. «О толковании положений ст.102 «Налоговая тайна» НК РФ»// «Ваш налоговый адвокат. Налоговые правонарушения: ответственность» под редакцией Пепеляева С.Г., вып.1, М., 2000г., стр.99

¹¹ Наумов А.В. «Практика применения УК РФ: комментарий судебной практики и доктринальное толкование», М, Волтерс-Клювер, 2005г.//СПС Консультант плюс

венного плана (как в реальном исчислении, так и в виде упущенной выгоды) для владельца охраняемой данной статьей УК информации ввиду ее утраты. Корыстная заинтересованность предполагает стремление виновного извлечь из своих действий материальную выгоду. Наказываются такие деяния штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет.

Часть 4 рассматриваемой статьи конструирует состав данного преступления при особо отягчающих обстоятельствах: если указанные деяния повлекли тяжкие последствия. Их определение (как и размера крупного ущерба) - вопрос факта, и зависит от конкретных обстоятельств дела. К таким последствиям (тяжким) может относиться, например, вынужденное банкротство предпринимателя, заболевание тяжким недугом владельца соответствующей информации, разумеется, при установлении причинной связи между указанными действиями и последствиями.¹² Наказываются такие деяния лишением свободы на срок до десяти лет.

С учетом конкретных обстоятельств должностное лицо, виновное в утрате документов, составляющих налоговую тайну, может быть привлечено к ответственности по ст.293 УК РФ – «Халатность». Под халатностью понимается неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом своих обязанностей, повлекшее причинение крупного ущерба. Такое неисполнение или ненадлежащее исполнение должностным лицом налогового органа, органа внутренних дел или таможенного органа, может повлечь за собой выход документов, содержащих сведения, составляющие налоговую тайну, из владения соответствующего органа или лица, в том числе их уничтожение.¹³

Общие положения имущественной ответственности налоговых органов установлены ст.35, 103 НК РФ и ст.13 ФЗ «О налоговых органах». В соответствии с указанными статьями, убытки, причиненные налогоплательщику или его имуществу неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов или их должностных лиц (в том числе предусмотренные п.2,4 ст.102 НК РФ), подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду, за счет федерального бюджета (ст. 1069 ГК РФ).

Следует отметить, что в указанных статьях речь идет лишь об имущественной ответственности обязанных лиц, однако многие авторы признают, что в случае нарушения режима налоговой тайны возмещению может подлежать и моральный вред, на основании ст.151, 1099-1101 ГК РФ.¹⁴ Такой вывод можно сделать из Постановления Пленума ВС РФ от 20.12.1994 №10 «Некоторые вопросы применения законодательства о компенсации морального вреда», согласно которому 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. 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. В случае разглашения информации

¹² Наумов А.В. «Практика применения УК РФ: комментарий судебной практики и доктринальное толкование», М, Волтерс-Клювер, 2005г.//СПС Консультант плюс

¹³ Костенко М.Ю. «Налоговая тайна. Научно практическое пособие» М, 2001г. стр.134

¹⁴ Кучеров И.И., Трошин В.А. «Налоговая тайна: правовой режим защиты информации», М., 2003г., стр.171; Костенко М.Ю. «Налоговая тайна. Научно практическое пособие» М, 2001г. стр.133

о личной, семейной жизни гражданина, охраняемой в режиме налоговой тайной, подобное нарушение может возникнуть.

Ст.12 ФЗ «О налоговых органах» предусматривает 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 не обязательно должны влечь за собой причинение крупного ущерба.

Судебная практика по данному вопросу (разглашение сведений, составляющих налоговую тайну), в справочно-правовых системах отсутствует.

В литературе встречается мнение, что в отношении должностных лиц, допустивших нарушение режима налоговой тайны, возможно применение мер административной ответственности.¹⁵ Ст.13.14 КоАП РФ предусматривает, что разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, влечет наложение административного штрафа. Однако в этой статье указывается, что подобная ответственность наступает только в тех случаях, когда за аналогичные действия не предусмотрена уголовная ответственность. Так как разглашение сведений является уголовно наказуемым деянием в соответствии со ст.183 УК РФ, то о привлечении должностных лиц, виновных в разглашении сведений, составляющих налоговую тайну, к административной ответственности говорить нельзя.

Значение института налоговой тайны

Правовое значение налоговой тайны состоит в том, что она обеспечивает защиту прав и законных интересов налогоплательщиков в отношении информации, отнесенной законодательством к налоговой тайне.

Данный правовой институт тесно пересекается с институтом банковской тайны, что влечет за собой как определенные плюсы для налогоплательщика – так как финансовые учреждения не спешат расставаться с принадлежащей им информацией, так и определенные минусы – законные основания у налоговых органов для истребования определенной доли информации у банков все-таки есть.

В заключении также хотелось бы повторить некоторые практические выводы:

- 1) налогоплательщики имеют возможность затребовать информацию о добросовестности/недобросовестности контрагента у ИФНС;
- 2) информация, составляющая налоговую тайну, может быть раскрыта достаточно широкому кругу лиц, в том числе приставам-исполнителям и взыскателю, у которого есть исполнительный лист;
- 3) требования налоговых органов о предоставлении информации, составляющей банковскую тайну, должны содержать все формальные реквизиты в соответствии с законодательством.

¹⁵ Мясников А.О. «Как защитить налоговую тайну»// Налоговые споры, 2006г., №9

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300