А.А. Атабиева

ПРИНЦИП НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ И ЕГО РАЗВИТИЕ В РЕШЕНИЯХ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

АТАБИЕВА Абидат Адрахмановна – заместитель начальника Юридического отдела Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 5 по КБР, аспирант кафедры государственного строительства и права РАНХиГС (e-mail: abidasha@yandex.ru)

Аннотация. *Исследуется проблема формирования принципа налоговой тайны, его законодательного закрепления, а также развития его содержания в решениях Конституционного Суда Российской Федерации.*

Ключевые слова: *налоговая тайна, конституционные основы налогового законодательства, Конституционный Суд Российской Федерации.*

Конституция РФ обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Также установлено, что федеральные налоги и сборы находятся в исключительном ведении Российской Федерации (п. «з» ст.17), а общие принципы налогообложения сборов – в совместном ведении Федерации и ее субъектов (п. «и» ч.1 ст. 72).

Открытость и прозрачность при администрировании – фундаментальный принцип, способствующий обеспечению законности административного управления. Это важный элемент отношений между гражданином и государством в либеральном демократическом обществе[1]. Вместе с тем информация о налогоплательщике, доступная налоговым органам, является конфиденциальной и должна использоваться только в целях и в пределах границ, определенных законом. Целью статьи является определение и анализ пути преодоления данных противоречивых потребностей российского демократического государства через доказывание конституционный природы налоговой тайны, предложение действенных правовых инструментов достижения равновесия между транспарентностью деятельности налоговых органов и конфиденциальностью налоговой информации, чтобы не допускать конфликтных ситуаций в налоговой сфере, а в случае возникновения налоговых споров – эффективно их решать.

Конституция РФ в различных формах закрепляет принцип свободы информации (ст. 29; ч. 2 ст. 24; ч. 4 ст. 32; ст. 42; ч. 1 ст. 48; ч. 3 ст. 55; ч. 1 ст. 56). Конституция РФ в ч. 2 ст. 24 и ч. 4 ст. 29 гарантирует налогоплатель-

[1] Для более полной информации см.: *Галлиган Д., Полянский В.В., Старилов Ю.Н.* Административное право: история развития и основные современные концепции. М.: Юристъ, 2002. С. 183–185.

щикам право на получение информации, непосредственно затрагивающей их права и свободы, если иное не предусмотрено законом. Согласно ст. 21 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право получать от налоговых органов бесплатную информацию по строго очерченному кругу вопросов: о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о своих правах и обязанностях, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц. Помимо этого налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Конституционное право на получение информации важно в нескольких аспектах. Во-первых, получение необходимых для налогообложения сведений бесплатно снижает расходы налогоплательщиков, косвенно связанные с выполнением обязанности платить налоги и сборы. Во-вторых, это право способствует реализации принципа определенности условий налогообложения, поскольку налогоплательщик, получая разъяснения по интересующему его вопросу, имеет возможность уяснить требования налогового законодательства. В прагматическом контексте коммерческих решений невозможность предсказать последствия закона экономически неэффективна.

Отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами не могут выходить за рамки, очерченные в Конституции РФ и НК РФ, а именно: налоговые органы обязаны проводить разъяснительную работу и давать информацию по строго определенному кругу вопросов. Следует понимать, что «информационно-разъяснительная работа налоговых органов является инструментом обратной связи, позволяющим не только решать проблемы налогоплательщиков, но и способствующим организации работы самих налоговых органов»[1].

Внутреннее содержание правомочий субъективного права на информацию обусловлено принадлежностью информации к определенной категории – общедоступной или информации с ограниченным доступом. Ст. 29 Конституции РФ гарантирует свободу информации, предусматривая правовой режим защиты федеральным законом только сведений, составляющих государственную тайну. Однако при определенных обстоятельствах одна и та же экономическая информация может одновременно подпадать под юрисдикцию нескольких правовых режимов защиты.

Налоговая тайна нередко коррелирует с банковской тайной, служебной, коммерческой тайной и другими видами конфиденциальной информации[2].

---

[1] См. об этом: *Матюшенкова Ю.Л.* Информирование и консультирование налогоплательщиков. Правовые и организационные аспекты // Справочная правовая система «Консультант-Плюс», 2001.

[2] О соотношения полномочий налоговых органов по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства и информации, составляющей про-

В теории налогового права можно встретить следующее общеправовое понятие тайны: «это информация, признаваемая федеральным законом необщедоступной в целях защиты прав и интересов лица, общества и государства, соответствующая установленным законом условиям охраноспособности»[1]. В мировой практике законодательного регулирования экономически ценной информации употреблялись различные термины, обозначавшие суть этого понятия и использовавшие ключевое слово «тайна». На фоне общей истории финансовой мысли торговые книги можно расценивать как первые писаные источники конфиденциальной экономической информации. Они положили начало установлению ограничений доступа к информации в публичных интересах общества, государства, интересах фиска. В этом проявляются идеи социальной справедливости, демократизации и правового государства, в лоне которых появилось и получило свое развитие налоговое право.

Понятие «налоговая тайна» вошло в российское право с принятием части первой Налогового Кодекса Российской Федерации, что служит своеобразной правовой гарантией конституционных прав налогоплательщиков и демонстрирует конституционную направленность современного налогового закона. Законодатель прямо не выделяет налоговую тайну в качестве принципа налогового права (в отличие, например, от положений п. 4 ст. 82 НК РФ, в котором указан принцип сохранности информации, составляющей профессиональную тайну, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну). В соответствии со ст. 21 (п. 1, подп. 13) НК РФ соблюдение и сохранение налоговой тайны является субъективным правом налогоплательщика. Законодателем Российской Федерации сформулирована классическая схема правосубъектности в сфере налоговой информации: указанному выше праву налогоплательщиков корреспондирует обязанность налоговых, таможенных органов, органов внутренних дел, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц и привлекаемых специалистов, экспертов не нарушать режим ограниченного доступа к конфиденциальной налоговой информации и применение санкций в случае нарушения.

Вместе с тем конструкция налоговой тайны конкретизирована Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»[2],

---

фессиональную адвокатскую тайну см. решение Европейского Суда по правам человека по делу Tamosius v. United Kingdom. См.: Case of Tamosius v. United Kingdom (Application № 62002/00), Judgment (Strasbourg, 19.IX.2002) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. 2003. № 2.

[1] *Костенко М.Ю.* Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. М., 2003. С. 6.

[2] Собрание законодательства Российской Федерации. 2006. № 31 (1 ч.). Ст. 3436.

с вступлением в силу данного закона можно утверждать, что в юридический оборот был введен принцип соблюдения и сохранения налоговой тайны, о чем свидетельствуют следующие положения: праву налогоплательщиков на соблюдение и сохранение налоговой тайны, закрепленному подп. 13 п. 1 ст. 21 НК РФ, корреспондирует обязанность налоговых органов соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение (подп. 8 п. 1 ст. 32 НК Российской Федерации). Отталкиваясь от данного понимания места и роли налоговой тайны в системе правового регулирования налогообложения, для терминологического удобства воспользуемся наименованием «принцип налоговой тайны», который по сути включает в себя два автономных принципа – принцип соблюдения и принцип сохранения налоговой тайны.

Между тем в научном обороте недопустимо одновременно применять идентичные по смысловому содержанию понятия одного явления. Конституционный Суд РФ неоднократно высказывал правовую позицию, в соответствии с которой общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности нормы налогового законодательства и ее согласованности с системой действующего правового регулирования следует из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и истолкования правовой нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы допускает возможность субъективного подхода в процессе правоприменения данной нормы и ведет к произволу, а значит, к нарушению принципов равенства и верховенства закона. Данная правовая позиция находит свое отражение в следующих постановлениях Конституционного Суда РФ, систематизированных в хронологическом порядке: от 25 апреля 1995 г. № 3-П, от 11 ноября 1997 г. № 16-П, от 15 июля 1999 г. № 11-П, от 30 января 2001 г. № 2-П, от 20 февраля 2001 г. № 3-П, от 27 мая 2003 г. № 9-П, от 14 июля 2003 г. № 12-П, от 11 ноября 2003 г. № 16-П, от 16 июля 2004 г. № 14-П, от 14 июля 2005 г. № 9-П, от 28 февраля 2006 г. № 2-П, др.

Специфика налоговой тайны заключается в том, что ее субъектами в законодательстве обозначены соответствующие государственные органы (налоговые, таможенные, органы государственных внебюджетных фондов, правоохранительные органы по защите интересов государства в сфере экономики), их должностные лица, а также привлекаемые ими эксперты и специалисты. Порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов утвержден приказом Министерства по налогам и сборам от 3 марта 2003 г. № БГ-3-28/96[1]. Вопрос о доступе к налоговой тайне неоднозначен и вызывает массу противоречивых истолкований в судебной

[1] Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2003. № 23.

арбитражной практике. Различие подходов к этой проблеме вполне обосновано, поскольку потребность государственного вмешательства в интересах общества в экономическую деятельность объективно выше, чем в личную или семейную тайну граждан. Законодатель предусмотрел ограниченный режим доступа к налоговой информации путем установления исчерпывающего перечня субъектов, обладающих в силу закона правом мотивированного обращения к налоговым органам за предоставлением сведений, составляющих налоговую тайну, в указанных в законе целях. Специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в ст. 102 НК РФ, исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения выявленного Конституционным Судом РФ принципа баланса публичных и частных интересов в области налогообложения. Поскольку, как указывает Конституционный Суд РФ в Определении от 30 сентября 2004 г. № 317-О, в процессе осуществления налоговыми органами своих функций в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном положении каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняемой законом (ст. 23 и 24 Конституции РФ), так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса информации. По общему правилу нарушение режима налоговой тайны может быть совершено в двух формах: разглашение налоговой тайны и утрата документов, в которых имеются сведения, составляющие налоговую тайну. Таким образом, должностные лица, в ведении которых находятся сведения, составляющие налоговую тайну, не вправе разглашать ее, кроме законодательно закрепленных случаев (п. 2 и 3 ст. 102 НК РФ).

На наш взгляд, в момент получения налоговым органом информации, составляющей коммерческую тайну, она приобретает статус налоговой тайны. Однако будет справедливо отметить, что данная точка зрения субъективна и не носит статус общепризнанной. Например, О.С. Соколова делает иной вывод из указанных нормативных установлений, заключая, что в этом случае речь идет о возникновении множественности отношений по поводу одного и того же вида информации[1].

Данное положение характеризует налоговую тайну как комплексную категорию, включающую различные виды тайн. Такая корреляция взаимосвязанных видов тайн выглядит вполне обоснованной общими конституционными принципами справедливости, соразмерности, баланса общих

[1] *Соколова О.С.* Административно-правовые режимы конфиденциальной информации в системе специальных административно-правовых режимов // Современное право. 2005. № 8. С. 43.

и частных интересов в налоговой сфере, юридического равенства. В то же время понятие сведений конфиденциального характера шире, чем понятие коммерческой тайны, а понятие конфиденциальной информации, имеющей обязательное документальное закрепление, выступает родовым в данной классификации[1]. В целях обозначения места налоговой тайны в структуре конфиденциальной информации целесообразно отметить, что она является одной из разновидностей конфиденциальной информации согласно Перечню сведений конфиденциального характера, утвержденному Указом Президента Российской Федерации от 6 марта 1997 г. № 188 (с изм., внесенными Указом от 23 сентября 2005 г. № 1111)[2].

Принцип соблюдения и сохранения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов правового государства. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них. Российские налоговые органы не считают секретными сведения о задолженности компании, даже если невыполненные обязанности перед бюджетом нельзя отнести к налоговому правонарушению.

Список литературы

1. *Галлиган Д*., *Полянский В.В*., *Старилов Ю.Н*. Административное право: история развития и основные современные концепции. М., 2002.

2. *Костенко М.Ю.* Налоговая тайна: научно-практическое пособие. М., 2003.

3. *Мозолин В.П*., *Петровичева Ю.В*. Информация и право // Журнал российского права. 2004. № 8.

4. *Морозов Д.В*. Коммерческая и налоговая тайна // Главбух. 2000. № 7.

5. *Соколова О.С.* Административно-правовые режимы конфиденциальной информации в системе специальных административно-правовых режимов // Современное право. 2005. № 8.

6. Case of Tamosius v. United Kingdom (Application № 62002/00), Judgment (Strasbourg, 19.IX.2002) // Бюллетень Европейского Суда по правам человека. Российское издание. 2003. № 2.

© Атабиева А.А., 2011

[1] *Морозов Д.В.* Коммерческая и налоговая тайна // Главбух. 2000. № 7.

[2] Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 10. Ст. 1127; Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. № 39. Ст. 3925.