

ИНСТИТУТ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
И СРАВНИТЕЛЬНОГО ПРАВОВЕДЕНИЯ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

На правах рукописи

Токарев Сергей Игоревич

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ ТАЙНЫ
В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ**

Специальность 12.00.04 — Финансовое право,
налоговое право, бюджетное право

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:

заслуженный юрист Российской Федерации,
доктор юридических наук, профессор
И. И. Кучеров

Москва — 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Правовой режим сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях.....	16
§ 1. Режим тайны в налоговых правоотношениях как средство защиты сведений ограниченного доступа	16
§ 2. Сведения, имеющие значение для налогообложения, как элемент правового режима тайны в налоговых правоотношениях	35
§ 3. Банковская тайна, аудиторская тайна и иные виды тайн в налоговых правоотношениях.....	43
§ 4. Налоговая тайна в законодательстве зарубежных стран.....	67
Глава 2. Налоговая тайна как институт налогового права.....	86
§ 1. Понятие и признаки налоговой тайны.....	86
§ 2. Правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну	105
§ 3. Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов.....	132
§ 4. Налоговая тайна и международный обмен сведениями, имеющими значение для налогообложения	143
Заключение	166
Библиографический список.....	169
Приложение	217

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современные условия, связанные с глобальными внешними вызовами и угрозами, а также динамичное развитие технологий в финансовой сфере обуславливают необходимость поиска и выработки оптимальных и наиболее эффективных способов достижения финансовой устойчивости и правовых средств обеспечения финансовой безопасности государства, в том числе в сфере регулирования налоговых правоотношений.

К ориентиру на финансовую прозрачность как необходимое условие финансовой безопасности, включая противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, разворачивается подавляющее большинство юрисдикций, в том числе традиционно на протяжении нескольких веков отдающих приоритет охране налоговой, аудиторской и банковской тайн. Большинство стран пришли к выводу о необходимости принудительного раскрытия налоговых сведений, что предопределило вектор развития налоговых правоотношений в направлении транспарентности налоговых данных.

Российская Федерация, обеспечивая национальную финансовую безопасность, выступает одновременно и активным субъектом мирового сообщества, что требует постоянного совершенствования внутреннего национального законодательства и соответствия мировым тенденциям, связанным с устойчивым развитием финансовых (налоговых) правоотношений, одним из основных признаков которого является усиление прозрачности как необходимого условия межнационального сотрудничества в финансовой (налоговой) сфере. В связи с этим 12 мая 2016 г. Федеральная налоговая служба (далее — ФНС России) от лица Российской Федерации подписала многостороннее Соглашение компетентных органов об

автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10.2014¹. Эти сведения включают в себя данные о различных видах инвестиционного дохода, в том числе о дивидендах, процентах, доходе от определенных страховых продуктов, средствах, вырученных от продажи финансовых активов, сведения по остатку на счете и платежах, совершенных с использованием счета. В частности, в значительной степени расширяется объем сведений, содержащихся в банках данных налоговых органов РФ, а также объем данных, которые в ближайшей перспективе перейдут в границы правосубъектности налоговых органов РФ. Подписание данного акта послужило основой для кардинального изменения подходов, связанных с пониманием и ролью тайны в налоговых правоотношениях.

В этом аспекте особую значимость приобретает позиция руководителя ФНС России, отметившего, что «старые методы налогового администрирования во всех странах отмирают. Будущее за эффективным использованием больших массивов данных и их анализом. Это станет центром сервисной стратегии всех налоговых служб в мире»².

Раскрытие тайны в рамках автоматического обмена, осуществляемого на основе Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.)³, ратифицированной Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ⁴, явилось прорывом в международном налоговом администрировании и заложило тренд налоговой транспарентности на ближайшую перспективу. В связи с этим в результате эволюции механизмов межстранового обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, в ближайшей перспективе будет достигнут значительный успех.

¹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». См.: Россия получила доступ к информации о счетах своих граждан в 80 странах // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: <https://www.nalog.ru/rn78/news/smi/6068722/> (дата обращения: 12.08.2018).

² См.: Глава ФНС признал будущее налогового администрирования за анализом big data : [выступление М. Мишустина на открытии семинара Форума по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР 18.11.2015] // Интерфакс : сайт. URL: <http://www.interfax.ru/business/480088> (дата обращения: 12.08.2018).

³ См.: СЗ РФ. 2016. № 12. Ст. 1586.

⁴ См.: Рос. газ. 2014. 7 нояб.

При этом в целях обеспечения баланса публичных и частных интересов в финансовой (налоговой) сфере необходимо учитывать, что одновременное увеличение объема и ценности сведений о налогоплательщиках, доступных налоговым органам, усиливает необходимость защиты этих сведений. В частности, возрастает потребность в более эффективном нормативном регулировании института тайны, которая позволит адекватно современной реальности реализовать и защитить права налогоплательщиков, повысить доверие к налоговым органам, инвестиционную привлекательность бизнес-среды на территории нашего государства.

Вышеуказанные обстоятельства, а также отсутствие современных теоретических исследований правового режима тайны в налоговых правоотношениях обусловили необходимость проведения исследования по выбранной теме и объясняют ее актуальность.

Цель диссертационной работы заключается в выработке и обосновании теоретических и практических положений, направленных на совершенствование правового режима тайны в налоговых правоотношениях и имеющих значение для развития доктрины и практики применения финансового (налогового) права.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих **задач**:

- определение правовой природы режима сведений ограниченного доступа в налоговых правоотношениях;
- выявление состава сведений, формирующих правовой режим тайны в налоговых правоотношениях, определение состава налоговой информации;
- проведение сравнительно-правового анализа правовых режимов тайн, усматривающихся в правоотношениях с участием налоговых органов, и анализа трансформации тайн из одного режима в другой;
- определение понятийного аппарата, общей иерархии тайн в российском законодательстве и места в этой иерархии налоговой тайны;

- рассмотрение налоговой тайны в Российской Федерации как самостоятельного института налогового права, ее юридической сущности и правовых принципов;

- изучение зарубежного опыта правового регулирования института тайны в налоговых правоотношениях;

- анализ международных актов об обмене сведениями, составляющими тайну в налоговых правоотношениях;

- обозначение теоретических и практических правовых проблем, возникающих в деятельности уполномоченных органов по защите тайны в налоговых правоотношениях и разработка предложений по совершенствованию правового регулирования этого института.

Объектом исследования выступает совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе функционирования правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

Предметом исследования выступают нормы финансового законодательства, иных нормативных актов, регламентирующих отношения, возникающие в процессе функционирования правового режима тайны в налоговых правоотношениях, судебная практика, доктринальные источники финансового (налогового) права, публикации ученых, посвященные исследуемой проблематике.

Степень научной разработанности темы исследования следует оценивать с учетом того обстоятельства, что изучение вопросов правового режима тайны в налоговых правоотношениях, в том числе налоговой тайны, тайны как правовой категории, не имеет в российской правовой науке прочных традиций и понятия «правовой режим тайны» и «налоговая тайна» являются сравнительно новыми для отечественной юридической науки.

Между тем нельзя не отметить, что при подготовке диссертации были использованы общетеоретические исследования, а также работы по смежным вопросам финансово-правовой тематики и иных отраслей права.

Так, вопросам отдельных аспектов тайны как общеправовой категории посвящены труды следующих ученых-юристов: И. В. Бондаря, Д. И. Гунина, М. В. Пермякова, Л. К. Терещенко, А. А. Фатьянова. Вопросы теоретико-правового анализа законодательства, посредством которого осуществляется правовое регулирование в области конфиденциальности сведений, имеющие значение для данного исследования, представлены в теоретических трудах таких ученых-правоведов, как И. Л. Бачило, Т. А. Полякова, Н. И. Соловьева.

Непосредственно разработке вопроса налоговой, банковской, аудиторской тайн посвящены научные и научно-практические публикации Н. А. Жирновой, М. Ю. Костенко, Д. И. Крутиковой, И. И. Кучерова, А. В. Торшина.

В иных аспектах, в том числе в уголовно-правовом, тайна рассматривалась Н. В. Андриановым, В. В. Артемовым, С. В. Воронцовой, Ю. В. Дубровским, В. П. Лагушкиным, Н. Лебедевой, Е. В. Фаткиной.

Научные разработки вышеуказанных авторов обозначили ряд проблем в области регулирования общественных отношений, связанных с правовым режимом тайны в налоговых правоотношениях. Отмечалось наличие существенных пробелов в соответствующем правовом регулировании. Вместе с тем круг неразрешенных вопросов исследуемого нами понятия остается довольно широким.

Методологической основой исследования выступает совокупность современных общенаучных способов и методов познания (эмпирический, диалектический, сравнительно-исторический методы, методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, частные и специальные методы), общенаучных подходов к познанию (социологический, диалектико-материалистический, системный подходы), а также совокупность методов научного познания, используемых юридической наукой (сравнительного правоведения, правового моделирования и прогнозирования и др.). Исследование выполнено при помощи специальных методов юридической науки. Формально-юридический метод, включающий такие приемы, как

описание и анализ финансово-правовых норм и правоотношений, их толкование и классификация, позволил сформулировать сущностные признаки исследуемых понятий.

Кроме того, в работе использовались логический метод (при изложении всего материала, формулировании предложений и выводов), метод сравнительного правоведения (при изучении зарубежного опыта охраны тайны, сопоставлении сходных явлений), метод моделирования (при формулировании рекомендаций по изменению действующего законодательства), исторический метод познания (при изучении истории развития исследуемого вопроса, установлении причин и условий происхождения тех или иных норм).

При проведении анализа действующих правовых актов и норм, регулирующих отношения в сфере рассматриваемого института, и соотнесении его составляющих между собой использован догматический (формально-логический) метод, а применение историко-правового и сравнительно-правового методов научного познания позволило обогатить исследование ретроспективными сведениями и учесть опыт других государств в правовом регулировании режима тайны в налоговых правоотношениях, что, в свою очередь, повлияло на выработку рекомендаций по совершенствованию современного налогового законодательства.

Теоретическую основу исследования составили научные труды русских ученых — специалистов в области финансового (налогового) права: А. А. Исаева, И. Х. Озерова, М. М. Сперанского, И. И. Янжула.

Диссертант обращался к научному наследию советской школы финансового права, к видным представителям которой относятся такие ученые, как: Л. К. Воронова, М. А. Гурвич, М. И. Пискотин, К. И. Ровинский, Р. О. Халфина, Н. И. Химичева, С. Д. Цыпкин, В. С. Якушев.

Были изучены труды авторитетных современных ученых в области финансового права: С. Я. Боженка, О. В. Болтиновой, Н. А. Власенко,

О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, Н. М. Казанцева, И. И. Кучерова, А. Г. Пауля, Н. А. Поветкиной, И. В. Рукавишниковой, Д. А. Смирнова, И. Н. Соловьева, А. А. Фатьянова, Н. А. Шевелевой и др.

Общетеоретические и межотраслевые вопросы исследования рассматривались с учетом теоретических изысканий таких известных правоведов, как: М. И. Байтин, Н. С. Бондарь, А. Б. Венгеров, Л. Г. Ефимова, А. Я. Капустин, Д. А. Керимов, Ю. А. Тихомиров, Т. Я. Хабриева и др.

Кроме того, раскрытию исследуемой темы в немалой степени поспособствовало изучение трудов следующих советских и современных ученых в области теории права: С. С. Алексеева, И. Л. Брауде, Н. А. Власенко, М. Н. Марченко, Н. И. Матузова, А. В. Малько, В. С. Нерсисянца, А. В. Полякова, М. Б. Смоленского, В. М. Хвостова и др.

Нормативную основу исследования составили международные правовые акты, в том числе международные договоры (соглашения, конвенции), регулирующие вопросы сотрудничества органов налогового администрирования и вопросы налогообложения (далее — международные налоговые договоры), соответствующие положения Конституции Российской Федерации⁵ (далее — Конституция), федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, акты органов исполнительной власти, Центрального банка Российской Федерации (далее — Банк России), действующее законодательство отдельных стран СНГ, регулирующее общественные отношения, являющиеся объектом настоящего исследования.

Эмпирическую основу исследования составляют практика деятельности налоговых органов, судебная практика, практика применения международных налоговых договоров, материалы научно-практических конференций, публикации в периодических печатных изданиях и информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (далее — сеть

⁵ См.: Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Рос. газ. 1993. 25 дек.

«Интернет»), аналитические и информационные материалы государственных органов по данной тематике.

Научная новизна диссертационного исследования определяется разработкой и решением научной задачи, имеющей значение для дальнейшего развития науки и совершенствования и практики применения финансового (налогового) права, и заключается: а) в расширении научных представлений о понятии, сущности, содержании и признаках правового режима тайны в налоговых правоотношениях, о месте и роли налоговой тайны в системе иных видов тайн в правоотношениях с участием налоговых органов и особенностях их трансформации, а также в системе знаний, составляющих предмет налогового права; б) совершенствовании категориального аппарата финансового (налогового) права; в) выработке научно обоснованных предложений, направленных на совершенствование правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

Научная новизна диссертационного исследования, свидетельствующая о личном вкладе автора в науку, состоит также в сформулированных теоретических и практических новых и (или) содержащих элементы новизны **положениях, выносимых на защиту:**

1. Разработано авторское определение понятия «правовой режим тайны» как совокупности правил, установленных нормативными правовыми актами, регулируемыми общественные отношения в сфере конфиденциальности сведений, предусматривающих их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентирующих правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны.

2. Обосновано, что правовой режим тайны в налоговых правоотношениях относится к профессиональной тайне должностных лиц налоговых и иных органов государственной власти, а также работников организаций, подведомственных ФНС России. Установлено, что содержание понятий «служебная тайна» и «налоговая тайна» различается по предмету

охраны и по кругу собственников охраняемых сведений, составляющих указанные тайны.

К профессиональным тайнам, в том числе в налоговых правоотношениях, предлагается относить все виды тайн, связанных с получением доступа к сведениям в силу должностных (служебных) обязанностей, при условии, что собственником сведений является частный субъект (физическое лицо, юридическое лицо, объединения таких лиц). При этом к служебной тайне, в том числе в налоговых правоотношениях, предлагается относить сведения служебного характера, собственниками которых являются непосредственно орган государственной (муниципальной) власти и (или) его структурное подразделение.

3. В целях определения места налоговой тайны среди различных видов тайн, имеющих правовую охрану, предложена и обоснована следующая иерархия видов тайн в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения:

- а) государственная тайна;
- б) личные тайны (тайны, закрепленные в Конституции, и персональные данные);
- в) профессиональные тайны (в том числе налоговая, банковская и другие тайны, имеющие место в налоговых правоотношениях);
- г) служебная тайна;
- д) коммерческая тайна.

Предлагается использовать данную классификацию для систематизации тайн в российском законодательстве.

4. В целях формирования единых подходов (унификации) в понимании и реализации правовых режимов профессиональных тайн и исключения пробелов правового регулирования в этой сфере обоснована необходимость принятия единого закона, регулирующего различные виды профессиональной тайны государственных и муниципальных органов в Российской Федерации.

5. Для устранения пробелов и расширения правового инструментария в действующем законодательстве о налогах и сборах разработаны и предложены к законодательной фиксации определения понятий:

- «налоговая тайна», под которой понимается совокупность взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих особый режим доступа и хранения налоговой информации о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученной налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, за нарушение которых предусмотрена юридическая ответственность;

- «сведения, составляющие налоговую тайну», под которыми предлагается понимать налоговую информацию о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученную налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, за исключением сведений, предусмотренных п. 1 ст. 102 НК⁶ (далее также — НК РФ).

6. В целях обогащения теории налогового права (в части уточнения его предмета) обосновано, что институт налоговой тайны является самостоятельным правовым институтом налогового права, регулирующим определенную разновидность общественных отношений и включающим в себя устойчивую группу правовых норм, имеющих свой предмет правового регулирования, субъектный состав лиц, вступающих в налоговые правоотношения, а также правовые механизмы защиты прав и интересов субъектов таких правоотношений.

7. Для упорядочения правового регулирования механизма защиты конфиденциальных сведений, составляющих тайну, предлагается исключить из сведений, составляющих налоговую тайну, сведения о фамилии, имени и отчестве (при наличии) налогоплательщика (плательщика сбора), поскольку данные сведения подлежат защите в режиме конфиденциальности

⁶ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Рос. газ. 1998. 6 авг.

персональных данных и не трансформируются в налоговую тайну. При этом установлено, что конфиденциальные сведения, составляющие тайну, могут быть трансформированы из одного режима в другой в процессе их передачи от одного субъекта к другому. Трансформация режима конфиденциальности сведений из банковской, аудиторской, коммерческой и иных тайн в налоговую тайну осуществляется в процессе передачи сведений в налоговые органы, в результате чего происходит изменение правового режима этих сведений без изменения их содержания. Установлено, что данная трансформация возможна для всех видов тайн, за исключением государственной тайны и персональных данных.

8. Отмечена устойчивая глобальная тенденция расширения транспарентности в налоговом администрировании и отказа от ранее существовавших правовых механизмов, затрудняющих получение налоговыми органами информации, необходимой для выполнения возложенных на них задач. В связи с этим обоснован трансграничный характер налоговой тайны, характеризующийся оперативностью и системностью передачи информации налоговыми органами государств, полнотой и достоверностью передаваемых сведений.

9. В целях совершенствования финансового (налогового) законодательства обоснована необходимость и целесообразность внесения ряда изменений в действующую редакцию НК в части, касающейся регулирования отношений, связанных с налоговой тайной. В частности, предлагается: закрепить в НК запрет на разглашение налоговой тайны после увольнения из налоговых органов и организаций, подведомственных ФНС России; дополнить перечень лиц, обязанных обеспечивать сохранность налоговой тайны, понятыми и переводчиками; расширить перечень сведений, составляющих налоговую тайну, сведениями о плательщиках сборов, налоговых агентах, банках и иных участниках налоговых правоотношений.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что полученные в ходе исследования выводы и предложения вносят вклад в финансово-правовую науку, способствуют созданию обоснованного представления о правовом режиме налоговой тайны, развивают и дополняют понятийный аппарат, учитывающий особенности функционирования механизма регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации, содействуют уяснению его правовой природы и могут восполнить пробелы в науке налогового права, развить ряд правовых положений, способных привести к новым доктринальным выводам. Содержащиеся в диссертации выводы и предложения обогащают и развивают финансово-правовую науку и могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности, в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании курса налогового права. Автором рассмотрены теоретические вопросы, имеющие значение для понимания исследуемого института, углубляющие теорию налогового права и позволяющие использовать результаты диссертации в качестве основы для дальнейшего исследования в этой области.

Практическая значимость исследования заключается в том, что полученные выводы могут быть использованы в нормотворческой деятельности при совершенствовании законодательства о налогах и сборах. Результаты исследования также могут найти свое применение в практической юридической деятельности налоговых и правоохранительных органов, а также послужить базой для теоретических выводов и практических рекомендаций.

Апробация результатов исследования была осуществлена в виде докладов на научных и научно-практических конференциях, в том числе: на VIII Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и особенности развития Псковской области в условиях структурных реформ экономики» (г. Псков, 7 апреля 2017 г.); Международной научно-практической конференции «Финансовая деятельность в сфере публичных и

частных финансов: современное состояние и перспективы развития» (г. Москва, 27 ноября 2015 г.); VII Международной научно-практической конференции «Закономерности и тенденции развития науки в современном обществе» (г. Уфа, 5 декабря 2015 г.); VI Международной научно-практической конференции «Инновационные технологии в сервисе» (г. Санкт-Петербург, 18–19 декабря 2014 г.); налоговом форуме «Белые ночи — 2015: Диалог экономики и права» (г. Санкт-Петербург, 25–26 июня 2015 г.); IV региональной научно-практической конференции филиала СПбГЭУ в г. Сосновый Бор «Россия в современном мире» (г. Сосновый Бор, Ленинградская обл., 1 ноября 2013 г.). Основные положения освещены в научных статьях, опубликованных в периодических журналах и иных публикациях. Итоги исследования обсуждены и одобрены на заседании отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Структура диссертации обусловлена целью и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, включающих восемь параграфов, заключения, библиографического списка и приложения.

ГЛАВА 1. ПРАВОВОЙ РЕЖИМ СВЕДЕНИЙ ОГРАНИЧЕННОГО ДОСТУПА В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

§ 1. Режим тайны в налоговых правоотношениях как средство защиты сведений ограниченного доступа

Проблеме сохранения различного рода сведений всегда уделялось существенное внимание. С древних времен человек пытался сохранить часть сведений в тайне от других лиц, сделать их доступными только узкому кругу лиц. С появлением письменности человек осознал опасность прочтения текстов другими (посторонними) лицами (об этом говорил и величайший английский писатель, поэт и драматург У. Шекспир: «Чтоб мысль врага узнать, вскрывают сердце, а письма и подавно»⁷). Это касалось всех сфер жизнедеятельности различных субъектов — от личных секретов до сведений государственной важности. Так, например, издревле рецепты приготовления каких-либо напитков или секреты производства держались в тайне для сохранения монополии на их производство. В научной и учебной литературе, публикациях по истории начиная с истории Древнего мира нередко описываются случаи, когда имела место острая необходимость не только хранить сведения в тайне, но и передать ее другим лицам так, чтобы и содержание, и сам факт их передачи были известны только адресату и отправителю.

Для реализации этой задачи человечество придумывало много разных хитростей, возникла даже целая наука о скрытой передаче сведений путем сохранения в тайне самого факта передачи — «стеганография» (от греч. *στεγανός* — «скрытый» и *γράφω* — «пишу», буквально с греч. «тайнопись»).

⁷ Шекспир У. Избранные произведения. Л. : Лениздат, 1975. С. 402.

Этот термин был введен И. Тритемием в трактате «Стеганография»⁸ (написан в 1499 г., напечатан в 1606 г., занесен в «Индекс запрещенных книг»⁹ в 1609 г.), зашифрованном под магическую книгу¹⁰.

Первая запись об использовании стеганографии встречается в трактате Геродота «История», относящемся к 440 году до н. э.¹¹. В нем были описаны два метода сокрытия сведений. Так, Демарат отправил предупреждение о предстоящем нападении на Грецию, записав его на деревянную подложку восковой таблички до нанесения воска. Другой способ заключался в том, что на обритуемую голову раба записывалось необходимое сообщение, а когда его волосы отрастали, он отправлялся к адресату, который вновь брил его голову и считывал доставленное сообщение¹². Такой способ защиты сведений дошел и до наших дней. А. Толстой в известном произведении «Гиперболоид инженера Гарина» описал способ передачи сообщения путем его записи на спине посыльного мальчика¹³. Во время Второй мировой войны так же передавали скрытые агентурные сообщения, в том числе с использованием симпатических чернил¹⁴. Каждому известен такой способ тайнописи, как использование молока вместо чернил, которым, в частности, пользовался В. Ленин. Существует версия, что древние шумеры одними из первых стали использовать стеганографию, подтверждением чего явилось множество найденных глиняных клинописных табличек, в которых одна запись покрывалась слоем глины, а на втором слое писалась другая¹⁵. Но

⁸ См.: *Столпачков Борис*. Колокольная стеганография // BIS Journal : сайт. URL: <http://www.journal.ib-bank.ru/post/302> (дата обращения: 01.08.2017).

⁹ «Индекс запрещенных книг» (лат. *Index Librorum Prohibitorum*) — список публикаций, которые были запрещены к чтению Римско-католической церковью по той причине, что внешне они выглядели как посвященные магии и использованию духов для общения на больших расстояниях.

¹⁰ См.: Тритемий, Иоганн // Википедия: свободная энциклопедия : сайт. URL: https://ru.wikipedia.org/wiki/Тритемий,_Иоганн (дата обращения: 07.12.2016).

¹¹ См.: *Fabien A. P. Petitcolas, Ross J. Anderson and Markus G. Kuhn*. Information Hiding — A Survey // Proceedings of the IEEE (special issue). 1999. Issue 87. № 7. С. 1062–1078.

¹² См.: *Бабаиш А. В.* Зарождение криптографии : материалы к лекции по теме «Криптография в древние времена» // ТЕХТАРХИВЕ.RU : сайт. URL: <http://textarchive.ru/c-1462749.html> (дата обращения: 01.08.2017).

¹³ См.: *Толстой А. Н.* Гиперболоид инженера Гарина : роман / А. Н. Толстой ; рис. В. Богаткина. Перевод. М. : Дет. лит., 1983. С. 54.

¹⁴ См.: *Бабаиш А. В., Шанкин Г. П.* Криптография / под ред. В. П. Шерстюка, Э. А. Применко. М. : СОЛОН-Р, 2002. С. 11–12.

¹⁵ См.: *Попов Михаил*. Защита информации // Мир фантастики: ежемесячный журнал : сайт. URL: <http://www.mirf.ru/Articles/print2292.html> (дата обращения: 01.08.2017).

есть и версия, что это было обусловлено лишь практической потребностью¹⁶.

Помимо стеганографии было известно еще два способа сохранения сведений в тайне: чисто силовой метод — физическая охрана (стража у хранилища, курьер с усиленной охраной и т. п.), а также шифрование, т. е. обратимое преобразование смыслового текста в некий набор хаотических знаков с помощью ключа, который известен адресату. Последний способ защиты сведений называется криптографическим¹⁷.

По утверждению ряда специалистов, криптография — ровесница египетских пирамид¹⁸. В документах древних цивилизаций — Индии, Месопотамии и Египта — есть сведения о способах шифрования писем. Ничего неизвестно об использовании шифров в Древнем Китае, что связано, по-видимому, со сложностью иероглифического письма. В древнеиндийских рукописях описано 64 способа письма. В Древнем Египте шифрованию чаще всего подвергались медицинские рецепты и религиозные тексты. Наиболее полные и точные сведения имеются о шифровании в Древней Греции и Древнем Риме. Историческим примером криптографии является шифр Гая Юлия Цезаря (I век до н. э.), который он использовал в переписке, в том числе для обмена посланиями с Цицероном. Всю жизнь Цезарь использовал один и тот же ключ — сдвиг на три позиции в алфавите вправо (если бы мы говорили о русском алфавите, это выглядело бы следующим образом: вместо «а» — «г», а вместо «б» — «д» и т. д.). Его преемник Цезарь Август применял тот же шифр, но с ключом, в котором использовался сдвиг на одну позицию. О криптографии упоминается и в «Илиаде» Гомера¹⁹ (IX–III вв. до н. э.),

¹⁶ См.: *Барабаш Александр*. Стеганография. Древняя тайнопись в цифровую эпоху // Википедия: свободная энциклопедия : сайт. URL: ru.wikipedia.org/wiki/Стеганография (дата обращения: 01.08.2017).

¹⁷ Криптография (от др.-греч. κρυπτός — «скрытый» и γράφω — «пишу») — наука о методах обеспечения конфиденциальности (невозможности прочтения посторонним) сведений (буквально с греч. — «тайнопись»).

¹⁸ См.: *Барабаш А. В., Шанкин Г. П.* Указ. соч. С. 12.

¹⁹ См.: *Гомер*. Илиада / пер. с древнегреч. Н. Гнедича ; предисл. А. Нейхардт ; примеч. и словарь С. Ошерова ; ил. Д. Бисти. М. : Правда, 1984.

и в сказках «Тысяча и одна ночь»²⁰ (вопрос о времени происхождения до сих пор остается открытым).

После краха Римской империи (конец V в.) в период Средневековья грамотность была доступна очень узкому кругу людей и необходимость в криптографической защите сведений сократилась. Так, король Карл Великий научился читать и писать в возрасте 50 лет, а Чингисхан оставался безграмотным всю жизнь. Просвещение и грамотность в эти времена сосредоточились в церкви, и тайнопись стала ее монополией. Церковь постановила, что простым прихожанам нельзя скрывать тайны от «господа»; их тайнопись — это «ересь». За использование тайнописи предусматривались жесткие меры наказания — вплоть до смертной казни.

Что касается истории отечественной криптографии, то в этом смысле наше государство отстало от других стран на одно, а то и два тысячелетия. Лишь в IX в. н. э., после крещения Руси, когда возникла необходимость перевода богослужебных книг с греческого языка, болгары Кирилл и Мефодий разработали первый славянский алфавит. До появления общегосударственной письменности шифровать, по сути, было нечего.

Известны и другие примеры криптографии. Так, классическим примером является шифр «Пляшущие человечки» (о нем писал А. К. Дойл в одноименном рассказе о сыщике Шерлоке Холмсе²¹), в котором буквы заменялись на фигурки человечков в разных позах, а функцию разделителей слов выполняли человечки с флажками. Современные электромеханические устройства шифрования и дешифрования, такие как роторные машины, в частности немецкая машина «ENIGMA» (от др.-греч. αἴνιγμα — «загадка»), также в своей основе имеют криптографический шифр.

Таким образом, значимость обеспечения безопасности сведений, составляющих тайну, была бесспорна во все времена. Актуальным представляется мнение американского историка, писателя и криптографа,

²⁰ См.: Избранные сказки, рассказы и повести из «Тысячи и одной ночи»: в 4 т. / пер. с араб. М. А. Салье; сост., вступ. ст. и прим. И. М. Фильшинского; ил. Н. А. Ушина. М.: Правда, 1986.

²¹ См.: Конан, Дойл А. Пляшущие человечки: рассказы о Шерлоке Холмсе / пер. с англ. М.: ОЛМА Медиа Групп, 2010.

автора фундаментального труда по истории криптографии «Взломщики кодов» и консультанта Конгресса США по вопросам криптографии Д. Кана, отождествляющего историю криптографии с историей человечества²².

В настоящее время необходимость в сохранении сведений в тайне стремительно возрастает, а сами сведения давно стали товаром. Каждому хорошо известно изречение, автором которого считают Н. Ротшильда, а в некоторых источниках — У. Черчилля: «Кто владеет информацией, тот владеет миром». Многие хотели бы владеть миром, а соответственно, и информацией тоже.

Вопросы сохранения тайны при взимании налогов не являются исключением. Вопросу сохранения в тайне сведений, ставших известными при налогообложении, начали уделять внимание задолго до настоящего времени.

Так, например, в конце XIX в., с 30 апреля 1885 г.²³, в рамках налоговой реформы при казенных палатах центральных губерний Российской империи стали создаваться податные инспекции и учреждаться должности податных инспекторов, занимавшихся исчислением сумм налогов и контролем за своевременностью их внесения. Задолго до этого в качестве характерной черты государственной службы установилась присяга. Обычай принесения клятвы верности при поступлении на гражданскую службу был облечен в форму закона при Петре I²⁴. Чиновники клялись «верно и нелицемерно служить и во всем повиноваться, не щадя живота своего до последней капли крови», «для своей корысти, свойства, дружбы и вражды противно должности своей и присяги не поступать». В том числе в клятвенном обещании содержалось обещание о хранении тайны: «...и всякую вверенную тайность крепко хранить буду...». Эти положения встречаются во всех редакциях присяги в тех или иных формулировках.

²² См.: *Kahn David*. The codebreakers: The story of secret writing. N. Y., 1967.

²³ См.: *Ровинский К. И.* Податная инспекция в России (1885–1910 гг.): Очерк деятельности податной инспекции за 25 лет ее существования в связи с развитием прямого обложения. СПб., 1910. С. 71.

²⁴ Согласно Указу о присяге на верность службы 1719 г. надлежало привести к присяге чиновников Сената и коллегий, губернаторов и некоторых других. После утверждения Генерального регламента 1720 г., который являлся уставом государственной гражданской службы, присяга стала неотъемлемым элементом гражданской службы в России.

Ярким примером обязательства о сохранении в тайне сведений, полученных при несении государственной службы в подразделении податного надзора (прообраз современной налоговой службы), является клятвенное обещание податного инспектора²⁵ Нижегородской губернии Голубятникова (см. *прил.*), которое относят к началу XX в. Тогда процедура принесения клятвенного обещания сводилась к зачитыванию его вслух в присутствии православного священника и постановке подписи чиновника²⁶.

Законом от 24 мая 1899 г. на податных инспекторов были возложены обязанности, в числе которых было «собрание сведений о состоянии промышленности, об экономическом положении населения, его платежных средствах и отбываемых им денежных и натуральных повинностях»²⁷, что только увеличивало значимость сохранения сведений в тайне.

Интересным представляется еще один пример признания государством важности сохранения тайны в налогообложении, описанный Л. П. Бердниковым и С. Л. Лониной. Так, в связи со стремительным развитием промышленности и частного предпринимательства в России с 1 января 1899 г. вводился новый государственный промысловый налог. Объектом этого налога служил чистый доход от предприятия, а также доходы от профессий. Налог устанавливался основательным, хорошо продуманным законом, но был сложным и его исчисление нередко вызывало споры. Все спорные вопросы, связанные с уплатой нового налога, решало губернское присутствие. В него входили: вице-губернатор, председатель окружного суда, управляющий казенной палатой, управляющий акцизными

²⁵ Должность податного инспектора учреждена Законом от 30 апреля 1885 г. для надзора за доходностью подлежащих обложению торгов и имуществ, раскрытия укрывательства и умаления доходов, наблюдения за поступлением сборов, участия в раскладке поземельных налогов с городского имущества, а также ревизии уездных казначейств (см.: *Чернышов Д. В.* К вопросу о генезисе контрольно-надзорной деятельности и юрисдикции в России (XVIII–XX вв.) // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. 2015. № 3. С. 220). Упразднена должность податного инспектора Декретом СНК от 1 ноября 1918 г. (см.: Архивы России: Фонды досоветского периода. Хозяйственно-экономические учреждения, промышленные предприятия // Путеводители по российским архивам : сайт. URL: <http://guides.rusarchives.ru/browse/guidebook.html?sid=1011148&bid=303&enc=eng> (дата обращения: 09.12.2017).

²⁶ См.: *Поляков Н. Ф., Беспалова А. А.* Что брал в командировку податный инспектор // Налоговая политика и практика. 2014. № 12. С. 28–29.

²⁷ *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2008. С. 206.

сборами и городской голова. Во главе присутствия стоял губернатор. Кроме того, в губернское присутствие выбирались и купцы²⁸. Все не состоящие на службе (как государственной, так и общественной) члены присутствий по промысловому налогу, их заместители и сведущие лица при вступлении в отправление своих обязанностей приводились к присяге. Присяга означенными лицами приносилась каждым по обрядам своего вероисповедания в присутствии председателя. Они давали клятвенное обещание хранить в тайне все предъявляемые им в означенных присутствиях сведения, касающиеся имущественного положения, долговых обязательств, оборотов и прибылей плательщиков²⁹.

Согласно вышеуказанному источнику форма присяги для не состоящих на государственной или общественной службе членов и заместителей в присутствиях, а также сведущих лиц была следующей:

«Я, нижепоименованный, обещаюсь пред Святым Евангелием и Животворящим Крестом Господним хранить в тайне все предъявляемые мне в присутствии по промысловому налогу сведения, касающиеся имущественного положения плательщиков. В уверении же сего моего обещания целую слова и Крест Спасителя моего. Аминь»³⁰.

Отдельно были разработаны тексты присяги для лиц иудейского³¹ и магометанского (мусульманского)³² вероисповедания.

Примечательно, что единственное, в чем клялись члены губернского присутствия, было сохранение тайны, неразглашение сведений, касающихся

²⁸ См.: Бердников Л. П., Лонина С. Л. От денежной кладовой до Министерства финансов: очерки истории административно-хозяйственного управления Енисейской губернии Красноярского края (1822–2009). Ч. 1 : Столетний путь Енисейской Казенной палаты. Красноярск : Изд. Министерства финансов Красноярского края, 2009. С. 124.

²⁹ См.: Там же.

³⁰ Цит. по: Ииутинов А. С. Положение о государственном промысловом налоге. Красноярск, 1903. С. 53.

³¹ «Обещаюсь и клянусь Господом Богом (в еврейском тексте — Аданай), Богом Израилевым, чистым сердцем и не по иному скрытому во мне смыслу, а по смыслу и ведению приводящих меня к присяге в том, что буду хранить в тайне все предъявляемые мне в присутствии по промысловому налогу сведения, касающиеся имущественного положения плательщиков, и как я пред Богом в том всегда ответ дать могу, как сущий мне Господь Бог душевно и телесно да поможет. Аминь» (Бердников Л. П., Лонина С. Л. Указ. соч. С. 125).

³² «Обещаюсь и клянусь Всемогущим Богом в том, что буду по самой сущей правде “Валлаш, Билляш, Таллаш” хранить в тайне все предъявляемые мне в присутствии по промысловому налогу сведения, касающиеся имущественного положения плательщиков, так как пред Всевышнем Богом и судом Его Страшным в том ответ дать могу» (Бердников Л. П., Лонина С. Л. Указ. соч. С. 125).

имущественного положения, долговых обязательств, оборотов и прибылей налогоплательщиков.

В работе известного русского правоведа-финансиста А. А. Исаева, вышедшей в свет в 1887 г., также усматривается обеспокоенность этой проблемой. В частности, он отмечал: «Публичность окладных списков и широкое право податных комиссий пользоваться всеми документами, которые могут быть полезны для дела, способны вызывать возражение, что такой порядок может быть вреден для многих плательщиков: он может открывать коммерческие тайны, которые старательно и не без основания оберегаются от чужих глаз»³³.

В наше время должностные лица налоговых органов³⁴ не присягают о неразглашении тайны в отличие, например, от нотариусов, которые, согласно ст. 14 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1³⁵, при назначении на должность впервые приносят присягу следующего содержания: «Торжественно присягаю, что обязанности нотариуса буду исполнять в соответствии с законом и совестью, хранить профессиональную тайну, в своем поведении руководствоваться принципами гуманности и уважения к человеку».

Несмотря на отсутствие подобной присяги в налоговых органах, отношение государства к защите тайны в налоговых правоотношениях всегда было довольно внимательным (с различной степенью концентрации), но в настоящее время приобрело особенное значение. С принятием части первой НК в налоговом праве России был закреплен новый правовой институт — «налоговая тайна». До этого времени такая правовая категория в действующем российском законодательстве отсутствовала. В ранее действовавшем Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»³⁶ содержалось исключительно указание,

³³ Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. С. 264.

³⁴ В настоящей работе в целях избежания терминологических повторов понятия «ФНС России» и «налоговые органы» являются равнозначными.

³⁵ См.: Рос. газ. 1993. 13 марта.

³⁶ См.: Рос. газ. 1992. 10 марта.

что «налоговые органы и их сотрудники обязаны сохранять коммерческую тайну, тайну сведений о вкладах физических лиц...».

Наиболее остро вопрос сохранения налоговой тайны наряду с сохранением любых других значимых сведений встает в наше время — время информационного общества и внедрения во все сферы жизни информационно-телекоммуникационных технологий. В наш век государство просто вынуждено менять спектр услуг и способ их предоставления, тем самым способствуя демократизации процедур принятия решений в условиях цифровых технологий³⁷.

Так, М. В. Мишустин называет следующие основные причины этого. Во-первых, сложность фискальных процессов, требующая большей гибкости и мобильности работы налоговых органов. Информационные технологии как раз позволяют добиться реализации существующих в экономической теории так называемых «золотых требований», предъявляемых к идеальной налоговой системе (гибкость, прозрачность, нейтральность, административная простота). Во-вторых, рост числа лиц, имеющих доступ к сети «Интернет» и предпочитающих электронные способы общения с государственными органами. И налоговые органы ориентируются на меняющего свои запросы потребителя, предоставляют ему более широкий спектр электронных услуг. В-третьих, усиление процессов глобализации, в силу чего государство реагирует на последние мировые технологические тенденции, обеспечивая тем самым соответствие им³⁸.

ФНС России вынуждена работать в сфере электронного взаимодействия с налогоплательщиками и иными субъектами налоговых правоотношений, оказывать услуги посредством телекоммуникационных каналов связи, но при этом обеспечивать соблюдение всех предусмотренных законом прав налогоплательщиков, в том числе права на сохранение сведений о них в тайне. Налоговые органы получают и передают по телекоммуникационным

³⁷ См.: *Стрелец И. А.* Концепция электронного правительства и ее практическая реализация // США. Канада: экономика, политика, культура. 2003. № 5. С. 92.

³⁸ См.: *Мишустин М. В.* Стратегия формирования имущественного налогообложения в России : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2010. С. 22.

каналам связи сведения о налогоплательщике, составляющие налоговую тайну. Скрыть от посторонних глаз такие сведения при электронном взаимодействии гораздо сложнее, чем при использовании бумажного документооборота. ФНС России приходится уделять огромное внимание вопросам безопасности сведений, на которые распространяется режим тайны, в связи с чем данная проблема вызывает огромный интерес и приобретает актуальное практическое и теоретическое значение.

Особо следует заметить, что вопросам безопасности сведений, ее правового обеспечения и значимости уделяется серьезное внимание в различных отраслях права, в том числе налогового и информационного права. В частности, Т. А. Поляковой отмечается колоссальная значимость информационной безопасности в общей системе обеспечения национальной безопасности Российской Федерации в целом³⁹. Важность сохранения сведений конфиденциальными очевидна, и налоговая тайна не является исключением. Налоговые и другие государственные органы, имеющие доступ к налоговой тайне, обязаны принимать все необходимые меры по ее защите и сохранению.

Налоговые органы РФ, а также организации, подведомственные ФНС России⁴⁰, осуществляя в своей деятельности налоговое администрирование⁴¹ и иные полномочия, возложенные на налоговые органы НК, Законом РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»⁴² (далее — Закон РФ о налоговых органах), постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»⁴³ (далее — постановление Правительства РФ № 506) и другими нормативными актами, обрабатывают большие объемы данных, полученных

³⁹ См.: Полякова Т. А. Правовое обеспечение информационной безопасности при построении информационного общества в России : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2008. С. 4.

⁴⁰ ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России, ФГУП ГНИВЦ ФНС России.

⁴¹ Понятие «налоговое администрирование», введенное в научный, юридический, экономический и политический оборот, получило распространение с 2000 г., когда был опубликован ряд работ по раскрытию его содержания. Этот термин является российской новацией, выражает одно из основных направлений современной налоговой политики России и предполагает под собой систему организации отношений между налогоплательщиками и органами управления, заключающуюся в контроле за соблюдением норм и правил, регулирующих налоговые отношения и их технологию (см.: Мишустин М. В. Указ. соч. С. 4–23).

⁴² См.: ВСНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492. Наименование данного Закона РФ менялось, ранее он назывался: «О государственной налоговой службе РСФСР»

⁴³ См.: СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

в пределах своих полномочий, в том числе в электронном виде. Основная часть массива всей информации о налогоплательщиках, которой располагает налоговый орган, — это сведения, переданные налоговому органу самим налогоплательщиком на добровольной основе или на основании обязанности, установленной НК (например, ст. 23, 80), а также сведения, полученные от обязанных лиц (банки, налоговые агенты, регистрирующие органы и др.). Эти сведения являются результатом повседневной деятельности налоговых органов.

Налоговым кодексом установлены элементы налогообложения, которые обязательно (или же факультативно) определяются при введении каждого налога (объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, налоговые льготы и др.) и позволяют своевременно, корректно и в полном объеме обрабатывать информацию, необходимую для исчисления и уплаты налогов. Деятельность налоговых органов по учету налогоплательщиков, приему и проверке налоговых деклараций, начислению имущественных налогов физическим лицам, ведению карточек расчетов с бюджетом и по иным мероприятиями в целях налогового администрирования непосредственно связана с обработкой, хранением сведений, называемых некоторыми авторами налоговозначимой информацией⁴⁴, которая является неподлежащей разглашению и составляет налоговую тайну, а также с их международным, межведомственным и внутриведомственным обменом.

В распоряжение налоговых органов в процессе осуществления налогового контроля поступают не только сведения, относящиеся непосредственно к исчислению и уплате налогов, но и личная и семейная информация, являющаяся соответственно личной, семейной тайной, тайной частной жизни, охрана которых гарантирована Конституцией⁴⁵.

Цифровая экономика требует повсеместного перехода на электронный документооборот, электронный обмен сведениями между участниками

⁴⁴ Словосочетание «налоговозначимая информация» впервые употреблено в статье: *Кучеров И. И., Торшин А. В.* Налоговозначимая информация в составе охраняемой экономической информации // Финансовое право. 2001. № 1. С. 25.

⁴⁵ См.: Налоговое право: Общая часть : в 2 т. Т. 2 : учебник и практикум для академ. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. М. : Изд-во «Юрайт», 2016. Сер. «Бакалавр. Академический курс».

хозяйственных правоотношений, активного использования в межведомственном и внутриведомственном взаимодействии телекоммуникационных каналов связи, эффективной работы с большими данными. В связи с этим введены в промышленную эксплуатацию и успешно функционируют на портале ФНС России личные кабинеты налогоплательщиков (для физического лица, для предпринимателя и для юридического лица), организующие электронный документооборот и взаимодействие с налогоплательщиками. Такой обмен сведениями непосредственно связан с необходимостью обеспечения сохранности данных и исключением несанкционированного доступа к ним. В настоящее время отсутствует возможность хранить конфиденциальные сведения только на бумажных носителях и под ключом в сейфе.

Указанные обстоятельства требуют ответственного правового регулирования режима работы с конфиденциальными сведениями. Причиной тому служит достаточно низкий уровень правового регулирования охраны тайны в налоговых правоотношениях, о чем в том числе свидетельствует отсутствие законодательно закрепленной дефиниции понятия «налоговая тайна».

Ранее отмечалось, что термин «информация» не имеет единого определения в праве⁴⁶. Подтверждением тому является наличие противоположных подходов к определению этого термина. Одним из первых исследователей информации с точки зрения правоведения выступил В. А. Дозорцев, определивший информацию как «сведения, сообщаемые одним лицом другому... процесс сообщения этих сведений»⁴⁷. При этом другие авторы (М. М. Рассолов, В. Д. Элькин, И. М. Рассолов) одновременно с ним (в 1996 г.) определяют информацию как «вещи или действия (продукт или услуги)»⁴⁸.

Однако современное законодательство, регулирующее информационные отношения сегодня (см. Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ

⁴⁶ См.: *Бачило И. Л.* Информация и информационные отношения в праве // НТИ. Сер. 1. 1999. № 8.

⁴⁷ *Дозорцев В. А.* Информация как объект исключительного права // Дело и право. 1996. № 4. С. 27.

⁴⁸ *Рассолов М. М., Элькин В. Д., Рассолов И. М.* Правовая информатика: управление в сфере предпринимательства. М. : Юристъ, 1996. С. 198.

«Об информации, информационных технологиях и о защите информации»⁴⁹ (далее — Федеральный закон об информации), Федеральный закон от 29.12.2010 № 436-ФЗ «О защите детей от информации, причиняющей вред их здоровью и развитию»⁵⁰, Федеральный закон от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи»⁵¹, ГК⁵² (часть четвертая) и др.), содержит определения всех основных терминов в этой сфере⁵³.

В целях уяснения правовой природы ключевой категории, используемой в работе, остановимся на анализе понятия «тайна».

В российском законодательстве данный термин употребляется достаточно часто и содержится как в Основном Законе РФ — Конституции, так и в различных федеральных законах. При этом законодательное видовое определение понятия «тайна» имеет место лишь в нескольких нормативных актах (см. Федеральный закон от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации»⁵⁴ (далее — Федеральный закон об адвокатской деятельности); Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»⁵⁵ (далее — Федеральный закон об аудиторской деятельности); Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации»⁵⁶; Закон РФ от 21.07.1993 № 5485-1 «О государственной тайне»⁵⁷ (далее — Закон РФ о гостайне); Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»⁵⁸ (далее — Федеральный закон о коммерческой тайне); Федеральный закон от 17.07.1999 № 176-ФЗ «О почтовой связи»⁵⁹; Модельный закон о государственных секретах, принятый в г. Санкт-Петербурге 16.06.2003

⁴⁹ См.: Рос. газ. 2006. 29 июля.

⁵⁰ См.: Там же. 2010. 31 дек.

⁵¹ См.: Там же. 2003. 10 июля.

⁵² См.: Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Там же. 1996. № 5. Ст. 410; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ // Рос. газ. 2001. 28 нояб.; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ // Там же. 2006. 22 дек.

⁵³ См.: *Кучеров И. И., Торшин А. В.* Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М. : АО «ЦентрЮрИнфоР», 2003. С. 10.

⁵⁴ См.: Рос. газ. 2002. 5 июня.

⁵⁵ См.: Там же. 2008. 31 дек.

⁵⁶ См.: Там же. 2011. 23 нояб.

⁵⁷ См.: Рос. газ. 1993. 21 сент.

⁵⁸ См.: Там же. 2004. 5 авг.

⁵⁹ См.: СЗ РФ. 1999. № 29. Ст. 3697.

постановлением № 21-10 на 21-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ⁶⁰).

Таким образом, в большинстве законодательно зафиксированных дефинициях рассматриваемое понятие определяется через термин «сведения». Наиболее близкое определение дано в Федеральном законе о коммерческой тайне, согласно которому «тайна» представляет собой режим конфиденциальности информации, а «информация, составляющая коммерческую тайну» включает в себя сведения любого характера. Вышеуказанное дает основание сделать вывод о схожести содержательного наполнения понятий различных видов тайн, имеющих принципиально отличающиеся сферы проявления.

Определение налоговой тайны как режима конфиденциальности сведений содержится и в научных трудах ученых-правоведов, например в работе И. И. Кучерова и А. В. Торшина «Налоговая тайна: правовой режим защиты информации»⁶¹. Считаем целесообразным согласиться с выводом указанных о том, что с правовой точки зрения тайну допустимо рассматривать как особый режим защиты сведений, как предусмотренный законодательством специальный режим доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, и специальный режим их использования, за нарушение которого предусмотрена юридическая ответственность⁶².

Однако для более полного и точного понимания режима охраны тайны и происхождения самого понятия необходимо обратиться к толкованию слова «тайна». Так, тайна — «нечто скрываемое от других, известное не всем; секрет»⁶³; «нечто неразгаданное, еще не познанное; нечто скрываемое от других, известное не всем, секрет»⁶⁴; «то, что скрывается от других, что

⁶⁰ См.: Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. 2003. № 31. С. 230–261.

⁶¹ См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 30–31.

⁶² См.: Там же. С. 31.

⁶³ Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С. А. Кузнецов. СПб. : Норинт, 2001. С. 1302.

⁶⁴ Ожегов С. И. Словарь русского языка : 70 000 слов / под ред. Н. Ю. Шведовой. 23-е изд., испр. М. : Рус. яз., 1991. С. 785.

известно не всем; секрет»⁶⁵; «кто чего не знает, то для него тайна; все скрытое, неизвестное, неведомое»⁶⁶. Слово «секрет» толкуется как «то, что держится в тайне, скрывается от других»⁶⁷. Это толкование основано на древнерусском происхождении слова «тайна», которое ранее употреблялось только в мужском роде и произносилось как «тай».

Из толкований, приведенных в толковых словарях, также следует, что тайна — это, в первую очередь, сведения. При этом приведенные толкования понятия «тайна» имеют общеупотребительное значение. При обращении к специальным юридическим и экономическим источникам принципиальных отличий при определении понятия «тайна» не выявлено, поскольку содержательно в большинстве случаев тайна определяется аналогично — через термин «сведения». Так, например, «тайна вкладов» определяется как «право вкладчика на сохранение в тайне сведений о нем, его счетах в банке и операциях, совершаемых им со вкладами»⁶⁸.

Следует отметить, что в научной доктрине до сих пор нет устоявшегося определения «тайны». Так, данный термин определяется как сведения, известные узкому кругу лиц, доступ к которым ограничен, А. Ф. Жигаловым⁶⁹. Интересно и оригинально определение понятия «тайна», данное А. А. Фатьяновым, подразумевающим под ней «сферу объективной реальности, скрытую от нашего восприятия или понимания... это то, что на данный момент не осознано человеческим интеллектом»⁷⁰. Иными словами, это что-то аналогичное «загадке природы», «тайне древних цивилизаций».

⁶⁵ Толковый словарь русского языка : в 4 т. / под ред. Д. Н. Ушакова. М., 1935–1940. Т. 4. С. 138.

⁶⁶ Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. М., 1956. Т. 4. С. 368.

⁶⁷ Ожегов С. И. Указ. соч. С. 712.

⁶⁸ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М. : ИНФРА-М, 2006. С. 236.

⁶⁹ См.: Жигалов А. Ф. Коммерческая и банковская тайна в российском уголовном законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2000. С. 13.

⁷⁰ Фатьянов А. А. Тайна и право (основные системы ограничений на доступ к информации в российском праве) : монография. М. : МИФИ, 1999. С. 5; *Его же*. Тайна как социальное и правовое явление. Ее виды // Гос-во и право. 1998. № 6. С. 5.

Нередко тайной считают то, что скрывается от других. Так, например, из книги 43 Дигестов Юстиниана⁷¹ (титул XXIV «Что силой или тайно») следует, что тайно поступающим считают того, кто скрыл и не известил своего процессуального противника, а также того, кто обладает (чем-либо) с намерением утаить⁷². Соответственно, основываясь на многочисленных подходах к пониманию сущности и содержания термина «тайна», дадим его комплексную характеристику, согласно которой тайну можно определить как особый режим конфиденциальности содержащихся в ней сведений.

Таким образом, несмотря на множество интересных подходов к пониманию и определению тайны как в науке, так и в законодательстве РФ, с позиции науки налогового права тайна интересует нас как что-либо уже известное, но с определенной целью скрываемое от других. Именно эта позиция и будет являться основной для целей нашего исследования.

Тайна как правовая категория может быть рассмотрена одновременно в трех плоскостях: во-первых, это совокупность сведений, не подлежащих разглашению; во-вторых, это право лица на сохранение в тайне сведений о нем; в-третьих, это обязанность должностного лица по обеспечению сохранности сведений (от разглашения, утраты и неправомерного использования).

При этом, как уже было отмечено выше, содержательно понятие «тайна» включает в себя несколько аспектов, совокупное толкование которых позволяет рассматривать тайну в более широком значении — как правовой режим защиты сведений ограниченного доступа. Данное понимание тайны имеет принципиально важное значение, поскольку определяет ее именно как правовую категорию. В действующем законодательстве довольно широко используется данная терминология применительно к различным сведениям ограниченного доступа (например, правовой режим конфиденциальности

⁷¹ Полное название сборника: «Господина нашего священнейшего принцепса Юстиниана права очищенного и собранного из всей древней юриспруденции Дигесты, или Пандекты» (лат. *Domini nostri sacratissimi principis Iustiniani iuris enucleati ex omni vetere iure collecti Digestorum seu Pandectarum*).

⁷² См.: Дигесты Юстиниана / пер. с лат. ; отв. ред. Л. Л. Кофанов. Т. 6, полут. 2. М. : Статут, 2005. С. 397.

информации⁷³, правовой режим секретности информации⁷⁴, правовой режим информационных ресурсов⁷⁵, правовой режим персональных данных⁷⁶).

Говоря о правовом режиме как о правовой категории, считаем возможным обратиться к научному определению данного понятия. Так, Н. И. Матузов определяет правовой режим как «особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права»⁷⁷. В монографии Н. А. Поветкиной «Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения» правовой режим определяется как нормативно установленный особый порядок правового регулирования, не противоречащий общим принципам права... состоящий из специально определенной совокупности правовых средств, условий и регламентаций для достижения государственных... целей»⁷⁸.

Из приведенных определений следует, что правовым режимам присущ ряд признаков: законодательное установление, регламентация общественных

⁷³ Правовой режим конфиденциальности информации — это правовой режим доступа к конфиденциальной информации, а также регламентация порядка ее использования, способов и средств обеспечения ее защиты (см.: Модельный информационный кодекс для государств — участников СНГ, часть первая, принятый в г. Санкт-Петербурге 03.04.2008 постановлением № 30-6 на 30-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ (см.: Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. 2008. № 42. С. 223–251).

⁷⁴ Правовой режим секретности информации — это правовой режим доступа к секретной информации, а также регламентация ее использования, способов и средств обеспечения ее защиты (см.: Там же).

⁷⁵ Правовой режим информационных ресурсов — это нормы, устанавливающие порядок документирования информации, право собственности на нее, категорию информации по уровню доступа к ней и порядок правовой защиты информации (см.: Соглашение об информационном взаимодействии государств — членов Евразийского экономического сообщества по пограничным вопросам, заключенное в г. Алма-Ате 14.09.2001 (см.: Бюллетень международных договоров. 2002. № 7. С. 17–23).

⁷⁶ Правовой режим персональных данных — это нормативно установленные правила, определяющие условия доступа, хранения, уточнения, передачи, блокирования, обезличивания и уничтожения персональных данных (см.: Модельный закон о персональных данных, принятый в г. Санкт-Петербурге 16.10.1999 постановлением № 14-19 на 14-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ (см.: Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. 2000. № 23. С. 315–326).

⁷⁷ Матузов Н. И., Малько А. В. Правовые режимы: Вопросы теории и практики // Правоведение : журнал. 1996. № 1. С. 10.

⁷⁸ Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : Юрид. фирма «КОНТРАКТ», 2016. С. 50.

отношений конкретной области, совокупность юридических средств, особый порядок правового регулирования⁷⁹.

Кроме того, считаем целесообразным обратиться к имеющейся научной характеристике правового режима сведений ограниченного доступа. Так, например, Л. К. Терещенко определяет правовой режим сведений как характеристику такого объекта правоотношений, как информация, вытекающую из ее нематериальной природы. Она указывает, что содержание правового режима отражается в правилах, представляющих собой «систему, сочетающую в себе в различном соотношении запреты и обязывания, льготы и дозволения»⁸⁰.

Говоря о научном подходе к исследованию института тайны, необходимо отметить позицию А. А. Фатьянова, отметившего, что правовой институт любого вида тайны имеет три составляющие:

- относимые к определенному типу тайны сведения, а также научно обоснованные принципы и критерии отнесения сведений к данному типу тайны (исключение составляют личная и семейная тайны, где это происходит произвольно, по внутреннему убеждению индивида);

- механизм ограничения доступа к указанным сведениям (механизм защиты);

- санкции за неправомерное получение и (или) распространение указанных сведений⁸¹.

Подводя итог вышеизложенному, можно определить, что тайна как правовая категория представляет собой правовой режим конфиденциальных сведений, предусматривающий их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентированные правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны. Данное определение позволяет выделить следующие ее сущностные признаки: ограниченный оборот по

⁷⁹ См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. 4-е изд., испр. и доп. М., 2011. С. 520.

⁸⁰ Терещенко Л. К. Правовой режим информации : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011. С. 104–105.

⁸¹ См.: Фатьянов А. А. Тайна и право ... С. 16.

кругу лиц; регламентированные правила хранения, копирования и использования; запрет на распространение; обеспеченность мерами ответственности за разглашение тайны и утрату носителей тайны.

Полагаем возможным предложить следующее определение понятия «правовой режим тайны»: совокупность правил, установленных нормативными правовыми актами, регуливающими общественные отношения в сфере конфиденциальности сведений, предусматривающих их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентирующих правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны.

Развивая идею применительно к налоговой сфере, правовой режим тайны в налоговых правоотношениях можно определить как совокупность правил, установленных законодательством о налогах и сборах, регулирующих общественные отношения в сфере конфиденциальности налоговой информации, предусматривающих их ограниченный оборот по кругу лиц, регламентированные правила хранения, копирования и использования, запрет на распространение, а также ответственность за разглашение тайны и (или) утрату материальных носителей тайны.

В заключение отметим, что отсутствие в действующем законодательстве единого определения понятия тайны и единых подходов к отнесению тех или иных сведений к тайне является одним из оснований, способствующих возникновению коллизий и нарушений в различных сферах ее использования, и влечет необходимость совершенствования законодательства, регулирующего вопросы сбора, хранения, использования и охраны различных видов тайн.

§ 2. Сведения, имеющие значение для налогообложения, как элемент правового режима тайны в налоговых правоотношениях

Действующее нормативное регулирование различных режимов тайн⁸², защищающих конфиденциальные экономические сведения, свидетельствует о наличии трех основных подходов, которые используются в законодательстве для регламентации состава защищаемых сведений в режимах различных тайн. Согласно первому из них все сведения, составляющие тайну, должны быть прямо перечислены в нормативном правовом акте. Данный подход применяется при определении состава сведений, охраняемых в режиме государственной тайны. Согласно второму подходу собственник (обладатель) информации вправе сам определить состав сведений, подлежащих охране⁸³. Это правило применяется в режиме коммерческой и служебной тайн. И, наконец, третий подход не предусматривает установления перечня сведений, подлежащих охране⁸⁴, определяются лишь лица, которые обязаны эти сведения сохранять в тайне. Данный подход реализован в НК, согласно которому состав сведений, охраняемых в режиме налоговой тайны, определяется с использованием конструкции «все, кроме». При этом аналогичный подход используется при определении адвокатской, нотариальной и иной профессиональной тайн.

Законодательством о налогах и сборах определено, что сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено ст. 102 НК (п. 9 ст. 84 НК).

В свою очередь, ст. 102 НК закрепляет положение о том, что налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами

⁸² В российском законодательстве существует более 50 видов конфиденциальных сведений, включая более 40 видов тайн. Об этом подробнее будет рассмотрено в § 4 настоящей главы.

⁸³ См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 15.

⁸⁴ См.: Клейменова М. О. Налоговое право : учеб. пособие. — М. : Моск. финансово-промышленный ун-т «Синергия», 2013. С. 368.

внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике. В понимании данной нормы «любые полученные... сведения» не носят закрытый характер, а предполагают все, кроме исключений, к которым относятся сведения:

- являющиеся общедоступными, в том числе ставшими таковыми с согласия их обладателя — налогоплательщика. Такое согласие предоставляется по выбору налогоплательщика в отношении либо всех сведений, полученных налоговым органом, либо их части по форме, формату и в порядке, утверждаемым ФНС России;

- об идентификационном номере налогоплательщика;

- о нарушениях законодательства о налогах и сборах (в том числе суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам при их наличии) и мерах ответственности за эти нарушения;

- представляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными налоговыми договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам), в том числе в рамках международного автоматического обмена информацией;

- представляемые избирательным комиссиям (в соответствии с законодательством о выборах), о размере и об источниках доходов кандидата (его супруга), об имуществе, принадлежащем кандидату (его супругу) на праве собственности;

- представляемые в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах, предусмотренную Федеральным законом от 27.07.2010 № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»⁸⁵;

⁸⁵ См.: Рос. газ. 2010. 30 июля.

- о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков;

- представляемые органам местного самоуправления (органам государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в целях осуществления контроля за полнотой и достоверностью информации, представленной плательщиками местных сборов, для расчета сборов, а также о суммах недоимки по таким сборам⁸⁶;

- о среднесписочной численности работников организации за календарный год, предшествующий году размещения указанных сведений в сети «Интернет» в соответствии с п. 1¹ ст. 102 НК;

- об уплаченных организацией в календарном году, предшествующем году размещения указанных сведений в сети «Интернет», суммах налогов и сборов (по каждому налогу и сбору)⁸⁷;

- о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за год, предшествующий году размещения указанных сведений в сети «Интернет»;

- о постановке на учет в налоговых органах иностранных организаций в соответствии с п. 4⁶ ст. 83 НК;

- о постановке на учет в налоговых органах физических лиц в соответствии с п. 7³ ст. 83 НК.

Таким образом, следуя обратной логике, можно сделать вывод, что налоговые правоотношения затрагивают большое количество режимов сведений ограниченного доступа.

⁸⁶ Подпункт 8 п. 1 ст. 102 НК введен с 1 января 2015 г. В настоящее время в Российской Федерации существует только один местный сбор — торговый сбор, который может быть введен на территориях городов федерального значения г. Москвы, г. Санкт-Петербурга и г. Севастополя, а в муниципальных образованиях, входящих в состав иных субъектов РФ (кроме городов федерального значения), — только после принятия соответствующего федерального закона (см. п. 4 ст. 4 Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (см.: СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6663).

⁸⁷ Без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза, сумм налогов, уплаченных налоговым агентом.

Наряду со сведениями, охраняемыми в режиме налоговой тайны, налоговые органы достаточно часто получают сведения, составляющие банковскую тайну, аудиторскую тайну, коммерческую тайну, тайну страхования, а также сведения, являющиеся персональными данными. При этом указанными видами тайн перечень сведений, получаемых налоговыми органами, не ограничен. Сведения, поступающие в налоговые органы, очень многогранны и разнообразны. Например, налоговые органы получают сведения о семейной тайне. Так, например, Федеральным законом от 02.04.2014 № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁸⁸ в ст. 85 НК внесены изменения, согласно которым органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, а также органы опеки и попечительства обязаны сообщать в налоговые органы сведения о заключении брака, расторжении брака, установлении отцовства, установлении и прекращении опеки и попечительства.

Даже сведения, составляющие врачебную тайну, не исключены из внимания налоговых органов. В частности, это можно проиллюстрировать на примере проверки декларации по форме 3-НДФЛ, в которой заявлены социальные налоговые вычеты на лечение налогоплательщика или члена его семьи. В приложенных к ней документах содержатся сведения, составляющие врачебную тайну.

Таким образом, все сведения, имеющиеся в распоряжении налоговых органов, называются налоговозначимой информацией, под которой, по мнению И. И. Кучерова и А. В. Торшина, понимается информация, которая имеет значение для налогообложения⁸⁹ и которая составляет основу налоговой тайны и непосредственно необходима для налогообложения, т. е. для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов⁹⁰.

⁸⁸ См.: Рос. газ. 2014. 4 апр.

⁸⁹ См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 3.

⁹⁰ См.: Там же. С. 69.

При исследовании вопросов налоговой тайны указанные авторы акцентировали свое внимание именно на экономической информации и выделяли ее из всей совокупности охраняемой информации, указывая, что «...именно экономическая информация составляет основу информации, необходимой для налогообложения, т. е. налоговозначимой информации»⁹¹.

С развитием налогового законодательства в течение последнего десятилетия явно прослеживаются его социальная направленность и развитие информационной функции наряду с контрольными. В связи с этим в настоящее время назрела актуальная необходимость корректировки подхода отнесения тех или иных сведений к налоговозначимой информации. В современных условиях можно наблюдать тенденцию на расширение объема налоговозначимой информации, когда налоговые органы, обладая огромным массивом сведений о налогоплательщиках неэкономического характера, но при этом имеющих значение для исчисления налогов и сборов, с каждым годом значительно увеличивают этот объем. Это сведения о персональных и паспортных данных, о регистрации физических лиц по месту жительства и постановке на миграционный учет, о фактах рождения и смерти, о составе семьи, заключении и расторжении брака, установлении отцовства, об установлении и прекращении опеки и попечительства, о передаче ребенка в приемную семью, о состоянии здоровья, оказанной медицинской помощи, выписанных лекарствах в отношении как налогоплательщиков, так и их родственников, об обучении налогоплательщиков и их детей с указанием специальностей и форм обучения и другие неэкономические сведения.

Ввиду отсутствия единого подхода к вопросу о содержании понятия «налоговозначимая информация» и законодательного закрепления последнего полагаем необходимым включить в него все (не только экономические) сведения, используемые налоговыми органами при осуществлении своих полномочий. Таким образом, под налоговозначимой

⁹¹ Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 32.

информацией следует понимать совокупность сведений, касающихся субъектов налоговых правоотношений, как экономического, так и неэкономического (частного) характера, необходимых для осуществления налоговыми органами своих полномочий.

Между тем термин «налоговозначимая информация» не получил в науке налогового права прочного закрепления и упоминается лишь в нескольких источниках⁹².

При этом при отсутствии в налоговом законодательстве определения рассматриваемого понятия НК содержит определение понятия «финансовая информация»⁹³.

Полагаем, что данное определение не в полной мере отражает всю совокупность сведений, получаемых налоговыми органами для реализации своих полномочий, и применимо исключительно в целях определения сведений, в отношении которых осуществляется автоматический межстрановой обмен⁹⁴. В связи с этим считаем целесообразным в настоящей работе использовать понятие «налоговая информация», под которой следует понимать совокупность сведений, касающихся субъектов налоговых правоотношений, как экономического, так и неэкономического (частного) характера, необходимых для осуществления налоговыми органами своих полномочий.

⁹² См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 3; Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговозначимая информация ... С. 25.

⁹³ Под финансовой информацией понимается «информация об операциях, счетах и вкладах клиентов, сумме обязательств страховщика, заключившего договор добровольного страхования жизни, перед клиентами или выгодоприобретателями, сумме денежных средств и стоимости имущества указанных лиц, находящегося в распоряжении организации финансового рынка в соответствии с договором о брокерском обслуживании или договором о доверительном управлении организации финансового рынка, стоимости имущества указанных лиц, учитываемого организацией финансового рынка, осуществляющей депозитарную деятельность, пенсионных счетах указанных лиц, обязательствах центральных контрагентов перед указанными лицами, а также о выплатах и операциях, совершенных в связи с указанными в настоящем подпункте счетами и вкладами, договором добровольного страхования жизни, договором доверительного управления имуществом (в том числе удостоверенным выдачей инвестиционного пая), договором о брокерском обслуживании, депозитарным договором, пенсионным договором, договором с центральным контрагентом и иными договорами, в рамках которых организация финансового рынка принимает от клиентов денежные средства или иные финансовые активы для хранения, управления, инвестирования и (или) осуществления иных сделок в интересах клиента либо прямо или косвенно за счет клиента» (подп. 5 ст. 142¹ НК).

⁹⁴ Перечень государств и территорий, с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, утвержден приказом ФНС России от 30.05.2018 № ММВ-7-17/360@ (см.: Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru>, 26.06.2018 (дата обращения: 06.09.2018).

В целях точной научно-правовой идентификации налоговой информации и видового определения ее места в системе тайн необходимо провести соотношение налоговой тайны с профессиональной тайной и служебной тайной. Отметим, что данный вопрос является достаточно дискуссионным в правовой науке. Можно встретить диаметрально противоположные позиции. Так, например, некоторые авторы⁹⁵ считают их тождественными применительно к деятельности налоговых органов. Другие же исследователи⁹⁶ полагают, что понятие «налоговая тайна» является более узким по отношению к общему понятию «служебная тайна», которая, в свою очередь, включает в себя тайну налоговую и соотносится с ней как общее и частное.

На наш взгляд, как уже было отмечено в начале исследования, налоговая тайна является профессиональной тайной работников налоговых органов. Однако эти понятия не являются тождественными, поскольку последняя шире и включает в себя налоговую тайну как один из подвидов профессиональной тайны. Аналогичной позиции придерживается и ряд других авторов. Например, С. Н. Меркулова приходит к выводу о целесообразности выделения следующих видов тайн: тайна частной жизни (личная, семейная, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, тайна исповеди, персональные данные и др.); профессиональная тайна (банковская, адвокатская, журналистская, налоговая и др.); коммерческая тайна (конфиденциальные сведения, имеющие коммерческую ценность, ноу-хау) и государственные секреты (государственная тайна, служебная тайна)⁹⁷.

При этом ни налоговую, ни профессиональную тайну в целом не следует отождествлять с тайной служебной. Так, сотрудники налоговых органов в своей деятельности сталкиваются с двумя видами тайн:

⁹⁵ См.: Бармаченко Н. А., Коротаева О. А. Правовые проблемы налоговой тайны // Научное и образовательное пространство: перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Чебоксары, 2015. С. 281; Суворов М. А. Соотношение налоговой тайны и иных видов тайны в налоговых правоотношениях // Научный вестник Омской академии МВД России. 2011. № 1. С. 30.

⁹⁶ См.: Жирнова Н. А. Банковская и налоговая тайна в системе правовых режимов информации с ограниченным доступом // Ленинградский юрид. журнал. 2012. № 4. С. 64.

⁹⁷ См.: Меркулова С. Н. Уголовно-правовая охрана профессиональной тайны : дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2007. С. 177.

- сведения о налогоплательщике и его деятельности, доступ к которым получило должностное лицо налогового органа в связи с исполнением должностных обязанностей и которые составляют профессиональную тайну (а в данном случае — налоговую);

- сведения, связанные с деятельностью государственного органа (приказы, регламенты, методические указания, письма и др.), в котором проходит службу служащий, а также вышестоящих и подведомственных органов, распространение которых ограничено (например, ограничительной пометкой «Для служебного пользования») и которые составляют служебную тайну. Это, как правило, сведения о порядке проведения мероприятий налогового контроля или порядке информационного обмена и взаимодействия между налоговыми органами и их структурными подразделениями.

В целом, чтобы дифференцировать сведения, составляющие тайну различных видов, и определить, к какому конкретно виду тайны данные сведения относятся, следует определить объект тайны (сама информация, сведения), субъекты тайны (лицо, которое обязано соблюдать тайну, и лицо, которое является собственником сведений, охраняемых в режиме той или иной тайны и вправе требовать ее сохранения), а также определить, при каких обстоятельствах, в силу какой деятельности сведения становятся известными тому или иному лицу.

Так, например, существенное различие между служебной тайной и тайной профессиональной заключается в отсутствии тождества в субъектах прав собственности на сведения, которые в режиме тайны охраняются.

Собственником сведений, охраняемых в режиме служебной тайны, является орган государственной или муниципальной власти, которым эти сведения были доверены служащему для выполнения им своих служебных обязанностей. А собственниками сведений, охраняемых в режиме профессиональной тайны, являются физические и юридические лица, доверившие эти сведения органу власти или организации, с которой они

вступили в правовые отношения, или представившие такую информацию в силу установленной законом обязанности.

Таким образом, сведения конфиденциального характера, которыми располагает налоговый орган, подразделяются на две большие части: служебная тайна (сведения о деятельности органа власти) и налоговая тайна (сведения о налогоплательщике).

В правоприменительной практике нередко представляется затруднительным провести разграничение сведений и документов на составляющие и не составляющие налоговую тайну, что связано с отсутствием четких законодательных критериев их правовой идентификации. Ввиду этого предлагается ввести в налоговых органах дополнительную ограничительную пометку на документах — «Налоговая тайна». Данное указание выступит дополнительной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков, а также позволит точно квалифицировать неправомерность деяний должностных лиц налоговых органов, допустивших нарушение обязанности по сохранению режима налоговой тайны.

§ 3. Банковская тайна, аудиторская тайна и иные виды тайн в налоговых правоотношениях

Осуществляя свою деятельность и вступая в налоговые правоотношения, налоговые органы сталкиваются с различными видами сведений ограниченного доступа, такими как банковская, аудиторская, страховая, коммерческая, государственная, служебная тайны, персональные данные и иные конфиденциальные сведения, которые впоследствии трансформируются в налоговую информацию и охраняются уже в режиме налоговой тайны. В связи с этим в целях содержательного изучения и теоретико-практического наполнения понятия тайны в налоговых

правоотношениях необходимым и целесообразным представляется исследование сущности отдельных видов тайн.

В современных нестабильных экономических условиях особую актуальность и значимость приобрели вопросы обеспечения финансовой устойчивости⁹⁸ и финансовой безопасности государства, в частности его банковской и налоговой сфер, поскольку подавляющее большинство граждан в реальных условиях не только являются налогоплательщиками, но также тем или иным образом задействованы в банковских правоотношениях.

Институт банковской тайны имеет более чем вековую историю. Законодательное закрепление этого института впервые было дано в Уставе Государственного банка Российской империи от 1984 г., в котором устанавливалась обязанность «хранить в тайне все касающееся вверяемых банку частных коммерческих дел и счетов»⁹⁹.

Следует отметить, что правовое регулирование отношений в сфере банковской тайны недостаточно изучено в юридической литературе и не в полной мере регламентировано действующим законодательством.

Понятие банковской тайны в действующем законодательстве отсутствует, оно раскрывается через перечень сведений, составляющих такую тайну, а также через перечень субъектов, имеющих к ней доступ.

При этом в части понимания сущности тайны через определение перечня субъектов, имеющих доступ к сведениям, банковская тайна схожа с налоговой тайной, поскольку в ст. 102 НК законодатель использует аналогичный подход.

Лицами, на которых возлагается обязанность по соблюдению банковской тайны, могут быть не только работники банка, имеющие доступ к банковской тайне в силу своей основной трудовой функции, но и должностные лица органов, осуществляющих надзор и (или) контроль над деятельностью коммерческих банков. В частности, таковыми могут являться

⁹⁸ О финансовой устойчивости Российской Федерации подробнее см.: *Поветкина Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации ...; *Ее же.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал рос. права. 2015. № 8. С. 77–89.

⁹⁹ См.: Свод законов Российской империи. Т. XI. Ч. 2. СПб., 1900.

сотрудники Банка России, аудиторы, а также сотрудники Федеральной службы по финансовому мониторингу (далее — Росфинмониторинг).

Что касается объектного состава, то банковская тайна и налоговая тайна имеют различия в определении сведений, эти тайны составляющих. Так, если перечень сведений, составляющих налоговую тайну, построен по принципу «все, кроме» и многими учеными и практиками признается неудачным, так как, в сущности, представляет собой перечень исключений, то перечень сведений, составляющих банковскую тайну, в законе определен. Сложности в правоприменительной практике вызывает некая неопределенность в составе сведений, которая имеет место, поскольку перечень сведений не является закрытым. Более того, слова «иные сведения, устанавливаемые кредитной организацией» означают, что определение окончательного состава таких сведений находится в компетенции кредитной организации. Такое неоднозначное и неточное определение неоднократно приводило к возникновению судебных споров относительно состава сведений, составляющих банковскую тайну.

В частности, спор о составе таких сведений являлся предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. Так, в своей жалобе в Конституционный Суд РФ¹⁰⁰ Н. Н. Леонов утверждал, что ч. 1 ст. 26 «Банковская тайна» Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности»¹⁰¹ (далее — Федеральный закон о банковской деятельности) противоречит ч. 1 ст. 23, ч. 1 ст. 24, ч. 2 ст. 46 и ст. 52 Конституции, поскольку по смыслу, придаваемому ей правоприменительной практикой, не признает кредитный договор, заключенный клиентом с банком, банковской тайной.

Переходя непосредственно к исследованию банковской тайны в налоговых правоотношениях, отметим, что налоговые органы, согласно п. 3

¹⁰⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 22.11.2012 № 2192-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Леонова Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 26 Федерального закона “О банках и банковской деятельности”». Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰¹ См.: СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.

ст. 7 Закона РФ о налоговых органах (в редакции, действовавшей до 2007 г.), вправе были получать от предприятий, учреждений и организаций (в том числе от банков) справки, документы и копии с них, которые содержат информацию о хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимы для правильного налогообложения. В настоящее время аналогичные нормы закреплены в НК. В частности, налоговые органы вправе требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему РФ (подп. 10 п. 1 ст. 31 НК).

Банки обязаны сообщать в налоговые органы сведения об открытии (закрытии) счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении (прекращении) права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа. Помимо этого, банки, согласно ст. 86 НК, обязаны выдавать налоговым органам справки (о наличии счетов и т. п.). При этом за неисполнение этой обязанности для банков установлена налоговая ответственность, предусмотренная ст. 132, 135¹ и 135² НК.

В то же время следует особо отметить, что на законодательном уровне установлен ряд ограничений по использованию банковской тайны в налоговых правоотношениях. Во-первых, согласно ст. 857 ГК, а также ст. 26 Федерального закона о банковской деятельности банк гарантирует тайну банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте, а во-вторых, определен закрытый перечень сведений, которые банк обязан представить налоговой службе по мотивированному запросу, направленному в порядке п. 2 ст. 86 НК.

Тем не менее ФНС России может получить сведения от банка также на основании ст. 93¹ НК, в соответствии с которой налоговый орган, осуществляя мероприятия налогового контроля, вправе истребовать данные сведения у иных лиц, которые располагают сведениями, касающимися деятельности проверяемого лица, при этом перечень документов, которые могут быть запрошены на этом основании, определяется соответствующим налоговым органом самостоятельно. При этом указанная статья НК не исключает банки из числа лиц, у которых могут быть запрошены сведения о соответствующем налогоплательщике, необходимые им. Более того, вне рамок проверок налоговыми органами в случае возникновения обоснованной необходимости могут быть истребованы сведения у участников сделки или иных лиц, располагающих сведениями о данной сделке (п. 2 ст. 93¹ НК).

Банковская тайна наряду с налоговой тайной соотносится с таким видом сведений, как персональные данные¹⁰². В состав банковской тайны включаются сведения о клиенте, которыми являются, в частности, фамилия, имя и отчество, сведения о регистрации по месту жительства, контактный телефон, ИНН и другие сведения, позволяющие идентифицировать клиента.

На фоне активного, несмотря на кризисные явления, развивающегося рынка банковского кредитования и увеличения суммы невозвращенных заемных средств на фоне нескольких волн экономического кризиса банки вынуждены работать с проблемной задолженностью и применять наиболее эффективные меры по ее урегулированию. Для решения данной задачи банки вступают в правоотношения с коллекторскими агентствами, вопрос о деятельности которых до сих пор не урегулирован в российском законодательстве, поскольку законопроект № 884052-6 «О коллекторской деятельности в Российской Федерации»¹⁰³, внесенный в 2015 г. в

¹⁰² См.: *Жирнова Н. А.* Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2013; *Фаткина Е. В.* Правовая природа банковской тайны : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015; *Терещенко Л. К., Тиунов О. И.* Правовой режим персональных данных // Журнал рос. права. 2014. № 12. С. 42–49.

¹⁰³ См.: Система обеспечения законодательной деятельности : офиц. сайт. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/884052-6> (дата обращения: 21.09.2018).

Государственную Думу Федерального Собрания РФ был снят в 2016 г. с рассмотрения и больше не вносился.

Вопрос о праве банка уступить права требования по таким долгам третьим лицам, не являющимся кредитной организацией и, соответственно, не имеющим обязанности по сохранению банковской тайны, неоднократно обсуждался в юридической литературе¹⁰⁴. Существует мнение¹⁰⁵, что если клиент банка не дал своего согласия на передачу третьим лицам банковской тайны, то формально действия должностных лиц банка подпадают под ч. 2 ст. 183 УК¹⁰⁶. Незаконность разглашения банковской тайны в данном случае подтверждается и судебной практикой (см. определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.07.2011 № ВАС-8679/11¹⁰⁷). На наш взгляд, в описанной ситуации тайна выходит из-под защиты при передаче субъекту, не имеющему обязанности по ее сохранению, поскольку «коллекторской тайны» не существует в российском законодательстве и обязанности по сохранению банковской тайны коллекторскими агентствами также законодательством не предусмотрено.

При этом коллекторское агентство может на законных основаниях получить сведения, составляющие банковскую тайну, у налоговых органов в соответствии с Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»¹⁰⁸ (далее — Федеральный закон об исполнительном производстве), согласно которому взыскатель при наличии у него исполнительного листа и при условии, что срок предъявления его к исполнению не истек, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о представлении сведений, необходимых для взыскания (ч. 8 ст. 69). Сведения представляются налоговыми органами в течение семи дней со дня получения

¹⁰⁴ См.: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право : в 5 т. Т. 1 : Договоры о займе, банковском кредите и факторинге. Договоры, направленные на создание коллективных образований М. : Статут, 2006. С. 153; Соломин С. Уступка права требования возврата долга по кредитному договору // Право и экономика. 2007. № 4.

¹⁰⁵ См.: Воронцова С. В., Золотарева А. Ю. Сохранение банковской тайны и новые электронные технологии // Налоги. 2010. № 22. С. 20–25; Фаткина Е. В. Передача долга для взыскания коллектору: проблемы соблюдения банковской тайны // Актуальные проблемы рос. права. 2015. № 7.

¹⁰⁶ См.: Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

¹⁰⁷ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁰⁸ См.: Рос. газ. 2007. 6 окт.

запроса (ч. 10 ст. 69). В частности, у налоговых органов могут быть запрошены сведения (ч. 9 ст. 69): о номерах расчетных счетов, количестве и движении денежных средств; о наименовании банков (иных кредитных организаций), в которых открыты счета должника.

Еще в 2012 г. И. Н. Соловьев справедливо указал на то, что в последнее время во всем мире понятие банковской тайны постепенно размывается, приоритет отдается фискальным интересам государства, а не конфиденциальности частной жизни и банковских операций¹⁰⁹. Многие эксперты отмечали, что институт банковской тайны будет преобразован в институт защиты банковской информации от несанкционированного доступа¹¹⁰. Так, в г. Берлине в октябре 2014 г. представителями 41 государства¹¹¹ был подписан документ, разработанный по стандартам Организации по экономическому сотрудничеству и развитию (далее — ОЭСР), который предусматривает, что с января 2016 г. начнется регулярный сбор информации обо всех открытых за границей счетах иностранцев, которая с сентября 2017 г. в автоматическом режиме будет поступать в распоряжение налоговых органов национальных государств¹¹². Министр финансов Германии В. Шойбле прокомментировал подписание этого документа достаточно лаконично: «Банковской тайне пришел конец»¹¹³.

Как отмечалось ранее, ФНС России 12 мая 2016 г. было подписано многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г. Данное Соглашение совместно с Конвенцией о взаимной административной помощи по налоговым делам выступает международно-правовой основой для реализации автоматического обмена информацией. Для этого ОЭСР был

¹⁰⁹ См.: Соловьев И. Правовой режим доступа к банковской тайне // Налоговый вестник. 2012. № 3.

¹¹⁰ См., напр.: Самсонова А. Е. К вопросу о современном состоянии банковской тайны // Юрист. 2011. № 3. С. 23–29.

¹¹¹ Первые 28 государств Европейского союза подписали этот документ в г. Брюсселе 20 марта 2014 г.

¹¹² См.: Конец банковской тайны: 40 государств будут совместно бороться с отмыванием капиталов // Новая газета : сайт. URL: <http://www.novayagazeta.ru/news/1688898.html> (дата обращения 13.12.2017).

¹¹³ Funk Von Albert. Das geöffnete Geheimnis // Der Tagesspiegel : сайт. URL: <http://www.tagesspiegel.de/politik/internationales-abkommen-gegen-steuerhinterziehung-das-geoeffnete-geheimnis/10906798.html> (дата обращения: 13.12.2017).

разработан Единый стандарт отчетности, который был поддержан странами — членами «Группы двадцати», что ознаменовало переход на новый этап межгосударственных отношений в рассматриваемой сфере¹¹⁴.

Новые стандарты повышения прозрачности мировой налоговой системы, как указано на сайте ФНС России, являются ключевыми пунктами повестки «Группы двадцати» и ОЭСР и поддерживаются международным сообществом¹¹⁵.

Федеральной налоговой службой отмечено¹¹⁶, что Российская Федерация стала 81-й юрисдикцией, присоединившейся к названному Соглашению.

Согласно информации, указанной на сайте ФНС России¹¹⁷, начиная с 2018 г. Россия получает сведения о зарубежных счетах российских налоговых резидентов от иностранных налоговых органов. Такие сведения включают данные о различных видах инвестиционного дохода (дивидендах, процентах), средствах от продажи финансовых активов, доходах от страховых продуктов, информацию по остатку на счете и платежах, совершенных с использованием счета. Россия передает аналогичные сведения об иностранных налоговых резидентах в соответствующие страны.

Тем не менее, вопросам охраны банковской тайны в налоговых правоотношениях необходимо уделять особое внимание. Научное осмысление существующих правовых проблем и разработка предложений по их устранению представляются нам целесообразными и сегодня.

Говоря об аудиторской тайне в налоговых правоотношениях, отметим, что она также относится к сведениям конфиденциального характера. При этом институт аудиторской тайны связан с одним из базовых принципов аудиторской деятельности — принципом конфиденциальности.

¹¹⁴ См.: Система автоматизированного информационного обмена — большое достижение в борьбе за налоговую прозрачность — Алексей Оверчук // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: www.nalog.ru/p77/news/activities_fts/6069922/ (дата обращения: 16.08.2018).

¹¹⁵ См.: Там же.

¹¹⁶ См.: Там же.

¹¹⁷ См.: Там же.

В соответствии с действующим законодательством аудиторскую тайну, как было указано ранее, составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией (ее работниками), индивидуальным аудитором (его работниками), при оказании услуг, предусмотренных Федеральным законом об аудиторской деятельности, за исключением сведений о заключении договора оказания аудиторских услуг и величине их оплаты, а также сведений, разглашенных самим аудируемым лицом либо с его согласия. Отступить от этого правила можно при наличии предварительного письменного согласия аудируемого лица.

Федеральным законом об аудиторской деятельности и другими федеральными законами предусмотрены и другие исключения, при которых передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам не является нарушением аудиторской тайны. Как следует из п. 3 ст. 9 данного Федерального закона, аудиторская организация (аудитор) не вправе передавать сведения и документы, составляющие аудиторскую тайну, третьим лицам, а также разглашать эти сведения, в том числе содержание документов, за исключением случаев, предусмотренных этим Федеральным законом и другими федеральными законами. Иными словами, обязательным условием для передачи таких сведений третьим лицам является законодательно закрепленное разрешение.

Приведем пример такого законодательного закрепления. Действующий с 1 февраля 2002 г. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»¹¹⁸ (далее — Федеральный закон о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем) определяет роль лиц, оказывающих бухгалтерские услуги и аудиторов в системе противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию

¹¹⁸ См.: Рос. газ. 2001. 9 авг.

терроризма. Так, оказывая свои услуги, аудитор при наличии оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязан уведомить об этом уполномоченный орган (Росфинмониторинг).

Указанная обязанность аудиторов является новеллой действующего законодательства. Данная норма введена в Федеральный закон о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, в апреле 2018 г., корреспондирующие ей нормы внесены в Федеральный закон об аудиторской деятельности. Это требование в развитие указанной нормы наряду с указанным федеральным законом закреплено в информационном сообщении Министерства финансов Российской Федерации (далее — Минфин России) от 25.04.2018 № ИС-аудит-22¹¹⁹.

Указанные изменения направлены на выполнение Россией рекомендаций Группы разработки мер борьбы с отмыванием денег¹²⁰ (англ. *Financial Action Task Force on Money Laundering — FATF*). Ранее в порядке, предусмотренном Федеральным законом об аудиторской деятельности, аудитор должен был информировать руководителя аудируемой компании о нарушениях и лишь в случае, если последний не принимал в течение 90 дней надлежащих мер по рассмотрению информации аудитора, информировать Росфинмониторинг. В результате внесенных изменений аудитор не только вменено в обязанность сообщать сразу о таких фактах (с указанием на то, что это не является нарушением аудиторской тайны), но и запрещено информировать об этом аудируемое лицо. В качестве инструмента информационного взаимодействия между аудитором и Росфинмониторингом предусмотрено создание личного кабинета.

¹¹⁹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹²⁰ Межправительственная организация, которая занимается выработкой мировых стандартов в сфере противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма, а также осуществляет оценки соответствия национальных систем противодействия отмыванию преступных доходов и финансированию терроризма этим стандартам.

В первоначальной редакции Федерального закона об аудиторской деятельности нормы об аудиторской тайне были призваны защищать права частных лиц — аудируемых организаций. Но в реалиях современных вызовов, поскольку в ряде случаев, публичные интересы превалируют над частными, стали необходимы положения, содержащие исключения из правил, согласно которым передача сведений и документов, составляющих аудиторскую тайну, третьим лицам является законной.

Одновременно с этим законодательство устанавливает ряд ограничений на истребование сведений, составляющих аудиторскую тайну. Так, при осуществлении мероприятий налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции, НК, федеральных законов, не допускаются. Данный запрет распространяется и на случаи нарушения требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну, в том числе аудиторскую (п. 4 ст. 82 НК).

Между тем Федеральным законом от 29.07.2018 № 231-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹²¹ указанный пункт ст. 82 НК дополнен абзацем следующего содержания: «В целях налогового контроля допускаются сбор, хранение и использование полученных от аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) документов (информации) в случаях, предусмотренных статьей 93² настоящего Кодекса». Данные положения вступают в силу с 1 января 2019 г.

Этим же Федеральным законом НК дополнен статьей 93² «Истребование документов (информации) у аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов)». В данной статье регламентируется порядок истребования у аудиторской организации (индивидуального аудитора) документов (информации).

В качестве основной гарантии соблюдения прав аудируемых лиц и превенции злоупотреблений со стороны налоговых органов в статье

¹²¹ См.: Рос. газ. 2018. 31 июля.

содержится норма, ограничивающая субъектный состав лиц, уполномоченных принимать решения об истребовании таких документов (информации), руководителем ФНС России и его заместителями. Установлено также, что право на такое истребование возникает у налогового органа только в случае, если данные документы (информация) были предварительно истребованы у налогоплательщика, но представлены им не были. Кроме того, нормы данной статьи ограничивают перечень обстоятельств, при которых такое истребование возможно, только тремя случаями. Таковыми являются два мероприятия налогового контроля — выездная налоговая проверка и проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, а также запрос компетентного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами.

Требование о представлении документов (информации), согласно новой норме НК, направляется налоговым органом с приложением копии решения в адрес аудиторской организации (индивидуального аудитора) после истечения срока представления в установленном порядке документов (информации) налогоплательщиком.

Аналогично норме Федерального закона о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, информирование аудитором лица, в отношении которого получен запрос, не предусмотрено, за исключением случая, если документы (информация) представляются по запросу компетентного органа иностранного государства и запрос не содержит запрета на такое информирование (п. 4 ст. 93² НК).

Анализ правовой конструкции нормы, содержащейся в п. 4 ст. 93² НК, с точки зрения ее буквального толкования позволяет усомниться в правильности интерпретации действительной воли законодателя.

Данная норма, по нашему мнению, несмотря на публичный характер налогового права, содержит в себе некую диспозитивность поведения. В части, касающейся представления аудиторской организацией

(индивидуальным аудитором) документов (информации) в связи с запросом компетентного органа иностранного государства, указанная норма дает право на информирование своего клиента в любом случае, кроме прямого запрета, указанного в зарубежном запросе, и, тем самым, содержит в себе элемент выбора своего поведения. Что касается запроса налогового органа у аудиторской организации (индивидуального аудитора) документов (информации) по иным основаниям (выездная налоговая проверка, проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами), вопрос возможности информировать об этом лицо, в отношении которого получен запрос, не регламентирован вовсе.

Несмотря на то что налоговое право характеризуется публично-правовой сущностью, а налоговое регулирование имеет императивную направленность, в этой подотрасли все-таки присутствуют и диспозитивные нормы, однако в значительно меньших значениях, чем в частноправовых отраслях. Соответственно, метод властных предписаний является основным.

Наличие диспозитивных норм в публичном праве и, наоборот, императивных норм в частном праве признается рядом ученых. В частности, Ю. А. Тихомиров выделяет два основных метода: диспозитивный (как родовой, специфический) для отраслей частного права и императивный (как специфический) для отраслей публичного права. Ученый указывает, что было бы неверным, различая базовые методы, не видеть их взаимосвязи и своего рода смежность, а также отмечает следующее: «...применяются методы не изолированно один от других, а в сочетании, комплексно, ибо в противном случае не удастся обеспечить эффективность правового воздействия»¹²².

Для налогового права, как указывал А. В. Демин, свойственны детальная нормативная регламентация и минимизация свободы субъектов

¹²² Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник. М. : Изд-во «БЕК», 1995. С. 46–47.

в части самостоятельного регулирования своего поведения в налоговом правоотношении. Он указывал, что диспозитивные средства здесь используются законодателем крайне осмотрительно и специфично¹²³.

Между тем законодатель пошел по пути диспозитивности данной нормы, что, безусловно, отчасти либерализирует норму, вводящую новую обязанность, и в переходный период (период введения нормы) представляется нам логичным. Однако более правильной с точки зрения юридической техники может быть правовая конструкция данной нормы, построенная по аналогии с нормой Федерального закона о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. А именно: «аудиторская организация, индивидуальный аудитор при оказании аудиторских услуг не вправе разглашать факт передачи в уполномоченный орган информации...» (п. 4 ст. 7¹ названного Федерального закона).

Полагаем необходимым в дальнейшем внести изменения в п. 4 ст. 93² НК, изложив его в вышеприведенной редакции.

Вопросы аудиторской тайны в налоговых правоотношениях регламентированы, помимо этого, в ст. 90 НК, посвященной статусу свидетеля в налоговых правоотношениях. Так, согласно норме указанной статьи не могут допрашиваться в качестве свидетелей лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, в частности адвокат, аудитор (п. 2 ст. 90 НК), поскольку подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц.

Полагаем необходимым рассмотреть вопрос по исключению слова «аудитор» и включению слов «за исключением аудиторов» в указанный пункт ст. 90 НК. Данная мера была бы логичной, направленной на реализацию поставленных задач.

¹²³ См.: Демин А. В. Диспозитивные нормы налогового права (общие подходы и отраслевая специфика) // Современное право. 2009. № 8. С. 46–51.

Ограничения по распоряжению сведениями, которыми располагают аудиторы, имеют место и в Федеральном законе о банковской деятельности. Так, согласно его ст. 26 (в редакции Федерального закона от 29.07.2018 № 263-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹²⁴) аудиторские организации не вправе раскрывать третьим лицам сведения об операциях, о счетах и вкладах кредитных организаций, их клиентов и корреспондентов, полученные этими аудиторскими организациями при оказании аудиторских услуг и (или) представленные аудиторским организациям Банком России в соответствии с Федеральным законом об аудиторской деятельности, за исключением двух случаев: 1) за исключением сведений, составляющих банковскую тайну, полученных от Банка России с предварительного согласия в письменной форме Банка России и лица, которому оказывались аудиторские услуги; 2) в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Данные исключения были внесены в ч. 11 ст. 26 Федерального закона о банковской деятельности пакетом законопроектов, рассмотренных и принятых летом 2018 г.

Вопрос о доступе налоговых органов к аудиторской тайне активно прорабатывался в течение последних трех-четырёх лет. За это время было подготовлено несколько законопроектов, направленных на внесение изменений в ст. 82 и 93¹ НК¹²⁵ и ст. 9 Федерального закона об аудиторской деятельности. В частности, предлагалось исключить из вышеприведенного п. 4 ст. 82 НК последние два слова — «аудиторскую тайну», что позволило бы налоговым органам использовать при осуществлении налогового контроля сведения, составляющие аудиторскую тайну, и внести изменения в ст. 9 указанного Федерального закона, дополнив ее пунктом следующего содержания: «Составляющие аудиторскую тайну сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее

¹²⁴ См.: Рос. газ. 2018. 1 авг.

¹²⁵ См., напр.: Проект федерального закона № 96436-7 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. URL: <http://sozd.parliament.gov.ru/bill/96436-7> (дата обращения: 02.08.2018).

работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками... представляются без предварительного письменного согласия лица, которому оказывались такие услуги, в налоговые органы Российской Федерации по их требованиям, направляемым в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации».

Кроме того, рассматривался вопрос о внесении изменений в ст. 93¹ НК, которая посвящена вопросам истребования документов (информации) о проверяемом налогоплательщике у третьих лиц (например, у его контрагентов) или информации о конкретных сделках. Предлагалось дополнить эту статью возможностью истребования сведений, полученных в ходе проведения аудита.

В ходе проведения настоящего исследования не установлено попыток законодателя внести изменения в ст. 90 НК. Как было указано выше, представляется логичным при внесении законопроекта субъектом законодательной инициативы учесть и положения подп. 2 п. 2 ст. 90 НК, согласно которому аудитор не может быть допрошен в качестве свидетеля.

Эта законодательная инициатива вызывала на протяжении последних лет много споров и возражений со стороны аудиторов. Тем не менее изменения были приняты и частично вступили в силу.

При прогнозировании последствий принятия данных изменений приходим к выводу, что доступ налоговых органов к указанным сведениям и документам будет способствовать совершенствованию процедур налогового администрирования, предоставит налоговым органам возможность использования дополнительных источников информации для выявления и пресечения налоговых правонарушений, а также для борьбы с уклонением от уплаты налогов, сборов и страховых взносов и с финансовыми мошенничествами.

Следует отметить, что изменение правового регулирования института аудиторской тайны обеспечит исполнение Российской Федерацией своих

международных обязательств по обмену информацией по запросам уполномоченных органов иностранных государств в случаях, предусмотренных международными договорами. Кроме того, данные изменения в правовом регулировании приведут к реализации рекомендаций ОЭСР по итогам первой фазы обзора законодательства РФ в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения¹²⁶ и отвечают международному опыту взаимодействия аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и налоговых органов¹²⁷.

Основываясь на положительной практике стран ОЭСР и мнениях, озвученных участниками Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения, были подготовлены и внесены на рассмотрение соответствующие изменения в НК¹²⁸.

На заседании Глобального форума ОЭСР по транспарентности и обмену информацией в целях налогообложения, который проходил в г. Кейптауне 26–27 октября 2012 г. и на котором был утвержден доклад¹²⁹, подготовленный по итогам первой фазы обзора соответствия критериям ОЭСР нормативной правовой базы РФ в части, касающейся вопросов нормативного регулирования обмена информацией для целей налогообложения. Данным докладом было положено начало изучению данного вопроса.

¹²⁶ См.: Архив публикаций ОЭСР на русском языке // OECD : сайт. URL: <http://oecdru.org/publics12.html> (дата обращения: 27.07.2016); Доклад по транспарентности и обмену информацией в целях налогообложения ОЭСР на английском языке // Там же. URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/impact-of-the-review-peer-process-statistics.pdf> (дата обращения: 26.07.2018).

¹²⁷ Как указывалось в одной из пояснительных записок к законопроекту, в случае его непринятия Российской Федерацией не будут выполнены рекомендации ОЭСР по обеспечению в налоговых целях доступа к сведениям и документам, составляющим аудиторскую тайну, что может повлечь негативные последствия в процессе присоединения к ОЭСР.

¹²⁸ Изменения в НК были разработаны во исполнение п. 10 протокола совещания у Первого заместителя Председателя Правительства РФ И. И. Шувалова от 11 декабря 2015 г. № ИШ-П2-93пр.

¹²⁹ См.: Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes : peer review report. Phase 1 : Legal and Regulatory Framework. Russian Federation // Минфин России : офиц. сайт. URL: http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/10/12-10-29_Russia_phase_1.pdf (дата обращения: 01.08.2018).

Как следует из информации, размещенной на официальном сайте Минфина России¹³⁰, в обзоре было отмечено, что российское законодательство требует наличия налоговой информации и позволяет обеспечить доступ к ней со стороны налоговых органов, а также предусматривает эффективные механизмы обмена налоговой информацией с компетентными органами в рамках международных налоговых договоров. В докладе, в частности, было отмечено, что Россия имеет 86 международных соглашений об избежании двойного налогообложения, позволяющих осуществлять обмен налоговой информацией с зарубежными странами, 50 из которых соответствуют современным стандартам ОЭСР в области обмена сведениями для целей налогообложения. Среди значимых шагов в области урегулирования законодательных вопросов налоговой прозрачности и обмена налоговой информацией в рамках Глобального форума отмечено присоединение России в 2011 г. к многосторонней Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, а также законодательное закрепление обязанности банков представлять информацию налоговым органам по банковским счетам клиентов, если это предусмотрено действующими международными соглашениями об избежании двойного налогообложения¹³¹.

Рекомендации по корректировке законодательства, которые необходимо было реализовать в ближайшее время, были указаны в докладе.

В частности была приведена рекомендация обеспечить доступ к сведениям, относящимся к категории аудиторской тайны¹³².

Оригинальный текст рекомендаций ОЭСР приведен в таблице:

¹³⁰ См.: Об утверждении доклада ОЭСР, подготовленного по итогам первой фазы обзора соответствия нормативной правовой базы Российской Федерации, регулирующей вопросы обмена информацией для целей налогообложения, критериям ОЭСР // Минфин России : офиц. сайт. URL: http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=17644 (дата обращения: 01.08.2018).

¹³¹ См.: Об утверждении доклада ОЭСР ...

¹³² См.: Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes : peer review report. Phase 1 : Legal and Regulatory Framework. Russian Federation. P. 86.

Determination	Factors underlying recommendations	Recommendations
Phase I determination: The element is in place, but certain aspects of the legal implementation of the element need improvement.	The scope of information protected by Russia's domestic law confidentiality duty for «audit secrets» is broad, and there is no exception which would permit access for the purposes of exchange under Russia's EOI agreements.	Russia should ensure that information which would otherwise be protected by the domestic law on «audit secrecy» can be accessed and exchanged in accordance with its obligation to exchange information under its EOI agreements.

Следует отметить, что в результате анализа законодательства стран — членов ОЭСР установлено наличие в нормативных актах этих стран института аудиторской тайны, а также запрета на доступ к ней со стороны налоговых органов. Однако это не исключает возможности наличия в этих странах аналогичных процессов по внесению изменений в нормативные акты в части указанных положений.

Так, например, в Законе Эстонской Республики «О налогообложении»¹³³ (принят 20.02.2002), который по функционалу является аналогом части первой НК РФ, содержатся следующие нормы. Согласно ст. 61 «Затребование информации от третьих лиц» управляющий налогами (налоговый орган) имеет право потребовать информацию от третьих лиц, которые, в свою очередь, обязаны представить сведения, за исключением случаев, когда они по закону имеют право отказаться от представления доказательств и данных. Одновременно с этим подп. 4 п. 1 ст. 64 «Право отказа от предоставления информации и доказательств» закреплено право аудитора и связанного с аудиторской профессиональной деятельностью лица (в соответствии с положениями Закона Эстонской Республики от 10.02.1999

¹³³ См.: Taxation Act // Riigi Teataja : сайт. URL: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/506082018004/consolide> (дата обращения: 01.04.2017).

«Об аудиторской деятельности»¹³⁴) отказаться от представления таких сведений и доказательств налоговому органу.

Саморегулируемая организация аудиторов «Аудиторская палата России» провела анализ законодательства ряда зарубежных стран и пришла к выводу, что в Италии, Франции, Германии, Великобритании, Люксембурге, Швейцарии, Польше и Финляндии доступ налоговых органов к аудиторской тайне не предусмотрен¹³⁵.

Между тем полагаем, что доступ налоговых органов по мотивированному запросу к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, не нарушит прав добросовестных налогоплательщиков, при этом позволит сэкономить бюджетные средства на налоговое администрирование.

Налоговые правоотношения неразрывно связывают налоговую тайну с правовым режимом персональных данных. В соответствии с действующим законодательством персональными данными признается любая информация, относящаяся прямо или косвенно к определенному или определяемому физическому лицу (субъекту персональных данных) (ст. 3 Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных»¹³⁶ (далее — Федеральный закон о персональных данных)).

Операторы и иные лица, получившие доступ к персональным данным, не вправе раскрывать третьим лицам и распространять персональные данные без согласия субъекта персональных данных, если иное не предусмотрено федеральным законом (ст. 7 Федерального закона о персональных данных).

Операторами, в свою очередь, выступают государственный или муниципальный орган власти, физическое или юридическое лицо, организующие и (или) осуществляющие обработку персональных данных, а также определяющие цели их обработки, состав персональных данных, действия (операции), совершаемые с персональными данными (п. 2 ст. 3

¹³⁴ См.: Республика Эстония : сайт. URL: http://estonia.news-city.info/docs/sistemse/dok_iegwkz.htm (дата обращения: 01.04.2017).

¹³⁵ См.: Обзор законодательства других стран по вопросу аудиторской тайны // АПР: Аудиторская палата России : сайт. URL: <http://sroapr.ru/docs/2015/kpv-obzor100915.pdf> (дата обращения: 01.08.2017).

¹³⁶ См.: Рос. газ. 2006. 29 июля.

Федерального закона о персональных данных). Из приведенной нормы следует, что налоговые органы могут быть определены как операторы персональных данных.

Персональные данные по своему содержанию включают в себя такие сведения, которые совпадают со сведениями, составляющими банковскую, налоговую и иную профессиональную тайну. Так, например, в состав банковской тайны согласно ч. 1 ст. 857 ГК включаются сведения о клиенте, которыми являются, в частности, фамилия, имя и отчество, сведения о регистрации по месту жительства, контактный телефон, ИНН и другие сведения, позволяющие идентифицировать клиента. Эти же сведения являются одновременно и персональными данными и, соответственно, охраняются в режиме персональных данных. При этом персональные данные также могут входить в состав налоговой тайны, поскольку согласно ст. 102 НК налоговую тайну составляют любые полученные сведения, за исключением сведений, перечисленных в подп. 1–13 п. 1 этой статьи. Из толкования ст. 102 НК и ст. 3 Федерального закона о персональных данных следует вывод, что персональные данные, по крайней мере большинство их, не входят в перечень исключений, установленных в п. 1 ст. 102 НК. Соответственно, фамилия, имя, отчество, дата рождения, адрес регистрации (пребывания) по месту жительства, телефонный номер и другие персональные данные поступают одновременно под охрану режима налоговой тайны.

Однако в данном случае нельзя говорить о трансформации режима охраны из режима персональных данных в режим налоговой тайны, поскольку режим персональных данных является более строгим в части, касающейся порядка хранения, обработки и передачи сведений, и, соответственно, подлежит защите в особом порядке. В противном случае имело бы место ослабление режима защиты сведений. Пунктом 2 ч. 1 ст. 6 Федерального закона о персональных данных определен исчерпывающий перечень случаев, в которых допускается обработка персональных данных. В

соответствии с указанной нормой налоговые органы при осуществлении своих полномочий вправе обрабатывать персональные данные без согласия субъектов персональных данных.

Закрытый перечень субъектов права, имеющих доступ к налоговой тайне, который содержится в п. 1 ст. 102 НК (органы внутренних дел, следственные органы, органы государственного внебюджетного фонда и таможенные органы), полностью охватывается перечнем, приведенным в п. 2 ч. 1 ст. 6 Федерального закона о персональных данных. Операторы и иные лица, получившие доступ к персональным данным, обязаны не раскрывать третьим лицам и не распространять персональные данные без согласия субъекта персональных данных, если иное не предусмотрено федеральным законом (ст. 7 Федерального закона о персональных данных).

Указанным Федеральным законом установлено право на обжалование действий или бездействия оператора, если субъект персональных данных считает, что оператор осуществляет обработку его персональных данных с нарушением требований закона или иным образом нарушает его права и свободы. Обжалуются действия или бездействие оператора в уполномоченный орган по защите прав субъектов персональных данных¹³⁷ или в судебном порядке (ст. 17).

Справедливо будет отметить, что режим персональных данных регламентирован более подробно и имеет множество положений, наличие которых позволяет сделать вывод о большей защищенности персональных данных в сравнении с данными, составляющими налоговую тайну.

В связи с этим полагаем, что на персональные данные, ставшие известными налоговым органам, распространяется режим охраны персональных данных, не переходящий в режим налоговой тайны.

При этом следует констатировать, что данные обстоятельства создают определенные препятствия для налогового администрирования. Так,

¹³⁷ В настоящее время в соответствии с постановлением Правительства РФ данная функция возложена на Федеральную службу по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (см.: постановление Правительства РФ от 16.03.2009 № 228 «О Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций» (см.: СЗ РФ. 2009. № 12. Ст. 1431).

например, согласно подп. 3 п. 1 ст. 102 НК сведения о нарушении законодательства о налогах и сборах (в том числе суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам) не являются налоговой тайной.

Однако, по нашему мнению, налоговый орган не может опубликовывать или передавать третьим лицам информацию о должниках, поскольку она содержит такие персональные данные, как фамилия, имя и отчество, ИНН, которые охраняются в режиме персональных данных. Представление или опубликование такой информации без персональных данных делает ее бессмысленной.

В этой связи считаем целесообразным предусмотреть в числе сведений, не составляющих налоговую тайну (в п. 1 ст. 102 НК), сведения о фамилии, имени и отчестве (при наличии) налогоплательщика (плательщика сбора), совершившего нарушение законодательства о налогах и сборах. Аналогичная норма, например, содержится в Налоговом кодексе Республики Казахстан¹³⁸ (далее — НК РК).

Кроме этого, целесообразным представляется предусмотреть в Федеральном законе о персональных данных положения, согласно которым персональные данные лиц, совершивших нарушение законодательства, ограничиваются в защите в той мере, в которой это необходимо для осуществления своей деятельности государственным (муниципальным) органом.

Большинство правовых режимов сведений ограниченного доступа в процессе их передачи от одного лица другому могут трансформироваться из одного правового режима в другой без изменения содержания передаваемой информации.

Исключение, по нашему мнению, составляют государственная тайна и персональные данные.

Правовой режим государственной тайны установлен Законом РФ о гостайне, согласно которому сведения могут быть засекречены и

¹³⁸ Подробнее об этом см. в § 4 гл. 1 настоящей диссертации.

рассекречены. При этом внутри данного режима устанавливается степень секретности сведений, составляющих государственную тайну, в соответствии со степенью тяжести ущерба безопасности Российской Федерации, который может быть причинен вследствие нарушения секретности сведений. Устанавливаются три степени секретности и соответствующие грифы секретности: «особой важности», «совершенно секретно» и «секретно».

Изменение режима конфиденциальности сведений с режима государственной тайны на какой-либо другой режим, трансформация его в другой режим законодательством не предусмотрены. Лишь в случае рассекречивания сведений режим их конфиденциальности может соблюдаться в соответствии с иным режимом конфиденциальности сведений.

Режим персональных данных в силу защиты сведений на более высоком уровне, установленном Федеральным законом о персональных данных, не может самостоятельно трансформироваться в иной, менее строгий режим защиты сведений. Режим конфиденциальности сведений не может сам по себе ослабевать лишь потому, что сведения, охраняемые в режиме персональных данных, поступили в налоговый орган и перешли под охрану в режиме налоговой тайны.

Учитывая вышеизложенное, можно констатировать, что государственная тайна и персональные данные, поступая в налоговые органы, не переходят под охрану в режиме налоговой тайны, а продолжают охраняться в своих режимах конфиденциальности сведений.

Подводя итог, отметим, что тайна в налоговых правоотношениях имеет свойство трансформироваться из одного режима в другой. При поступлении сведений в налоговые органы они, не меняясь по своему содержанию, продолжают охраняться как налоговая тайна, что обеспечивает их конфиденциальность.

§ 4. Налоговая тайна в законодательстве зарубежных стран

В целях выработки предложений по совершенствованию нормативно-правового регулирования института тайны в налоговых правоотношениях считаем необходимым провести исследование зарубежного опыта исследуемой темы, что позволит на примере иностранных практик выявить преимущества и недостатки рассматриваемой сферы отношений. Объектом исследования выступает налоговое законодательство стран ближнего зарубежья, а именно: Украины, Республики Беларусь, Республики Армения, Республики Казахстан, Киргизской Республики и Эстонской Республики.

Этот выбор обусловлен тем, что законодательство государств — бывших республик СССР имеет схожие этапы развития и принадлежит к единой правовой семье, входит в состав романо-германской системы права.

К примеру, в Налоговом кодексе Украины¹³⁹ (далее — НК Украины) отдельная статья, регламентирующая порядок охраны налоговой тайны или конфиденциальных сведений, отсутствует. При этом его ст. 17 «Права налогоплательщика» содержит пункт о праве налогоплательщика на неразглашение контролирующим органом (должностными лицами) сведений о нем без его письменного согласия, если они составляют конфиденциальную информацию и стали известны во время выполнения должностными лицами служебных обязанностей, за исключением случаев, когда это прямо предусмотрено законом.

Согласно п. 21.1.6 ст. 21 НК Украины должностные лица контролирующих органов обязаны: не допускать разглашения информации с ограниченным доступом, которая получается, используется, хранится при реализации функций, возложенных на контролирующие органы.

¹³⁹ См.: Податковий кодекс України // Державна фіскальна служба України : офіц. портал. URL: <http://minrd.gov.ua/nk/> (дата обращения: 14.01.2018).

В Налоговом кодексе Республики Беларусь¹⁴⁰ (далее — НК РБ) содержится отдельная статья — ст. 79, посвященная налоговой тайне. Структурно она расположена там же, где и в НК РФ (в главе «Налоговый контроль»), и является схожей по содержанию с соответствующей статьей российского Кодекса. Однако перечень сведений, которые не признаются сведениями, составляющими налоговую тайну, в НК РБ шире. Согласно этой статье налоговую тайну составляют любые сведения о плательщиках (иных обязанных лицах), за исключением следующих сведений: о фамилии, имени, отчестве (при его наличии) плательщика физического лица, наименовании и месте нахождения организации; разглашенных плательщиком (иным обязанным лицом) самостоятельно или с его согласия; об учетном номере плательщика; о наименовании налогового органа по месту постановки на учет плательщика; о нахождении плательщика в процессе ликвидации (прекращения деятельности), дате решения регистрирующего органа об исключении плательщика из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; об уставном фонде (капитале) организации; о нарушениях налогового и иного законодательства и мерах ответственности за эти нарушения; представляемых налоговым, правоохранительным или иным органам других государств в соответствии с международными договорами Республики Беларусь, и др. Перечень является закрытым.

В НК РБ так же, как и в НК РФ, присутствуют право налогоплательщика требовать соблюдения налоговой тайны (ст. 21) и корреспондирующая этому праву обязанность налоговых органов (ст. 82). В нормах, посвященных постановке на учет, указано, что с этого момента любые сведения становятся налоговой тайной (ст. 65). Для определения сведений, составляющих налоговую тайну, используется конструкция, схожая с примененной в НК РФ, — «все, кроме».

¹⁴⁰ См.: Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь : сайт. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/common-part/> (дата обращения: 30.08.2018).

В Республике Армения, несмотря на большое количество кодифицированных актов, налоговый кодекс отсутствует, а есть Закон Республики Армения «О налогах»¹⁴¹ и отдельные законы по каждому налогу.

В указанном Законе Республики Армения упоминание о налоговой тайне отсутствует, при этом в ч. 2 его ст. 20 указано, что сведения, составляющие банковскую и коммерческую тайну, представляются налоговой инспекции в порядке, установленном законом.

В Законе Республики Армения «О налоговой службе»¹⁴² содержатся нормы, регулирующие вопросы налоговой тайны. В ст. 4 этого Закона дано определение налоговой тайны: это любая полученная налоговым органом или налоговым служащим информация о налогоплательщике (о деятельности налогоплательщика), за исключением: сведений, преданных гласности налогоплательщиком или с его согласия; сведений об учетном номере налогоплательщика; сведений о нарушении требований налогового законодательства; сведений, включаемых в устав налогоплательщика; сведений о налогоплательщике (о его деятельности), представляемых налоговым (таможенным) органам зарубежных стран на основании международных или межведомственных договоров.

Кроме того, в числе обязанностей налогового органа (ст. 10) присутствует обязанность по соблюдению налоговой тайны. Следует отметить, что в обязанности налогового служащего (ст. 39) включено требование по соблюдению в установленном законом порядке государственной служебной и иной охраняемой законом тайны, в том числе после прекращения службы.

Полагаем, что аналогичная норма может быть включена и в российское налоговое законодательство. В Федеральном законе от 27.07.2004 № 79-ФЗ

¹⁴¹ См.: Закон Республики Армения «О налогах» // Национальное собрание Республики Армения : офиц. сайт. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1837&lang=rus> (дата обращения: 30.01.2018).

¹⁴² См.: Закон Республики Армения «О налоговой службе» // Там же. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1323&lang=rus> (дата обращения: 30.01.2018).

«О государственной гражданской службе Российской Федерации»¹⁴³ (далее — Федеральный закон о гражданской службе) содержится норма, запрещающая государственному гражданскому служащему разглашать подобные сведения. Данное требование содержится в ст. 15 «Основные обязанности гражданского служащего» и в ч. 1 ст. 17 «Запреты, связанные с гражданской службой», согласно которой в связи с прохождением государственной гражданской службы государственному гражданскому служащему запрещается разглашать или использовать в целях, не связанных с гражданской службой, сведения, отнесенные в соответствии с федеральным законом к сведениям конфиденциального характера, или служебную информацию, ставшие ему известными в связи с исполнением должностных обязанностей. Более того, Федеральным законом от 21.11.2011 № 329-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием государственного управления в области противодействия коррупции»¹⁴⁴ введена такая обязанность и после увольнения с государственной гражданской службы: «Гражданин после увольнения с гражданской службы не вправе разглашать или использовать в интересах организаций либо физических лиц сведения конфиденциального характера или служебную информацию, ставшие ему известными в связи с исполнением должностных обязанностей».

Между тем в системе налоговых органов предусмотрены отдельные должности, не являющиеся должностями государственной гражданской службы (например, инспектор-делопроизводитель), а также учреждения, обеспечивающие деятельность налоговых органов (например, ФКУ «Налог-Сервис»). Работники, занимающие указанные должности, и работники таких учреждений при выполнении своих трудовых обязанностей имеют доступ к налоговой тайне. Например, работники ФКУ «Налог-Сервис» осуществляют сканирование и ручной ввод налоговых деклараций и иных документов,

¹⁴³ См.: Рос. газ. 2004. 31 июля.

¹⁴⁴ См.: СЗ РФ. 2011. № 48. Ст. 6730.

представленных налогоплательщиками на бумажном носителе, распечатывают единые налоговые уведомления для физических лиц, осуществляют ввод документов, представленных в соответствии с законодательством о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. При этом на них не распространяются нормы законодательства о государственной гражданской службе.

Устранить данный пробел в целях обеспечения сохранности налоговой тайны могли бы предлагаемые изменения в НК. Для этого необходимо его ст. 33 и 102 дополнить нормой, аналогичной норме, содержащейся в ч. 3 ст. 17 Федерального закона о гражданской службе, распространив указанный запрет на всех работников налоговых органов и подведомственных учреждений независимо от статуса государственного гражданского служащего.

В целях соблюдения интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов), а также иных участников налоговых правоотношений, заинтересованных в сохранении конфиденциальности сведений о них, которыми располагает налоговый орган, считаем необходимым обеспечить четкое законодательное регулирование сохранности сведений независимо от иных факторов. Таковыми могут быть: увольнение сотрудника или отсутствие статуса государственного гражданского служащего у работника, имеющего доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, и т. п. Кроме того, налоговая тайна должна быть защищена независимо от таких обстоятельств, как постановка на учет или снятие с учета в налоговом органе. В связи с этим предлагается дополнить ст. 33 НК обязанностью должностных лиц налоговых органов не разглашать налоговую тайну, ставшую известной в связи с выполнением своих должностных обязанностей, бессрочно, в том числе и после прекращения службы в налоговых органах, о чем при приеме на службу брать расписку, а также предусмотреть в ст. 102 НК аналогичную норму, при этом по субъектному составу обязанных лиц распространить ее на всех

работников налоговых органов и подведомственных ФНС России организаций и учреждений. Данные изменения восполнят пробел, имеющийся на сегодняшний день в действующем законодательстве.

В Кодексе Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»¹⁴⁵ (далее — НК РК) так же, как и в законодательстве других государств, имеются нормы, направленные на защиту налоговой тайны. В частности, указано, что к акту налоговой проверки документы, содержащие сведения, составляющие налоговую тайну, не прилагаются (ст. 158). Имеется также статья, достаточно детально регламентирующая вопросы налоговой тайны.

Пункт 1 ст. 30 «Налоговая тайна» НК РК содержит довольно обширный перечень сведений, которые к налоговой тайне не относятся. Законодателем использована правовая конструкция, аналогичная примененной в НК РФ, — «все, кроме».

Согласно указанной норме налоговую тайну составляют любые полученные органом налоговой службы сведения, за исключением сведений: о сумме налоговой задолженности, о сумме уплаченных налогов; о начисленной сумме налогов к уплате; о сумме возврата налогоплательщику из бюджета превышения суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога; о мерах ответственности за нарушение налогового законодательства Республики Казахстан; о непредставлении налоговой отчетности, регистрационных данных налогоплательщика (фамилия, имя и отчество, наименование, дата начала и окончания деятельности, регистрационный номер контрольно-кассовой машины и место ее использования и т. п.) и некоторые другие.

Сведения о начисленных и уплаченных физическим лицом налогах составляют налоговую тайну, за исключением начисленной физическим

¹⁴⁵ См.: Налоговый кодекс РК // Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан : офиц. интернет-ресурс. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения: 30.08.2018).

лицам суммы налога на имущество, земельного налога, налога на транспортные средства.

Считаем, что с точки зрения юридической техники указание в числе сведений, не составляющих налоговую тайну, фамилии, имени и отчества налогоплательщика является правильным. В теории, а также в правоприменительной практике в Российской Федерации нередко возникали споры, связанные с отсутствием в перечне п. 1 ст. 102 НК сведений о фамилии, имени и отчестве. Любые сведения — будь то доходы, начисленные налоги, задолженность и т. п. — в обезличенном варианте не несут в себе никакой информационной нагрузки, являются неинформативными. Безусловно, для их обработки налоговому органу достаточно сведений об ИНН с привязкой к указанной информации. Любая информация, содержащая в себе фамилию, имя и отчество налогоплательщика, может явиться предметом спора по вопросам, связанным с тем, что фамилия, имя и отчество являются не только персональными данными, но и налоговой тайной. В связи с этим считаем целесообразным дополнить п. 1 ст. 102 НК этой информацией. Данная норма позволит свободно публиковать сведения о задолженности, в том числе в СМИ, с целью снижения задолженности с помощью не только механизмов правового принуждения и принудительного взыскания, но и общественного порицания должников. Налоговые органы часто сталкиваются с потребностью опубликовать список должников в СМИ, сообщить работодателю должника о сумме неуплаченных его работником имущественных налогов, но такие действия могут повлечь жалобы налогоплательщиков. Кроме фискальной функции, такая норма позволила бы улучшить качество прогнозирования доходов консолидированного бюджета субъектов РФ.

Как следует из содержания подп. 1 п. 1 ст. 102 НК, не включены в состав налоговой тайны сведения, являющиеся общедоступными, в том числе ставшие таковыми с согласия их обладателя — налогоплательщика. Является ли информация о фамилии, имени и отчестве общедоступной? Имеют ли

место случаи, в которых ее можно признать таковой? Чтобы ответить на этот вопрос, обратимся к Федеральному закону об информации. Согласно его ст. 7 к общедоступной информации относятся общеизвестные сведения и иная информация, доступ к которой не ограничен. Из содержания п. 4 этой же статьи следует, что информация, размещаемая ее обладателями в сети «Интернет» в формате, допускающем автоматизированную обработку без предварительных изменений человеком в целях повторного ее использования, является общедоступной информацией, размещаемой в форме открытых данных. Протоколом заочного голосования Правительственной комиссии по координации деятельности открытого правительства от 19.09.2016 № 6 утверждены Типовые условия использования общедоступной информации, размещаемой в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в форме открытых данных¹⁴⁶, согласно которым под открытыми данными понимается информация, размещаемая ее обладателями в сети «Интернет» в формате, допускающем автоматизированную обработку без предварительных изменений человеком в целях повторного ее использования. Означает ли это, что все лица, зарегистрировавшиеся, например, в социальных сетях под своим настоящим именем или иным образом разместившие информацию о своем имени в сети «Интернет», сделали эти сведения общедоступными?

Данный вопрос на момент написания настоящей работы доктринально не рассматривался, очевидный ответ не дает на него и действующее законодательство. Между тем из системного толкования положений Федерального закона об информации следует вывод, что в указанном случае информация о фамилии, имени и отчестве будет признаваться общедоступной. Согласно ст. 6 указанного Федерального закона обладателем информации может быть гражданин (физическое лицо), юридическое лицо, Российская Федерация, субъект РФ, муниципальное образование. Обладатель информации наделен по отношению к ней определенными правами, перечень

¹⁴⁶ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

которых содержится в данном Федеральном законе, в частности правом разрешать или ограничивать доступ к информации, определять порядок и условия такого доступа и правом использовать информацию, в том числе распространять ее, по своему усмотрению. В соответствии со ст. 7 Федерального закона об информации к общедоступной информации относятся общеизвестные сведения и иная информация, доступ к которой не ограничен. Соответственно, распространяя информацию добровольно, самостоятельно (или иным лицом, но с согласия обладателя) и без ограничения доступа к ней, физическое лицо своими действиями придает данным сведениям о себе статус общедоступной информации.

Попытки внести изменения в ст. 102 НК и «открыть» сведения о задолженности неоднократно предпринимались на законодательном уровне¹⁴⁷. Законодателем ставилась цель по актуализации и установлению правовой основы для исключения из состава налоговой тайны сведений о суммах исчисленных и уплаченных налогов и сборов, о суммах недоимки, числящейся за налогоплательщиками.

Необходимо отметить, что сведения о суммах исчисленных и уплаченных налогов и сборов, а также о сумме недоимки, числящейся за отдельным налогоплательщиком, на наш взгляд, не должны относиться к налоговой тайне, поскольку сведения о суммах задолженности каждого налогоплательщика имеют большое значение для принятия своевременных мер по улучшению финансового состояния всех уровней бюджетов. Данные сведения необходимы для правильной оценки налогового потенциала территории, проведения мероприятий по его повышению, для

¹⁴⁷ Впервые такой законопроект (№ 223257-3 «О внесении дополнения в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (см.: Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/223257-3> (дата обращения: 21.09.2018) был внесен в Государственную Думу Федерального Собрания РФ в июле 2002 г., но был возвращен на доработку. Затем, в октябре 2010 г., он снова был внесен (№ 253984-3 «О внесении дополнения в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (см.: Там же. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/253984-3> (дата обращения: 21.09.2018), но был снят с рассмотрения на предварительном рассмотрении и направлен в архив. Законопроект был очень лаконичным. Предлагалось дополнить п. 1 ст. 102 новым подпунктом 5 следующего содержания: «5) об исчисленных и уплаченных суммах налогов и сборов, о недоимке, числящейся за налогоплательщиком». Затем был внесен законопроект № 911054-6 «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (см.: Там же. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/911054-6> (дата обращения: 21.09.2018), который был принят.

взаимодействия с налогоплательщиками по снижению объемов задолженности по налогам и сборам. Имея в распоряжении сведения об объемах исчисленных каждым налогоплательщиком налогов и сборов, органы власти субъекта РФ получают возможность оперативно реагировать на изменения в динамике поступлений налогов и сборов путем внесения изменений и дополнений в законодательные акты субъекта РФ, в случае необходимости предоставлять предприятиям заемные средства на возвратной и платной основе для поддержания их текущей деятельности и повышения налоговых платежей в перспективе¹⁴⁸.

Небольшой шаг в сторону законодательного закрепления исключения из состава налоговой тайны сведений о суммах исчисленных и уплаченных налогов и сборов, о суммах недоимки, числящейся за налогоплательщиками, был сделан законодателем в 2015 г. Так, п. 4 ст. 1 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» ст. 102 НК с 1 января 2015 г. дополнена новым подпунктом п. 1, расширившим перечень сведений, не являющихся налоговой тайной. В соответствии с этим пунктом к налоговой тайне с указанной даты перестали относиться сведения, представляемые органам местного самоуправления в целях контроля над полнотой и достоверностью сведений, которые представили плательщики местных сборов, для расчета сборов, а также о суммах недоимки по таким сборам.

Кроме того, в 2016 г. был принят Федеральный закон от 01.05.2016 № 134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁴⁹, существенно расширивший перечень сведений, исключенных из числа сведений, составляющих налоговую тайну.

В отличие от п. 1 ст. 102 НК РФ, предусматривающего перечень лиц, имеющих право на доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, включающий в себя наряду с налоговыми органами всего четыре категории

¹⁴⁸ См.: Пояснительная записка к проекту федерального закона № 253984-3 // Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации : сайт. URL: <http://sozd.duma.gov.ru/bill/253984-3> (дата обращения: 30.08.2018).

¹⁴⁹ См.: СЗ РФ. 2016. № 18. Ст. 2510.

таких лиц, п. 3 ст. 557 НК РК установлен исчерпывающий перечень из 16 органов власти и их должностных лиц, которым органы налоговой службы представляют сведения, составляющие налоговую тайну¹⁵⁰. При этом указано, что сведения передаются без получения письменного разрешения налогоплательщика. Кроме того, установлены некоторые ограничения. В частности, судебному исполнителю такие сведения представляются только в пределах его компетенции, установленной законодательными актами Республики Казахстан, и на основании исполнительного документа. Если данный документ выписан не на основании вступивших в законную силу судебных актов, то необходима дополнительно санкция суда на получение сведений.

Полагаем, что перечень органов и их должностных лиц, имеющих доступ к налоговой тайне, чрезмерно широк и ставит под сомнение реальность сохранения конфиденциальности сведений, составляющих налоговую тайну. Между тем, у нас фактически данный перечень является еще более широким вследствие заключения между федеральными органами исполнительной власти двусторонних соглашений об информационном обмене конфиденциальной информацией. Вопрос о соответствии данных соглашений НК рассмотрен нами в § 2 гл. 2 настоящей работы, где им дана соответствующая правовая оценка.

Налоговый кодекс РК также содержит норму о неразглашении налоговой тайны после увольнения со службы (п. 5 ст. 557). Аналогичное

¹⁵⁰ Сведения представляются правоохранительным органам, суду, судебному исполнителю, центральному уполномоченному органу по государственному планированию, уполномоченному государственному органу по финансовому мониторингу, лицу, привлеченному к проведению налоговой проверки в качестве специалиста, налоговым или правоохранительным органам других государств, в соответствии с международными соглашениями, уполномоченному государственному органу в области охраны окружающей среды в части сведений, содержащихся в налоговой отчетности по плате за эмиссии в окружающую среду, уполномоченному органу в области государственной статистики, уполномоченному органу в области банкротства, центрам обслуживания населения, уполномоченному государственному органу, осуществляющему государственную регистрацию юридических лиц структурных подразделений, антимонопольному органу в части сведений, необходимых для осуществления полномочий, установленных законодательством Республики Казахстан, уполномоченному органу по предпринимательству в части сведений, необходимых для ведения реестра субъектов частного предпринимательства, уполномоченному органу в сфере таможенного дела, уполномоченному органу в сфере исполнения республиканского бюджета и обслуживания исполнения местных бюджетов.

требование предусмотрено и для специалистов, привлеченных к проведению налоговой проверки, которые не являются сотрудниками налоговых органов.

В Налоговом кодексе Азербайджанской Республики¹⁵¹ (далее — НК АР) также установлена обязанность соблюдать правила сохранения сведений о налогоплательщиках, в том числе налоговой и коммерческой тайны, и обеспечивать соблюдение этих правил (п. 24.0.8 ст. 24), а также соответствующее право налогоплательщиков требовать в установленном законодательством порядке соблюдения коммерческой (налоговой) тайны (п. 15.1.10 ст. 15).

Отметим, что в ст. 24 НК АР законодатель различает понятия «налоговая тайна» и «коммерческая тайна», ставя между ними союз «и», а в тексте ст. 15 отождествляет, используя формулировку «коммерческая (налоговая) тайна». Налоговой тайне посвящена отдельная статья — ст. 30, в которой указанные понятия также отождествляются, что следует как из названия статьи («Коммерческая (налоговая) тайна»), так и из ее содержания. Между тем эти обстоятельства не имеют доктринальной ценности для российской правовой науки.

В п. 30.1 ст. 30 НК АР так же, как и в рассмотренных выше налоговых кодексах других иностранных государств, содержится обязанность налоговых органов и их должностных лиц при исполнении служебных обязанностей (в период работы и после увольнения с работы) хранить конфиденциальность любой полученной информации о налогоплательщиках.

Налоговым кодексом АР (п. 30.2 ст. 30) одновременно регулируются правовые режимы коммерческой (налоговой) тайны и сведений о личной жизни. Ими согласно указанной норме признаются любые полученные налоговым органом и его должностными лицами сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, перечень которых содержится в данной статье. Таковыми являются сведения: обнародованные с

¹⁵¹ См.: Министерство по налогам Азербайджанской Республики : офиц. интернет-страница. URL: <http://www.taxes.gov.az/?name=mecelle&bolme=1> (дата обращения: 30.01.2018).

согласия налогоплательщика; об ИНН; об уставном фонде (уставном капитале) предприятия; о нарушениях законодательства о налогах и мерах ответственности за эти нарушения; о задолженности по налоговым платежам; содержащиеся в государственном реестре юридических лиц.

В целом норма идентична ст. 102 НК РФ. В качестве основной отличительной черты следует отметить положение об обязанности органов государственной власти возвращать налоговым органам документы, содержащие сведения, составляющие коммерческую (налоговую) тайну, если они ранее налоговыми органами им представлялись (п. 30.7 ст. 30).

В Налоговом кодексе Кыргызской Республики¹⁵² (далее — НК КР) также предусмотрены право налогоплательщика требовать соблюдения налоговой тайны (ст. 42) и обязанность налоговых органов по ее соблюдению (ст. 51).

Также имеется специальная статья — ст. 54, которая посвящена налоговой тайне и согласно которой такую тайну составляют любые полученные органом налоговой службы или его должностным лицом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, перечень которых также приводится. Этот перечень по сравнению с другими перечнями, установленными исследованными зарубежными актами налогового законодательства, является самым коротким, несмотря на его закрытость. В него включены сведения о счетах-фактурах по НДС и марках акцизного сбора, о регистрации налогоплательщика в качестве плательщика НДС, о сумме налоговой задолженности, признанной налогоплательщиком, о нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства Кыргызской Республики и мерах ответственности за эти нарушения, установленные вступившим в силу решением суда либо признанные налогоплательщиком, о реквизитах налогоплательщика (наименование или фамилия, имя и отчество налогоплательщика, адрес), а также об ИНН.

¹⁵² См.: Налоговый кодекс Кыргызской Республики // Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики : сайт. URL: http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/otchet_kodeks04082018.pdf?sfvrsn=2 (дата обращения: 31.08.2018).

Пунктом 2 ст. 54 НК КР предусмотрен закрытый перечень органов, которым налоговая тайна может передаваться без согласия налогоплательщика, и случаев, когда такая передача возможна. Она может передаваться: правоохранительным органам, другим должностным лицам налоговых и таможенных органов, суду, уполномоченному государственному органу по делам о банкротстве, налоговым или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами, депутатам Жогорку Кенеша¹⁵³ Киргизской Республики, аппарату Правительства Киргизской Республики, Службе финансовой разведки Киргизской Республики.

Кроме того, данные сведения могут передаваться уполномоченному государственному органу по делам государственной службы Киргизской Республики в отношении лиц, обязанных представлять декларацию об имуществе и доходах в соответствии с законодательством Кыргызской Республики о государственной службе.

Этой же статьей предусмотрены ограничения, при которых данные сведения не могут передаваться органам, поименованным в указанной статье. Так, например, суду сведения передаются только в ходе судебного разбирательства по установлению налоговой задолженности налогоплательщика или его ответственности за налоговые правонарушения; правоохранительным органам передаются сведения, касающиеся исключительно налогоплательщика, в отношении которого возбуждено уголовное дело по факту налогового правонарушения.

Кроме того, п. 9 исследуемой статьи установлен запрет государственным органам истребовать от органов налоговой службы сведения и документы, составляющие налоговую тайну, за исключением случаев, предусмотренных статьей.

В целом нормы ст. 54 НК КР имеют тот же смысл нормативного регулирования, что и нормы НК РФ. Отличает налоговое законодательство

¹⁵³ Законодательный орган (парламент) Киргизии.

Киргизской Республики от налогового законодательства других государств, в том числе законодательства РФ, особый порядок доступа должностных лиц налогового органа к налоговой тайне, регламентированный в названной выше статье. Так, п. 6 ст. 54 установлены письменная форма допуска к сведениям или поименный список допущенных лиц. Указано, что доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, «должны иметь должностные лица, определяемые письменным решением руководителя органа налоговой службы». Такое право доступа указывается также в предписании на проведение налоговой проверки.

Требование по неразглашению сведений распространено в том числе и на бывших сотрудников.

Положением статьи о налоговой тайне, представляющим особый интерес, является прямая материальная ответственность служащих за причиненный вред в результате разглашения налоговой тайны. Указано, что за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, лицо, которому эти сведения стали известны в связи со служебной деятельностью, обязано возместить ущерб, причиненный налогоплательщику, кроме того, обязано выплатить иную компенсацию. В российском законодательстве такая компенсация самим виновным работником возможна только через регрессный иск представителя нанимателя к служащему или посредством института компенсации ущерба, причиненного преступлением.

Закон Эстонской Республики «О налогообложении» (нормативный акт, выполняющий функции, аналогичные части первой НК РФ) отводит вопросам налоговой тайны отдельный раздел — разд. 4 «Налоговая тайна» гл. 1, в котором содержится пять объемных статей.

Согласно п. 1 ст. 5 Закона Эстонской Республики «О налогообложении», управляющий налогами¹⁵⁴, его чиновники и работники обязаны хранить в тайне касающуюся субъектов налога информацию, которая стала им известна

¹⁵⁴ Понятие управляющего налогами введено ст. 5 Закона Эстонской Республики «О налогообложении», согласно которой управляющим государственными налогами является Налогово-таможенный департамент; управляющими местными налогами являются волостные или городские управы или иное волостное или городское учреждение, установленное постановлением о налогах.

в ходе проведения проверки правильности исчисления и уплаты налогов, производства по делу о налоговом правонарушении и т. п. Этим же пунктом введено понятие налоговой тайны в отношении вышеперечисленных сведений, источников и обстоятельств. Кроме того, как и в других исследованных актах зарубежного законодательства, в Законе присутствует норма, согласно которой обязанность сохранения налоговой тайны не оканчивается с прекращением служебных или трудовых отношений.

Статьей 27 Закона Эстонской Республики «О налогообложении» устанавливается перечень «открытых данных», которые управляющий налогами вправе разглашать без согласия и ведома субъекта налога. В частности, к таковым относятся: данные о резидентности налогоплательщика, размер задолженности по налоговым платежам и время возникновения, данные о представлении или непредставлении субъектом налога налоговой декларации и др. Установлен расширенный перечень открытых данных в отношении отдельных субъектов, таких как плательщики налога с оборота, держатели акцизного склада и др.

Считаем необходимым отметить, что согласно п. 10 ст. 27 указанного Закона к открытым данным отнесены «данные о проступках, если публичный интерес для опубликования данных более существенен, чем их не опубликование, и разглашение не подвергает опасности выяснение истины в производстве по уголовному делу или в производстве по делу о проступке».

Обратимся к понятию публичного интереса. В законодательстве РФ определение данного понятия отсутствует. Однако в постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»¹⁵⁵ отмечено (касательно сделок), что под публичными интересами, в частности, следует понимать интересы неопределенного круга лиц, обеспечения безопасности жизни и здоровья граждан, а также обороны и безопасности государства, охраны окружающей природной среды (п. 75).

¹⁵⁵ См.: Рос. газ. 2015. 30 июня.

Полагаем возможным воспользоваться данным определением и относительно налоговых правоотношений. Считаем необходимым рассмотреть возможность применения практики Эстонской Республики в части учета публичного интереса при принятии решения об отнесении сведений к налоговой тайне и их охране в данном режиме.

Полагаем, что любая правовая норма, предусматривающая выбор алгоритма поведения чиновника, основанного на его внутреннем суждении или на оценочных понятиях, не является лучшим примером законодательной техники и может привести к негативным последствиям, в том числе в части коррупционной составляющей. Между тем данная норма была бы необходима, например, для борьбы со злостными неплательщиками налогов (как с физическими, так и с юридическими лицами). Считаем целесообразным рассмотреть вопрос о включении подобной формулировки в п. 1 ст. 102 НК РФ.

Одним из основных векторов политики налогового администрирования сегодняшнего дня является «волновой эффект», т. е. побуждение остальных налогоплательщиков на примере одного добровольно уточнить свои налоговые обязательства, уплатить причитающиеся государству налоги, добровольно отказаться от совершения налоговых правонарушений и преступлений. Достижение «волнового эффекта», в частности, является одной из целей новой концепции налогового контроля ФНС России¹⁵⁶. Данная цель главного налогового ведомства страны представляется экономически обоснованной, так как существенно сэкономит средства, затрачиваемые на налоговое администрирование (как прямые материальные расходы, так и трудозатраты сотрудников налоговых органов), и позволит на примере одного налогоплательщика побудить к правильному поведению в налоговых правоотношениях остальных.

Кроме того, еще одним положительным последствием законодательного установления института тайны в налоговых правоотношениях в Эстонии

¹⁵⁶ См.: Качественное улучшение налогового администрирование — цель новой концепции налогового контроля // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/ (дата обращения: 30.08.2018).

следует признать исключение из числа лиц, которым доступны сведения, составляющие налоговую тайну, всех, кроме управляющих налогами. При этом Закон Эстонской Республики «О налогообложении» содержит ст. 29 «Разглашение данных государственным, волостным и городским учреждениям и лицам, выполняющим публично-правовые задачи», которой установлен перечень более чем из 40 государственных и иных органов и учреждений, которым могут быть разглашены сведения, составляющие налоговую тайну. Указываются также конкретные задачи, для выполнения которых эти сведения могут быть представлены.

Необходимо отметить, что в отличие от НК РФ в налоговых кодексах некоторых государств в числе собственников сведений упоминаются не только налогоплательщики, но и другие обязанные лица (см., например, ст. 79 НК РБ, ст. 557 НК РК). При этом в ст. 102 НК РФ в числе сведений, составляющих налоговую тайну или, наоборот, не являющихся налоговой тайной, упоминаются только сведения о налогоплательщике и не учтено наличие других субъектов — участников налоговых правоотношений, которым не менее важно сохранение сведений о них в тайне (плательщики сборов, налоговые агенты, банки и др.). Полагаем, что данное упущение законодателя необходимо исправить путем внесения соответствующих изменений в НК РФ.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о возможности имплементации отдельных положений законодательства зарубежных стран, касающихся регулирования налоговой тайны, в российское налоговое законодательство. В частности, представляется целесообразным внесение в НК РФ следующих изменений:

- дополнить п. 1 ст. 102 подпунктами следующего содержания: «о фамилии, имени и отчестве (при наличии) налогоплательщика (иного налогоплательщика) — физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя»; «о нарушении законодательства о налогах и сборах, а также о лице, допустившем такое нарушение, в случаях, если публичный интерес их опубликования более существенен, чем их неопубликование»;

- дополнить ст. 33 пунктом следующего содержания: «соблюдать в установленном порядке служебную и налоговую тайну, в том числе после прекращения службы, независимо от срока и основания увольнения»;

- пункт 1 ст. 102 после слов «Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом... сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов» дополнить словами «(плательщике сборов, налоговом агенте, банке, ином участнике отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах)». Аналогичные изменения представляется целесообразным внести и далее по тексту ст. 102.

К налоговой тайне необходимо относить сведения не только о налогоплательщиках, но и об иных лицах — плательщиках сборов, налоговых агентах, банках и других, которые также заинтересованы в сохранении налоговой тайны в части сведений, их касающихся. Некоторые специалисты отмечают в числе таких лиц даже представителей налогоплательщиков и называют это упущение законодателя явным пробелом¹⁵⁷. Полагаем возможным согласиться с таким мнением, поскольку действующая редакция названных статей НК противоречит принципу равенства участников налоговых правоотношений, закрепленному Конституцией и ст. 3 НК.

Вышеуказанные предложенные изменения в российское налоговое законодательство позволяют восполнить пробелы в правовом регулировании налоговой тайны, а также усовершенствовать механизмы правового регулирования режима тайны в налоговых правоотношениях.

¹⁵⁷См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой с постатейными материалами официальных органов / под ред. А. В. Брызгалина и А. Н. Головкина. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 641.

ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ ТАЙНА КАК ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. Понятие и признаки налоговой тайны

Как следует из подп. 13 п. 1 ст. 21 НК, налогоплательщики имеют право на соблюдение и сохранение налоговой тайны, которому корреспондирует соответствующая обязанность всех подразделений системы налоговых органов, а также органов, допущенных к ней согласно ст. 102 НК (органов внутренних дел, следственных органов, органов государственных внебюджетных фондов и таможенных органов); налоговая тайна действует для всех без исключения видов налогов (федеральных, региональных и местных) и всех специальных налоговых режимов; сохранение налоговой тайны способствует укреплению основ правового государства и соблюдению конституционных прав налогоплательщиков.

Закрепление правового режима налоговой тайны стало значимым событием на пути к совершенствованию правового регулирования в области защиты прав налогоплательщиков. Однако говорить о безупречности в полной мере правоприменения данных положений не приходится, необходимо отметить и наличие недостатков в нормативном регулировании института налоговой тайны. Помимо пробелов и коллизий нормативного регулирования, описанных нами в гл. 1 настоящей работы, некоторые авторы справедливо отмечают такие недостатки правового регулирования, как: отсутствие точной формулировки основных понятий данного института (что есть хранение, получение, распространение, разглашение, использование, утрата налоговой тайны и т. п.); отсутствие регламентации процедуры охраны информации; непроработанность механизма ответственности за нарушение правового режима налоговой тайны, ее неправомерное

разглашение, утрату носителей сведений, составляющих тайну, или неправомерное использование сведений¹⁵⁸ и др.

Для изучения понятийного аппарата в исследуемой области считаем необходимым обратиться к ст. 2 Федерального закона об информации, которая содержит определения, необходимые нам для более детального осмысления содержания норм института налоговой тайны в законодательстве о налогах и сборах. Так, важно обратить внимание на определение понятия «информация», которая представляет собой сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления. Важно отметить, что законодатель отождествляет понятия «информация» и «сведения». В указанной норме Федерального закона содержатся дефиниции понятий «документированная информация» и «электронный документ», которые также представляют интерес для нашего исследования. Так, документированная информация — зафиксированная на материальном носителе путем документирования информация с реквизитами, позволяющими определить такую информацию или в установленных законодательством РФ случаях ее материальный носитель, а электронный документ — это документированная информация, представленная в электронной форме, т. е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах.

Вместе с тем при рассмотрении вопросов, касающихся определения понятия «налоговая тайна» и выявления ее признаков, необходимо брать во внимание ряд иных понятий, содержащихся в Федеральном законе об информации и позволяющих наиболее полно охарактеризовать данный институт налогового права.

Учитывая положения п. 1 ст. 11 НК, согласно которому институты, понятия и термины других отраслей законодательства РФ, используемые в

¹⁵⁸ См.: Колодезная М. А. Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны : дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011; Костенко М. Ю. Правовые проблемы налоговой тайны : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002; Демин А. В. Принципы налогового права и практическая юриспруденция // Арбитражный и гражданский процесс. 2012. № 1 и др.

НК, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК, полагаем возможным применять данные понятия в указанных значениях.

Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях имеет важнейшее значение с точки зрения прав налогоплательщиков. Так, согласно подп. 13 п. 1 ст. 21 НК налогоплательщики имеют право на соблюдение и сохранение налоговой тайны. Этому праву корреспондирует обязанность налоговых органов по обеспечению соблюдения налоговой тайны и сохранности сведений, ее составляющих (подп. 8 п. 1 ст. 32 НК). Между тем во многих отраслях права имеются исключения в пользу публичных интересов. Если соблюдение публичного интереса признается более важным в целом для общества, то возможно ограничение прав частного лица¹⁵⁹. Интересным представляется и зарубежный опыт регулирования данного вопроса. Так, в результате анализа налогового законодательства стран ближнего зарубежья было установлено, что в законодательстве Эстонской Республики предусмотрены такие ограничения в праве на соблюдение налоговой тайны в пользу публичного интереса. В исследовании М. Ю. Костенко были описаны схожие нормы, имеющиеся в законодательстве Швеции, Норвегии, Франции и Италии. Данный автор указывает, что «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. 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. Тем самым всем налогоплательщикам предоставляется право контролировать исполнение каждым его налоговой

¹⁵⁹ Данный вопрос рассматривался нами в § 4 гл. 1 настоящей работы.

повинности»¹⁶⁰. В российском законодательстве такого исключения в пользу публичного интереса в части налоговой тайны не предусмотрено.

Согласно НК налоговую тайну составляют любые полученные компетентными органами сведения о налогоплательщике (как любой формы, так и любого содержания), за исключением сведений, перечисленных в подп. 1–13 п. 1 ст. 102 НК. Такие сведения могут быть представлены на материальных носителях (бумажный носитель, магнитный диск, флэш-память) или в электронном виде (электронный документ, облачный массив данных) в форме схемы, рисунка, чертежа, видео- и фотоматериалов и т. п. Режим налоговой тайны распространяется на все сведения о налогоплательщике независимо от того, каким образом они сохранены или зафиксированы. Содержание налоговой тайны могут составлять не только сведения о налогоплательщике, т. е. непосредственно связанные с вопросами налогообложения, но и личная, семейная, коммерческая тайна, персональные данные и другие сведения.

Из ст. 84 НК следует, что сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено ст. 102 НК. Таким образом, действие режима налоговой тайны в отношении каких-либо сведений начинается с момента постановки на учет налогоплательщика — обладателя этих сведений. Между тем возможно смоделировать ситуацию, при которой налоговый орган получил сведения о лице, не состоящем на учете в налоговом органе, но конфиденциальность этих сведений важна для указанного лица или группы лиц. В качестве примера можно привести сведения о лечении близкого родственника (ребенка, не состоящего на учете), передаваемые с декларацией формы 3-НДФЛ для получения налогового вычета. Также, например, налоговый орган, согласно ст. 85 НК, может располагать сведениями ЗАГС, в том числе сведениями, содержащими семейную тайну, тайну усыновления. Еще одним примером может служить информация о предпринимательской

¹⁶⁰ Костенко М. Ю. Налоговая тайна : науч.-практ. пособие. М., 2001. С. 23.

деятельности лица, не зарегистрированного в установленном порядке и тем самым нарушившего законодательство о налогах и сборах, которая была собрана налоговым органом и должна носить конфиденциальный характер. Аналогичным образом складывается ситуация и с самозанятыми гражданами (репетиторами, парикмахерами на дому и т. п.), задача по постановке которых на учет в налоговых органах была недавно поставлена перед территориальными налоговыми инспекциями. Налоговые инспекции только сейчас аккумулируют информацию об их деятельности, анализируют ее и проводят работу к постановке их на налоговый учет. Примеры можно продолжать приводить, из чего следует вывод о необходимости защиты сведений, которые получены налоговым органом, не с момента постановки на учет налогоплательщика, а с момента получения этих сведений налоговым органом. Такая правовая конструкция представляется нам наиболее правильной, приводящей к обеспечению конфиденциальных сведений постоянной защитой в режиме налоговой тайны, не ограниченной во времени и независимой от постановки лиц на учет. В связи с этим считаем необходимым исключить из ст. 84 НК п. 9, поскольку установленное этим пунктом ограничение во времени лишает правовой защиты в режиме налоговой тайны сведения, полученные до постановки лица на учет в налоговый орган, или сведения о налогоплательщике, состоящем на учете в другом налоговом органе.

Исходя из теоретических знаний о правовом режиме налоговой тайны, основным отличительным признаком сведений, ее составляющих является получение их служащим налогового органа при исполнении своих полномочий. Это означает, что сведения о налогоплательщике, полученные должностным лицом не в связи с осуществлением своих полномочий, налоговой тайной признаваться не будут. Логика неотнесения сведений к налоговой тайне, по мнению О.Н. Поляковой, заключается в том, что любое третье лицо (не должностное) тем же законным способом может получить

данную информацию о налогоплательщике без каких-либо препятствий¹⁶¹. Поэтому целесообразным представляется включение данного признака в определение понятия налоговой тайны, закрепленное в НК. В ином случае существует некая правовая неопределенность статуса указанных сведений.

Говоря об источниках налоговой тайны, отметим, что ими могут выступать любые сведения в виде документированной информации, электронного документа, электронного сообщения, схемы, рисунка, фотографии, полученные как на материальном носителе, так и по информационно-телекоммуникационной сети. Для отнесения тех или иных сведений к налоговой тайне не имеет значения субъект, передавший налоговому органу сведения, — будь то сам налогоплательщик, налоговый агент, банк, эксперт, переводчик, свидетель, иной участник налоговых правоотношений или же иной орган государственной или муниципальной власти.

Получение налоговым органом сведений, составляющих налоговую тайну, осуществляется в рамках налоговых правоотношений. Нормы, регулирующие данные правоотношения, носят императивный характер. В этих правоотношениях налоговый орган вправе истребовать необходимые сведения, а налогоплательщик обязан их представить (ст. 31 и 23 НК соответственно). За несоблюдение налогоплательщиком указанной обязанности ст. 126 и 129¹ НК предусмотрена налоговая ответственность.

В то же время любая из форм налогового контроля, перечисленных в п. 1 ст. 82 НК, приводит к получению налоговыми органами от самого налогоплательщика о нем сведений, которые являются объектом налоговой тайны.

Статьями 24, 85, 86, 90, 93¹ НК предусматривается обязанность лиц (налоговых агентов, банков, свидетелей и др.), обладающих сведениями о

¹⁶¹ См.: Полякова О. Н. Коммерческая тайна // Страховые организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 6.

налогоплательщике, представлять их по запросам налоговых органов, за неисполнение которой предусматривается ответственность в соответствии со ст. 129¹ НК. По мнению некоторых авторов¹⁶², сведения, полученные от указанных лиц, охраняются в режиме налоговой тайны только части информации о самом налогоплательщике. Между тем справедливым будет предположить, что в числе сведений, касающихся непосредственно налогоплательщика, в отношении которого они запрошены, содержатся конфиденциальные сведения о других субъектах. Например, в показаниях свидетеля идет речь о сделке, в которой участвовали две стороны — продавец и покупатель, заказчик и подрядчик и т. п. В этой связи полагаем правильным рассматривать полученные сведения с точки зрения необходимости их охраны более широко и не ограничиваться субъектом, в отношении которого они запрашивались.

Полагаем, что развитие электронного документооборота, онлайн-сервисов ФНС России, особенно таких как «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица», требует внесения в НК изменений, касающихся определения понятия налоговой тайны, более подробной регламентации режима ее охраны с учетом положений Федерального закона об информации.

Налоговая тайна является институтом отрасли публичного права, поэтому представляется очевидным, что составляющие ее отношения, в том числе по ее сохранению, являются общеобязательными. Посредством этого института налоговым и другим указанным в ст. 102 НК органам предоставлены полномочия по получению, хранению, накоплению и группировке сведений о налогоплательщиках, а также по обмену ими. Обязанности вышеперечисленных лиц корреспондирует право налогоплательщиков требовать их сохранения.

¹⁶² См.: *Рогозина О.* Налоговая тайна против должной осмотрительности // *Экспресс-бухгалтерия.* 2012. № 28.

Ранее неоднократно отмечалось, что в российском налоговом законодательстве дефиниция понятия «налоговая тайна» отсутствует. Тем не менее законодатель в ст. 102 «Налоговая тайна» НК к налоговой тайне относит любые полученные налоговыми и другими органами сведения о налогоплательщике, плательщике страховых взносов, за исключением сведений, перечисленных в подп. 1–13 п. 1 данной статьи.

Между тем указанная статья НК содержит в себе не только перечень составляющих и не составляющих ее сведений, но и ряд иных положений, касающихся порядка, сроков и периода размещения сведений, исключенных из налоговой тайны, в форме открытых данных, запрета на ее разглашение, признания налоговой тайны разглашенной (неразглашенной), специального режима хранения и доступа, ответственности за нарушение налоговой тайны и др. Таким образом, понятие «налоговая тайна» можно определять как в узком смысле — через сведения, так и в широком — как совокупность взаимосвязанных правовых норм. В настоящей работе мы рассматриваем «налоговую тайну» в широком смысле — как совокупность взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих вопросы применения данного правового института.

Совокупность таких норм можно определить как режим конфиденциальности сведений о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте, банке или ином лице), имеющий отдельный объект, субъектный состав, регулирующий правовое положение участников правоотношений. Именно такой подход определяет место института налоговой тайны в системе налогового права как правового института отрасли. При этом сведения, подлежащие охране, являются элементом понятия «налоговая тайна» и, как отмечалось выше, к ним относятся любые сведения, за исключением тех, которые указаны в подп. 1–13 п. 1 ст. 102 НК.

Перечень сведений, составляющих налоговую тайну, по своей правовой конструкции является открытым, так как в него включаются все сведения, кроме тех, которые перечислены в исчерпывающем перечне сведений, не

являющихся тайной. В этой связи их предполагаемый состав является крайне многообразным. Поэтому в целях упрощения их научного осмысления и изучения считаем необходимым сгруппировать сведения, получаемые налоговым органом при осуществлении своих полномочий и подлежащие охране, т. е. являющиеся объектом налоговой тайны, следующим образом:

- сведения о финансово-хозяйственной деятельности: о содержании договоров, расчете себестоимости продукции, о доходах и объемах продаж, об имуществе, в том числе о денежных средствах, запасах сырья и материалов, о товарно-денежном балансе, о дебиторской и кредиторской задолженности, о банковских операциях, о содержании бухгалтерского и налогового регистров и т. п.);

- сведения, непосредственно связанные с уплатой налогов: об объектах налогообложения, в том числе об имуществе налогоплательщика, о размере налоговой базы, составе применяемых налоговых льгот, размерах уплачиваемых налогов и суммах возмещения из бюджета;

- сведения о структуре организации: о персонале (возраст, стаж, образование, доход), об организационной структуре, о составе топ-менеджмента, функциях подразделений;

- сведения об отношениях с клиентами, конкурентами и партнерами: о составе поставщиков и покупателей, о подготовке и ведении переговоров и др.

В целях расширения доктринальной базы считаем необходимым сформулировать определение понятия «налоговая тайна». В этой связи полагаем необходимым установить ее признаки, на основе которых наряду с ранее осмысленной и описанной информацией о налоговой тайне попытаться составить определение.

Вследствие того что сведения, защищаемые в режиме налоговой тайны, многообразны, а перечень этих сведений законодательно не ограничен, установление таких признаков способствовало бы разграничению сведений, составляющих налоговую тайну, и иных сведений.

Первым признаком налоговой тайны может служить субъектный состав получателей сведений. Так, в п. 1 ст. 102 НК указано, что тайной являются сведения, «полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом».

Второй признак — получение этих сведений указанными выше органами от определенных обладателей информации — налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов). Такой состав обладателей информации следует из закона. Однако, как нами отмечалось, данный перечень необходимо расширить, включив в него и иных участников налоговых правоотношений — банки, иные кредитные организации, налоговых агентов, плательщиков сборов, свидетелей, экспертов и переводчиков.

Третий признак налоговой тайны вытекает из содержания информации, полученной налоговыми или иными органами от субъектов налоговых правоотношений: данная информация должна быть значимой для налогообложения.

Четвертый признак возможно определить так же — по критерию содержания сведений: последние не должны быть включены в исчерпывающий перечень сведений, не являющихся налоговой тайной (подп. 1–13 п. 1 ст. 102 НК).

Последствия разглашения сведений составляют пятый признак: за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, законом предусмотрена ответственность.

Шестой признак — режим хранения сведений и доступа к ним: носители сведений, составляющих налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа, отличный от общего, кроме того, устанавливаются специальные правила делопроизводства.

Подводя итог вышесказанному, считаем возможным сформулировать научное определение понятия налоговой тайны как совокупности взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих особый режим доступа

к налоговой информации о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученной налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, и ее хранения, за нарушение которого предусмотрена юридическая ответственность.

Если же рассматривать налоговую тайну в узком смысле — как сведения, то, используя относимую исключительно к содержанию (сведениям) часть выделенных нами признаков, возможно сформулировать определение сведений, составляющих налоговую тайну, как налоговой информации о налогоплательщике и об иных участниках налоговых правоотношений, полученной налоговыми и иными уполномоченными органами в связи с исполнением своих полномочий, за исключением сведений, указанных в подп. 1–13 п. 1 ст. 102 НК.

Из данного определения налоговой тайны следует вывод о комплексности, отчасти многогранности регулируемых правоотношений. В связи с этим считаем целесообразным проанализировать имеющиеся знания о налоговой тайне с точки зрения ее соответствия признакам самостоятельного правового института. Сведения, составляющие налоговую тайну, порождают различные правоотношения: по ее сбору, получению, хранению, распространению, защите, а также по ответственности за неправомерное разглашение и использование¹⁶³. При этом общественные отношения, регулируемые самостоятельным правовым институтом, должны играть существенную роль в общественных правоотношениях, быть общественно значимыми и важными.

Роль этого института в налоговом законодательстве нельзя недооценивать. Как справедливо отмечают И. И. Кучеров и А. В. Торшин, разглашение налоговой тайны является одной из основных угроз безопасности деятельности налоговых органов. Внешней угрозой является противоправный интерес

¹⁶³ См.: Тихомирова Л. В. Наследство: приобретение и защита прав, вопросы налогообложения. М. : Изд-во Тихомирова М. Ю., 2012.

криминальных элементов в получении налоговой информации для совершения противоправных действий. Внутреннюю угрозу составляет нарушение режима обращения с налоговой тайной, создающее предпосылки к ее разглашению и к утечке информации¹⁶⁴. Осознавая степень общественной опасности наступления последствий от реализации данных угроз, законодатель внес изменения в налоговое законодательство в части регулирования налоговой тайны. Это обусловило и научный интерес к проблематике. Так, отдельными авторами, в частности М. Ю. Костенко, справедливо отмечалось, что «в системе российского налогового права законодательно закреплён новый институт — налоговая тайна, основной целью которого является создание комплексной правовой защиты информации о налогоплательщике, полученной налоговыми органами при осуществлении своих полномочий»¹⁶⁵.

Полагаем, что институт налоговой тайны является в полной мере самостоятельным правовым институтом. По мнению российских ученых в области теории права, правовой институт, в частности, регулирует определенную разновидность общественных отношений и является небольшой, устойчивой группой правовых норм¹⁶⁶. Полагаем, институт налоговой тайны соответствует указанным данными авторами критериям.

Согласно теории права в системе права выделяются следующие элементы: отрасль права, подотрасль права, институт права, субинститут, норма права¹⁶⁷.

Норма права представляет собой первичный, исходный элемент системы права и определяется как «исходящее от государства и им охраняемое общеобязательное, формально-определенное предписание, выраженное в

¹⁶⁴ См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 62.

¹⁶⁵ Костенко М. Ю. О толковании положений статьи 102 «Налоговая тайна» НК РФ // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации. Налоговые правонарушения: ответственность / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. Вып. 1 (11). С. 85.

¹⁶⁶ См.: Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. М. : Юрист, 1997. С. 351.

¹⁶⁷ См.: Теория государства и права : учебник / М. Б. Смоленский [и др.]. — Ростов н/Д : Феникс, 2011. С. 321.

виде правила поведения или отправного установления и являющееся государственным регулятором общественных отношений»¹⁶⁸.

Говоря о налоговой тайне в том широком смысле, который вкладывает в это понятие законодатель, мы подразумеваем не одно единственное правило поведения, а целый набор таких правил, регулирующих правоотношения, связанные с налоговой тайной. В связи с этим можно с уверенностью утверждать, что, говоря о налоговой тайне, мы имеем в виду не отдельную норму, а полноценный правовой институт налогового права.

В доктрине имеется множество определений понятия правового института как структурного элемента системы права, что отмечается рядом ученых¹⁶⁹. При этом в основном они являются классическими и не содержат значительных расхождений во взглядах на сущность данного определения. Наиболее часто в научной литературе даются определения правового института, аналогичные приведенному В. Н. Хропанюком: институт права — «обособленный комплекс правовых норм, являющихся специфической частью отрасли права и регулирующих разновидность определенного вида общественных отношений»¹⁷⁰. Аналогичное определение дает А. В. Поляков: «Институт права — это устойчивая группа правовых норм, регулирующая в рамках отрасли определенную разновидность общественных отношений»¹⁷¹. В качестве наиболее удачного и полного, по мнению О. О. Журавлевой¹⁷², отмечено определение понятия института в праве, данное Д. Д. Гриммом: «совокупность юридических норм, относящихся к данной категории

¹⁶⁸ Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2006. С. 360.

¹⁶⁹ См., напр.: *Хвостов В. М.* Общая теория права : элементарный очерк. М. : Университет. тип. Страстной бульвар, 1905. С. 182; *Иоффе О. С.* Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) // Уч. зап. ВНИИСЗ. Вып. 14. М., 1986. С. 54; *Якушев В. С.* О понятии правового института // Правоведение. 1970. № 6. С. 67; *Тихомиров Ю. А.* Государственные институты и закон // Сов. гос-во и право. 1980. № 10. С. 42.

¹⁷⁰ *Хропанюк В. Н.* Теория государства и права : учеб. пособие. М. : Омега-Л, 2003. С. 292.

¹⁷¹ *Поляков А. В.* Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода : курс лекций. СПб. : Изд. дом С.-Петерб. гос. ун-та, 2004. С. 742.

¹⁷² См.: *Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева ; ИЗиСП. М. : ИД «Юриспруденция», 2009. С. 321.*

однородных конкретных отношений и комбинаций отношений, признанных юридически существенными»¹⁷³.

Исходя из этих довольно близких по смыслу дефиниций можно сделать вывод, что институт права представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих однородные (отдельные, определенные) правовые отношения.

При изучении правового института необходимо определить его структуру. В теории права нет единого мнения относительно структуры правового института, нет общей «формулы», на элементы которой «раскладывается» правовой институт. Связано это в первую очередь с тем, что структура правового института в значительной степени определяется набором норм и тех общественных отношений, которые он призван регулировать. При этом институт права характеризуется наличием некоторых обязательных признаков: однородностью регулируемой сферы общественных отношений, единой функцией, самостоятельным предметом правового регулирования, юридическим единством норм¹⁷⁴.

Материальным признаком правового института является наличие относительно самостоятельного общественного отношения, а юридическим признаком — его закрепление в совокупности правовых норм¹⁷⁵.

Нормы права, составляющие правовой институт, обычно расположены в отдельном нормативном правовом акте либо в разделе, главе, параграфе, иногда статье или в ином структурном элементе нормативного правового акта.

Следует отметить, что в части правового регулирования налоговой тайны возникает целый ряд правоотношений, связанных с режимом ее охраны, субъектным составом лиц, допущенных к сведениям, составляющим налоговую тайну, порядком ее хранения и передачи, а также с ответственностью за нарушение режима налоговой тайны. Данные

¹⁷³ *Гримм Д. Д.* Соотношение между юридическими институтами и конкретными отношениями. М. : Тип. Товарищества И. Н. Кушнерев и Ко, 1914. С. 6.

¹⁷⁴ См.: *Иванов А. А., Иванов В. П.* Теория государства и права : учеб. пособие / под ред. В. П. Малахова. М. : ЮНИТИ : Закон и право, 2007. С. 184.

¹⁷⁵ См.: *Якушев В. С.* Указ. соч. С. 65.

положения регламентированы целой совокупностью взаимосвязанных правовых норм.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что комплекс норм права, регламентирующих определенные общественные отношения, связанные с правовым регулированием обеспечения сохранности сведений, составляющих налоговую тайну, образует самостоятельный правовой институт, выполняющий отдельные, собственные функции в налоговом праве — подотрасли финансового права.

По нашему мнению, придание налоговой тайне именно такого значения в системе налогового права оправдано, поскольку обособление совокупности правовых норм в отдельный правовой институт производится на основании определенных обязательных признаков, каковыми являются:

- однородность фактического содержания правовых норм, регулирующих самостоятельную группу отношений;

- нормативная обособленность (в частности, в отдельной статье нормативного правового акта);

- юридическое единство правовых норм (нормы, входящие в правовой институт, образуют целостный комплекс, единство содержания которого выражается в общих положениях, принципах, совокупности используемых понятий, едином правовом регулировании);

- полнота регулируемых отношений (институт права включает в себя правовые нормы различных видов, которые в комплексе имеют возможность регулировать все стороны определенной группы общественных отношений и призваны обеспечить полноту правового регулирования)¹⁷⁶.

Общим критерием дифференциации правовых институтов является их отраслевая принадлежность. Институт налоговой тайны, бесспорно, принадлежит к налоговому праву как к подотрасли финансового права. В зависимости от сферы распространения теория права различает внутриотраслевые и межотраслевые институты. Существует мнение, что

¹⁷⁶ См.: Теория государства и права : учебник / под ред. А. С. Мордовца, В. Н. Синюкова. М., 2005. С. 286.

институт налоговой тайны является не внутриотраслевым институтом налогового права, а межотраслевым, так как объединяет в себе нормы как налогового, так и информационного права. При этом И. Н. Соловьев даже высказывает позицию, согласно которой институт налоговой тайны является комплексным, включающим в себя нормы не только налогового и информационного, но и административного, уголовного и других отраслей права¹⁷⁷.

Однако необходимо учитывать, что межотраслевой (комплексный) институт представляет собой совокупность норм, входящих в состав различных отраслей права, но регулирующих взаимосвязанные отношения. А внутриотраслевой институт, в свою очередь, объединяет нормы, имеющие юридическое значение применительно к одной отрасли права.

Базис института налоговой тайны составляют положения не только перечисленных отраслей права, но и конституционного, международного, гражданского права. Но это, на наш взгляд, не означает, что институт налоговой тайны однозначно может быть отнесен к числу межотраслевых или комплексных институтов, поскольку цель данных норм состоит исключительно в регулировании правоотношений, связанных с соблюдением режима налоговой тайны, а эти общественные отношения — налоговые правоотношения.

По иерархии правового регулирования правовые институты принято делить на материальные и процессуальные. Институт налоговой тайны в том виде, в котором он существует сегодня, скорее следует отнести к материальным институтам. Однако в случае внесения в нормативно-правовое регулирование данного института изменений, предлагаемых нами, рассматриваемый институт если не преобразуется в процессуальный, то, по крайней мере, обретет смешанную форму по данному критерию классификации правовых институтов.

¹⁷⁷ См.: Соловьев И. Правовой режим доступа к нотариальной и журналистской тайне // Налоговый вестник. 2012. № 6.

По функциональной роли правовые институты принято классифицировать на охранительные, регулятивные и учредительные (закрепительные). Первые направлены на защиту и охрану общественных отношений, вторые — на их регулирование, а третьи закрепляют правовое положение конкретных участников общественных отношений (организаций, органов власти, должностных лиц, граждан и т. д.). Институт налоговой тайны регулирует общественные отношения по ее охране и в этой связи его следует классифицировать по функциональной роли как охранительный правовой институт.

Подводя итог сказанному, отметим, что, по нашему мнению, институт налоговой тайны является межотраслевым и самостоятельным институтом налогового права, охранительным и материальным правовым институтом.

Между тем наряду с налоговой тайной как институтом права возможно выделить более широкую категорию — «институт тайны в правоотношениях с участием налоговых органов», включающий в свой состав институт налоговой тайны, а также иные режимы конфиденциальности сведений. Данный институт включает в себя правоотношения по поводу конфиденциальности сведений с участием налоговых органов, но при выполнении ими иных возложенных на эти органы государственной власти функций, возможно, и близких, но не связанных с налоговым администрированием.

Постановлением Правительства РФ № 506 за налоговыми органами закреплен ряд задач и функций, при выполнении и осуществлении которых налоговые органы вступают в иные, неналоговые правоотношения, например: отношения по поводу государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, отношения по поводу представления интересов государства в делах о банкротстве, отношения по поводу контроля за осуществлением расчетов в Российской Федерации и применением контрольно-кассовой техники и т. д.

В связи с этим данную категорию неправильно было бы называть «институт тайны в налоговых правоотношениях». Наиболее точно отражает суть описываемых правоотношений данное нами выше понятие, а именно «институт тайны в правоотношениях с участием налоговых органов».

Такой взгляд на структуру и определение рассматриваемого института позволяет перейти к подробному исследованию вопросов его сущности и рассмотрению вопросов теории его применения.

Одним из вопросов охраны конфиденциальных сведений, которыми располагают налоговые органы в связи с осуществлением своих полномочий, но за пределами налоговых правоотношений, является защита сведений, полученных при осуществлении государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Эту функцию согласно постановлению Правительства РФ № 506 выполняют налоговые органы. Правоотношения в данной сфере не являются налоговыми и не регулируются НК, в связи с чем неверно было бы распространять на них нормы его ст. 102. Между тем отношения по поводу государственной регистрации включают в себя получение от заявителей и обработку конфиденциальных сведений. По общему правилу сведения, содержащиеся в реестрах (ЕГРЮЛ, ЕГРИП), являются открытыми, однако имеет место законодательное закрепление исключений, придающих некоторым сведениям статус конфиденциальных.

Из изложенного следует вывод, что, помимо сведений, охраняемых согласно ст. 102 НК, налоговые органы располагают и иными сведениями, которые не охраняются в режиме налоговой тайны, но могут являться конфиденциальными, и налоговые органы обязаны эту конфиденциальность обеспечивать.

На то, что нормы НК не регулируют правоотношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, указывают и другие авторы, например А. В. Воронова¹⁷⁸.

¹⁷⁸ См.: Воронова А. В. Налоговая тайна: можно поделиться? // Налоговая политика и практика. 2009. № 9.

Отношения в этой области регулируются Федеральным законом от 08.09.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹⁷⁹. В соответствии с п. 1 ст. 6 этого Федерального закона содержащиеся в государственных реестрах сведения и документы являются открытыми и общедоступными, за исключением сведений, доступ к которым ограничен. Сведения о номере, дате выдачи документа, удостоверяющего личность физического лица, и органе, выдавшем этот документ, содержащиеся в государственных реестрах, могут быть представлены исключительно органам государственной власти, иным государственным органам, судам, органам государственных внебюджетных фондов в случаях и порядке, которые установлены Правительством РФ (письмо Минфина России от 13.04.2011 № 03-02-08/123¹⁸⁰).

Аналогичным является подход к защите сведений, полученных налоговыми органами при реализации иных неналоговых полномочий, в частности при банкротстве, регистрации контрольно-кассовой техники и контроле за ее применением, маркировке товаров, ведении Государственного адресного реестра, реестра ЗАГС и т. п.

Исходя из изложенных обстоятельств предлагаем следующее определение к использованию в науке финансового права: институт тайны в правоотношениях с участием налоговых органов — совокупность взаимосвязанных правовых норм, регламентирующих особый режим доступа к сведениям, полученным налоговыми органами при осуществлении своих полномочий, в том числе за пределами налоговых правоотношений, и их хранения, за нарушение которого предусмотрена юридическая ответственность.

Институт тайны в правоотношениях с участием налоговых органов является сложносоставным, включающим в себя виды сведений,

¹⁷⁹ См.: Рос. газ. 2001. 10 авг.

¹⁸⁰ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

которые охраняются в режимах различных тайн, предусмотренных законодательством РФ.

§ 2. Правовой режим получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну

В § 1 гл. 1 настоящей работы было отмечено, что с древних времен существовало три основных способа защиты конфиденциальных сведений: первый способ предполагал чисто силовые методы (усиленная охрана документа или иного носителя сведений); второй способ заключался в сокрытии самого факта наличия секретных сведений или факта их передачи; третий способ предполагал преобразование смыслового текста в некий на первый взгляд хаотический набор символов (шифрование) и наличие у отправителя и получателя сведений соответствующего ключа для шифрования и дешифрования.

Аналогичные способы охраны конфиденциальных сведений используются для сохранения налоговой тайны и в наши дни.

Так, сведения, составляющие налоговую тайну, хранятся в металлических шкафах и сейфах, которые запираются на ключ и опечатываются; сейфы расположены в здании налоговой инспекции, которое охраняется, в том числе имеет физическую вооруженную охрану и охранную сигнализацию.

Компьютерная (электронная) информация также защищена. Все портативные носители информации (флэш-память, CD-диск, дискета, жесткий диск и т. п.), составляющей налоговую тайну, хранятся в тех же сейфах, а серверы, на которых хранятся данные СЭОД АИС «Налог», находятся в серверной, защищенной двойными, в том числе кодовыми, замками.

Само наличие сведений о налогоплательщике, возможно, и не скрывается, но не афишируется, а конкретные данные, зафиксированные документально для их сохранения (например, акт выездной налоговой проверки) или зафиксированные для информационного обмена (между налоговыми органами), имеют пометку «Для служебного пользования», которая строго ограничивает круг лиц, которые могут получить доступ к сведениям даже в режиме чтения. Цель ограничительной пометки заключается не только в том, чтоб скрыть конкретные данные, но и в том, чтоб скрыть сам факт обмена сведениями. И, наконец, при электронном обмене сведениями между налоговыми органами используется криптование.

Таким образом, с древних времен способы защиты сведений принципиально не изменились, но претерпели модификацию, особенно в сложности методики криптования. Кроме того, способы такой защиты в наше время облечены в форму нормативного правового акта или же ведомственного локального ненормативного акта. Ну и наконец, в качестве метода принуждения не нарушать режим налоговой тайны законодатель предусмотрел ответственность, в том числе и уголовную. Эта парадигма защиты сведений и формирует правовой режим защиты сведений, составляющих налоговую тайну.

Правовой режим налоговой тайны можно определить как совокупность правовых положений, которые обеспечивают сохранность сведений, составляющих налоговую тайну, и исключают несанкционированный сбор, разглашение или утрату таких сведений, в том числе под угрозой наказания.

Правовую основу этого режима составляют положения НК, в первую очередь закрепленные в ст. 102.

Налоговым кодексом предусмотрен субъектный состав пользователей информацией, охраняемой в режиме налоговой тайны.

Налоговую тайну составляют сведения, полученные следующими субъектами:

- налоговыми органами;

- органами внутренних дел;
- следственными органами;
- органами государственных внебюджетных фондов;
- таможенными органами.

Помимо указанных лиц, информацию, составляющую налоговую тайну, в процессе осуществления налоговыми и иными органами своих полномочий могут получить следующие субъекты:

- подведомственные ФНС России организации, осуществляющие ввод и обработку данных о налогоплательщике (например, ФКУ «Налог-Сервис», которое осуществляет сканирование и распознавание данных из налоговой отчетности, представленной на бумажных носителях, обработку сведений, представленных из регистрирующих органов на основании ст. 85 НК, а также распечатывание и отправку налоговых уведомлений и требований об уплате налогов и т. п.);

- понятые и переводчики;
- эксперты и специалисты;

- иные государственные органы и органы местного самоуправления или организации в соответствии с законодательством РФ о противодействии коррупции.

Между тем в отношении не всех перечисленных субъектов введено ограничение на разглашение сведений, составляющих налоговую тайну. Так, п. 2 ст. 102 НК закреплен запрет на разглашение налоговой тайны всеми органами, указанными в п. 1 ст. 102 НК, и их должностными лицами, а также привлекаемыми этими органами специалистами и экспертами.

Предусмотрены запрет на разглашение налоговой тайны, обязанность по соблюдению требований к специальному режиму хранения сведений и доступа к ним, а также установлена ответственность за утрату документов или разглашение сведений в отношении организаций, подведомственных

ФНС России, которые осуществляют ввод и обработку данных о налогоплательщиках, и работников этих организаций (п. 5¹⁸¹ ст. 102 НК).

Введен запрет на разглашение сведений, поступивших в порядке, предусмотренном законодательством о противодействии коррупции, в государственные органы, органы местного самоуправления и иные организации (п. 6 ст. 102 НК).

При этом понятые и переводчики, а также иные государственные органы, не названные в ст. 102 НК, не подпадают под вышеуказанные правовые запреты.

Налоговый кодекс требует участия понятых при аресте имущества (ст. 77), при осмотре (ст. 92) и при выемке (ст. 94). При необходимости перевести документ, составленный на иностранном языке, или устную речь, понять знаки немоего лица или довести информацию до глухого физического лица для участия в действиях по осуществлению налогового контроля привлекается переводчик (ст. 97 НК). В связи с этим понятым и переводчикам могут стать известны обстоятельства, составляющие налоговую тайну.

Некоторые ученые отмечают, что наряду с понятыми и переводчиками перечень обязанных лиц необходимо дополнить и свидетелями. Такой вывод сделан, в частности, М. Ю. Костенко¹⁸². Между тем считаем, что это было бы излишним, поскольку свидетель — это лицо, которому известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. До того как свидетель дал показания, он уже, как правило, обладает сведениями, составляющими налоговую тайну. В противном случае ему не о чем было бы свидетельствовать и, следовательно, в статусе свидетеля он бы не выступал. При этом свидетель, обладая конфиденциальными сведениями, не является обязанным лицом по их неразглашению. Сам только факт того, что он дал показания и рассказал (или даже умолчал) сведения, которые

¹⁸¹ Данный пункт введен Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» (см.: Рос. газ. 2011. 22 июля).

¹⁸² См.: Костенко М. Ю. Правовые проблемы налоговой тайны.

ранее ему уже были известны, не может перевести его статус необязанного лица в статус обязанного лица.

В целях устранения рассмотренного выше правового пробела предлагаем внести изменения в перечень лиц, обязанных хранить налоговую тайну, дополнив п. 2 ст. 102 НК после слов «Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами... и привлекаемыми специалистами, экспертами» словами «понятыми и переводчиками».

Важной составляющей режима налоговой тайны является процесс регулирования доступа к сведениям. Режим доступа к сведениям, согласно НК, ограничен. Установлен исчерпывающий перечень субъектов (государственных органов и их должностных лиц, а также органов внебюджетных фондов), обладающих в силу закона правом обращаться в налоговые органы за представлением сведений, составляющих налоговую тайну, в целях, указанных в законе (см. Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2004 № 317-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁸³).

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным государственным органом, осуществляющим полномочия в сфере уголовного судопроизводства, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела (абз. 2 п. 3 ст. 102 НК). В связи с этим указанными органами утверждены перечни должностных лиц, имеющих доступ к таким сведениям.

¹⁸³ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

В целях реализации этого положения принят приказ Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее — МВД России) от 11.01.2012 № 17 «Об утверждении перечня должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну»¹⁸⁴. Этим документом утвержден перечень должностей в зависимости от уровня органа системы МВД России (центральный аппарат, территориальные органы, иные организации и подразделения МВД России) и установлен соответствующий им объем сведений, к которым разрешен доступ.

Министерством по налогам и сборам Российской Федерации (далее — МНС России) также был принят соответствующий документ — приказ МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 «Об утверждении Порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов»¹⁸⁵ (далее — приказ МНС России № БГ-3-28/96), который определяет порядок доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов других государственных органов и других пользователей. Налоговые органы до сих пор предоставляют доступ к конфиденциальным сведениям в соответствии с данным письмом. Предусмотрены требования к форме и содержанию запроса. Установлено, что запросы, по форме и содержанию не отвечающие требованиям Порядка доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов, исполнению не подлежат. В части содержания запроса, например, указано на обязательность ссылки на положение федерального закона, устанавливающее право пользователя на получение конфиденциальных сведений, а также на то, что обоснованием запроса является конкретная цель¹⁸⁶, для достижения которой ему необходимо использовать запрашиваемые конфиденциальные сведения.

Не допускается предоставление налоговыми органами баз, банков данных, архивов, списков налогоплательщиков, содержащих

¹⁸⁴ См.: БНА. 2012. № 17.

¹⁸⁵ См.: Рос. газ. 2003. 3 апр.

¹⁸⁶ Например, находящееся в производстве суда, правоохранительного органа дело с указанием его номера; проведение правоохранительным органом оперативно-разыскных мероприятий или проверки по поступившей в этот орган информации с указанием даты и номера документа, на основании которого проводятся оперативно-разыскное мероприятие или проверка информации.

конфиденциальные сведения, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом или соглашением об информационном обмене между пользователем и ФНС России.

Установлено, что форма представления конфиденциальных сведений должна согласовываться пользователями с руководителями налоговых органов, что лица, нарушившие порядок доступа к конфиденциальным сведениям налоговых органов, несут уголовную или иную ответственность в соответствии с законодательством РФ.

В связи с многочисленными заявлениями представителей правоохранительных и контролирующих органов о неправомерности применения в практике данного приказа ФНС России было выпущено письмо от 23.01.2009 № МН-22-6/58@ «О применении приказа МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96»¹⁸⁷, которым была подтверждена правомерность применения этого порядка.

Иные органы, указанные в ст. 102 НК, не определили порядок доступа своих должностных лиц к сведениям, составляющим налоговую тайну, что, по нашему мнению, ставит под сомнение правомерность истребования ими такой информации у налоговых органов.

Практика применения норм законодательства о налоговой тайне достаточно сложна и разнообразна. Так, например, согласно позиции Семнадцатого арбитражного апелляционного суда, выраженной в постановлении от 19.07.2011 № 17АП-1737/2011-АК по делу № А60-1983/2011¹⁸⁸, «предоставление налоговым органом соответствующих сведений органам следствия является законным взаимодействием контролирующих и правоохранительных органов в пределах их компетенции и не может быть признано разглашением налоговой тайны».

Как было указано выше, запросы, по форме и содержанию не отвечающие установленным требованиям, исполнению не подлежат.

¹⁸⁷ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸⁸ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Например, запросы органов прокуратуры, не содержащие соответствующего законодательству РФ обоснования, согласно письму ФНС России от 11.06.2009 № МН-22-6/469@ «О предоставлении информации»¹⁸⁹ (далее — письмо ФНС России № МН-22-6/469@) должны оставаться налоговыми органами без исполнения как не соответствующие Федеральному закону от 17.01.1992 № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»¹⁹⁰, НК, Федеральному закону об информации, приказу МНС России № БГ-3-28/96. Такое решение должно приниматься, например, если в обосновании запроса указано следующее: «для планирования и организации надзорной деятельности»; «для анализа состояния законности»; «для проведения неидентифицированной проверки», а также при иных производных запросах.

Закон РФ о налоговых органах дополнен статьей 7¹ (см. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием государственного управления в области противодействия коррупции»), согласно с которой налоговые органы в соответствии с нормативными правовыми актами РФ о противодействии коррупции представляют имеющиеся у них сведения о доходах, расходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера, о наличии счетов (вкладов) в иностранных банках, расположенных за пределами территории РФ, и об их реквизитах по запросам руководителей и других должностных лиц федеральных государственных органов, перечень¹⁹¹ которых определяется Президентом РФ.

Наряду с данным перечнем действует Положение, утвержденное Указом Президента РФ от 21.09.2009 № 1065 «О проверке достоверности и полноты сведений, представляемых гражданами, претендующими на замещение должностей федеральной государственной службы, и федеральными государственными служащими, и соблюдения федеральными

¹⁸⁹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁰ См.: СЗ РФ. 1995. № 47. Ст. 4472.

¹⁹¹ См.: Указ Президента РФ от 02.04.2013 № 309 «О мерах по реализации отдельных положений Федерального закона “О противодействии коррупции”» (см.: СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1670).

государственными служащими требований к служебному поведению»¹⁹², предусматривающее, что правом направления соответствующих запросов обладают только перечисленные в Положении лица.

Положения ст. 102 НК распространяются на сведения, поступившие из налоговых органов в государственные органы в соответствии с законодательством РФ о противодействии коррупции (п. 6 ст. 102 НК). Об этом указывается в письме Минфина России от 25.07.2012 № 03-02-07/2-107¹⁹³ и письме ФНС России от 31.08.2012 № ЕД-4-3/14509@ «О представлении налоговыми органами сведений о налогоплательщике»¹⁹⁴.

Данная норма расширяет субъектный состав органов и их должностных лиц, указанных в п. 1 ст. 102 НК, которые имеют право на доступ к налоговой тайне, и корреспондирующую этому праву обязанность по ее сохранению. В этой связи целесообразно рассмотреть вопрос о приведении п. 1 ст. 102 в соответствие с п. 6 указанной статьи.

Положения ст. 102 НК, касающиеся определения состава сведений о налогоплательщиках (плательщиках страховых взносов), составляющих налоговую тайну, запрета на разглашение указанных сведений, требований к специальному режиму хранения указанных сведений и доступа к ним, а также ответственности за утрату документов, содержащих указанные сведения, либо разглашение таких сведений, распространяются на сведения о налогоплательщиках (плательщиках страховых взносов), полученные организациями, подведомственными ФНС России, осуществляющими ввод и обработку данных о налогоплательщиках (плательщиках страховых взносов), а также на работников указанных организаций.

Это в первую очередь касается работников ФКУ «Налог-сервис» ФНС России, созданного в соответствии с приказом Минфина России от 20.07.2011 № 267 «О создании Федерального казенного учреждения “Налог-

¹⁹² См.: Рос. газ. 2009. 22 сент.

¹⁹³ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Сервис» Федеральной налоговой службы»¹⁹⁵ в целях совершенствования организационно-технического и информационного обеспечения деятельности ФНС России и ее территориальных органов. Основным видом деятельности ФКУ «Налог-сервис» является централизованный ввод сведений из налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, представленных налогоплательщиком на бумажном и электронном носителях, а также по телекоммуникационным каналам связи, и централизованное архивное хранение в бумажном и электронном виде документов, поступающих или образующихся в результате деятельности налоговых органов.

Все эти услуги вынесены ФНС России на аутсорсинг. Работники ФКУ «Налог-Сервис» не имеют статуса государственного гражданского служащего и не являются работниками налоговых органов, но работают со сведениями, составляющими налоговую тайну, на постоянной основе. В этой связи законодатель дополнил ст. 102 пунктом 5, распространив положения ст. 102 НК на работников указанных организаций.

В ходе анализа законодательства РФ установлено, что наряду с положениями о перечне лиц, имеющих право на доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, закрепленными в ст. 102 НК, существует ряд федеральных законов и подзаконных актов, предоставляющих право федеральным органам власти такие сведения получить.

Некоторые авторы даже идут от обратного, перечисляя те лица, которым сведения не представляются. Так, например, такой перечень приводит в своей статье С. А. Тараканов¹⁹⁶:

- адвокаты (согласно Определению Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации»);

¹⁹⁵ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁶ См.: Тараканов С. А. Налоговая тайна // Ваш налоговый адвокат. 2007. № 12.

- полномочные представители Президента РФ по федеральным округам (на основании письма ФНС России № МН-22-6/469@);

- должностные лица Министерства энергетики Российской Федерации¹⁹⁷ (в соответствии с письмом Минфина России от 25.08.2009 № 03-06-03-06/1¹⁹⁸);

- журналисты (см. письмо ФНС России от 20.10.2011 № ПА-3-12/3437¹⁹⁹).

Примером ситуации, в которой сведения, составляющие налоговую тайну, должны быть представлены должностному лицу государственного органа, указанного в ст. 102 НК, служат положения Федерального закона об исполнительном производстве. Обязанность передать сведения подтверждается и сложившейся судебной практикой (см. постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.11.2009 по делу № А43-12945/2009-31-360²⁰⁰), и позицией некоторых ученых²⁰¹. Так, ч. 9 ст. 69 Федерального закона об исполнительном производстве предоставляет судебному приставу-исполнителю полномочия на истребование сведений: о номерах расчетных счетов, количестве и движении денежных средств в рублях и иностранной валюте, о наименовании и местонахождении банков и иных кредитных организаций, в которых открыты счета должника.

Несмотря на то что данные сведения составляют налоговую тайну, а судебный пристав-исполнитель наряду с Федеральной службой судебных приставов в ст. 102 НК не указан, на основании прямого требования закона налоговый орган обязан представить указанные сведения по запросу от судебного пристава-исполнителя (см. письмо ФНС России № МН-22-6/469@, постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от

¹⁹⁷ В целях подготовки доклада Правительству РФ об итогах реализации соглашений о разделе продукции.

¹⁹⁸ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹⁹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰⁰ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰¹ См.: Соловьев И. Правовой режим доступа к адвокатской тайне // Налоговый вестник. 2012. № 5; Смирнова Е. Е. О налоговой тайне // Налоговый вестник. 2008. № 1.

29.07.2010 по делу № А82-19740/2009²⁰²). Более того, такие сведения вправе запросить и взыскатель, которому согласно ч. 8 ст. 69 Федерального закона об исполнительном производстве предоставлено такое право.

Кроме сведений о счетах, ч. 8 ст. 69 Федерального закона об исполнительном производстве предусмотрено, что при отсутствии сведений о наличии у должника имущества судебный пристав-исполнитель запрашивает эти сведения у налоговых органов. Взыскатель также при наличии у него исполнительного листа с неистекшим сроком предъявления к исполнению вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о представлении необходимых сведений.

На необходимость представления таких сведений указали Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России (письмо Минфина России от 26.11.2008 № 03-02-07/2-207²⁰³), ФНС России (письмо ФНС России № МН-22-6/469@ и письмо ФНС России от 26.03.2010 № МН-22-6/221@ «О внесении изменений в пункт 5 письма ФНС России от 11.06.2009 № МН-22-6/469»²⁰⁴, подготовленное на основании ответа Генеральной прокуратуры РФ на запрос ФНС России по данному вопросу), а также Конституционный Суд РФ (Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2003 № 8-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 14 Федерального закона “О судебных приставах” в связи с запросом Лангепасского городского суда Ханты-Мансийского автономного округа»²⁰⁵).

Из изложенного следует вывод, что вопрос правоприменения законодательства о налоговой тайне является сложным и не ограничивается лишь нормами НК. Кроме того, в связи с недостаточным правовым регулированием на уровне федерального законодательства подлежит рассмотрению вопрос о возможности применения к отношениям,

²⁰² Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰³ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰⁵ См.: ВКС РФ. 2003. № 4.

регулирующим налоговую тайну, подзаконных актов, принятых на основании законов и разъяснений Минфина России и ФНС России.

Также имеют место случаи, когда правовой режим защиты сведений именуется в законе как «налоговая тайна», при этом обладает такими существенными различиями с институтом налоговой тайны, что логичным представляется вопрос о наличии иного режима конфиденциальности сведений в налоговых правоотношениях наряду с налоговой тайной.

Так, согласно Федеральному закону от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»²⁰⁶ (далее — Федеральный закон о декларировании) сведения, содержащиеся в декларации и документах и (или) сведениях, прилагаемых к декларации, признаются налоговой тайной в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. Режим хранения таких сведений и документов и доступа к ним обеспечивают исключительно налоговые органы. Иные государственные или негосударственные органы и организации не вправе получать доступ к таким сведениям и документам. Такие сведения и документы могут быть истребованы только по запросу самого декларанта, который вправе в любое время получить копию своей декларации.

Предоставление гарантий, предусмотренных в Федеральном законе о декларировании, не зависит от факта возврата имущества, сведения о котором содержатся в декларации, на территорию РФ, за исключением случаев, если соответствующее движимое имущество на дату представления декларации находится: 1) в государстве (на территории), включенном в список FATF; 2) в государстве (на территории), которое не обеспечивает обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией.

Следует отметить, что важнейшей гарантией, установленной Федеральным законом о декларировании, является признание сведений,

²⁰⁶ См.: СЗ РФ. 2015. № 24. Ст. 3367.

содержащихся в декларации и документах, прилагаемых к ней, налоговой тайной. При этом установлены ограничения, изменяющие общие положения законодательства, регулирующего правовой режим налоговой тайны. Основу этому составляет ограничение круга лиц, имеющих доступ к таким сведениям. В соответствии со ст. 102 НК сведения, составляющие налоговую тайну, доступны налоговым органам, органам внутренних дел, следственным органам, органам государственного внебюджетного фонда и таможенным органам. Все они являются субъектами права и при наличии оснований и соблюдении установленного порядка могут получить доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну. Однако существует ограничение, установленное ч. 6 ст. 4 Федерального закона о декларировании, согласно которому режим хранения таких сведений и документов и доступа к ним обеспечивают исключительно налоговые органы. Иные государственные или негосударственные органы и организации не вправе получать доступ к таким сведениям и документам. Чтобы исключить доступ к таким сведениям следственным органам через институт допроса свидетеля в уголовном процессе, внесены изменения в УПК²⁰⁷. Согласно дополнениям, внесенным в ч. 3 ст. 56 УПК, не подлежит допросу в качестве свидетеля должностное лицо налогового органа об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с полученными сведениями, содержащимися в специальной декларации, представленной в соответствии с Федеральным законом о декларировании.

Для обеспечения режима конфиденциальности сведений ФНС России разработан ряд внутриведомственных актов (см. приказ ФНС России от 25.06.2015 № ММВ-7-10/256@ «Об утверждении Порядка передачи, централизованного хранения специальных деклараций и доступа к ним»²⁰⁸, Методические рекомендации по приему и учету специальных деклараций, доведенные письмом ФНС России от 25.06.2015 № ОА-4-17/11035@²⁰⁹).

²⁰⁷ См.: Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Рос. газ. 2001. 22 дек.

²⁰⁸ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰⁹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

В соответствии с данными актами установлена подробная регламентация порядка взаимодействия между ФНС России и территориальными налоговыми инспекциями, а также между структурными подразделениями налоговых органов при передаче деклараций на централизованное хранение и при предоставлении доступа к декларациям, находящимся на централизованном хранении.

Установлено, что все декларации и прилагаемые к ним документы, представленные в территориальные налоговые органы, передаются на централизованное хранение в центральный аппарат ФНС России. На сопроводительном письме проставляется пометка «Для служебного пользования», а передача осуществляется в порядке, определенном приказом ФНС России от 21.07.2011 № ММВ-7-10/459@ «Об утверждении Порядка обмена документами, содержащими конфиденциальную информацию»²¹⁰. При этом для сохранения конфиденциальности фамилию, имя и отчество декларанта запрещено указывать в сопроводительном письме, декларация и документы, приложенные к ней, вкладываются в отдельный конверт (или оформляются отдельной бандеролью), а место заклеивания конверта (бандероли) опечатывается специальной печатью «Для пакетов».

Доступ к декларациям и прилагаемым к ним документам, находящимся на централизованном хранении, предоставляется на основании служебной записки структурного подразделения ФНС России, согласованной с координирующим его деятельность заместителем руководителя ФНС России. Доступ предоставляется исключительно в помещении архивохранилища и фиксируется в журнале учета доступа к декларациям. Работник, допущенный к декларации, может сделать ее копию, но исключительно в случае, предусмотренном ст. 4 Федерального закона о декларировании. О копировании делается отметка в журнале. Данная норма предусматривает право декларанта в любое время получить копию своей декларации. Иных поводов для копирования декларации

²¹⁰ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Порядком не предусмотрено. Установлено, что копировать (сканировать) декларации и прилагаемые к ним документы запрещается, а работники территориальных налоговых органов несут персональную ответственность за сохранность и конфиденциальность сведений, содержащихся в декларациях и прилагаемых к ним документах.

Описанные выше правила, определяющие режим сохранения сведений, полученных налоговыми органами посредством деклараций, в значительной степени отличаются от режима налоговой тайны, регламентированного НК и ведомственными ненормативными актами. Одно из основных отличий, как было указано выше, заключается в субъектном составе.

Закрепленная в НК норма о налоговой тайне исходит не из перечня сведений об участниках налоговых правоотношений, которые не подлежат разглашению, а из перечня субъектов, имеющих доступ к налоговой тайне. Таким образом, перечень субъектов является основополагающим в институте налоговой тайны в Российской Федерации. При этом перечни субъектов, имеющих доступ к налоговой тайне, приведенные в Федеральном законе о декларировании и в НК, отличаются принципиально.

Также значительные различия имеются в порядке приема конфиденциальных сведений (под роспись на каждой странице экземпляра налогоплательщика), в порядке хранения (предусмотрена оперативная передача на хранение в центральный аппарат, разрешена пересылка спецсвязью и фельдъегерской связью), в порядке доступа к сведениям (только по служебным запискам и с разрешения заместителя руководителя ФНС России), а также в порядке копирования и сканирования (и то и другое запрещено категорически).

Таким образом, проведенный анализ двух нормативных актов (Федерального закона о декларировании и НК) позволяет сделать вывод о наличии существенных различий в режимах конфиденциальности сведений, поименованных в обоих нормативных актах как «налоговая тайна». Сведения, составляющие налоговую тайну, согласно указанным

нормативным актам, имеют различия в субъектном составе и порядке получения, хранения, передачи сведений, их копирования и доступа к ним.

В этой связи необходима их дифференциация. При этом можно предположить о наличии иного правового института наряду с налоговой тайной, регламентирующего порядок работы со сведениями ограниченного доступа в налоговых правоотношениях²¹¹.

Важной составляющей в процессе использования сведений, признаваемых налоговой тайной, является обмен ими. Он может быть регулярный и разовый, двусторонний (как правило, осуществляется на основании межведомственного соглашения) и односторонний (запрос сведений пользователем налоговой тайны на основании федерального закона). Пользователей налоговой тайны, в свою очередь, можно разделить на указанных в ст. 102 НК и не указанных в ст. 102 НК, но имеющих право в силу федерального закона на доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну.

Рассмотрим вопрос правового регулирования обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, с органами (их должностными лицами), указанными в ст. 102 НК.

Так, органы МВД России осуществляют истребование информации на основании подп. 29 п. 1 ст. 13 Федерального закона от 07.02.2011 № 3-ФЗ «О полиции»²¹² и вправе получать в целях предупреждения, выявления и раскрытия преступлений сведения, составляющие налоговую тайну. Кроме того, органы МВД России руководствуются Соглашением о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.10.2010, утвержденным МВД России

²¹¹ Внесенное законодателем изменение в ст. 102 НК, выразившееся в дополнении ее пунктом 8 о применении режима налоговой тайны к сведениям, содержащимся в специальной налоговой декларации, не снимает поставленных теоретических вопросов (см.: Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”» (см.: СЗ РФ. 2015. № 24. Ст. 3377).

²¹² См.: Рос. газ. 2011. 8 февр.

№ 1/8656 и ФНС России № ММВ-27-4/11²¹³. Перечень должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну, утвержден приказом МВД России «Об утверждении перечня должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну».

Федеральной таможенной службе (далее — ФТС России) и ее должностным лицам сведения, составляющие налоговую тайну, представляются в соответствии с Соглашением о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21.01.2010, утвержденным ФТС России № 01-69/1 и ФНС России № ММ-27-2/1²¹⁴.

Следственный комитет РФ вправе запрашивать сведения, составляющие налоговую тайну, на основании п. 2 ст. 7 Федерального закона от 28.12.2010 № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации»²¹⁵ и Соглашения о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012, утвержденного Следственным комитетом РФ № 101-162-12 и ФНС России № ММВ-27-2/3²¹⁶. Следователь, орган дознания и дознаватель руководствуются ч. 4 ст. 21 УПК, согласно которой требования, поручения и запросы руководителя следственного органа, следователя, органа дознания и дознавателя, предъявленные в пределах их полномочий, установленных УПК, обязательны для исполнения всеми учреждениями, предприятиями, организациями, должностными лицами. При этом в соответствии с п. 7 Порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов, утвержденного приказом МНС России № БГ-3-28/96 обоснованием (мотивом) в запросе на представление сведений, составляющих налоговую

²¹³ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹⁴ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹⁵ См.: Рос. газ. 2010. 30 дек.

²¹⁶ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

тайну, является находящееся в производстве следователя, органа дознания, дознавателя уголовное дело с указанием его номера. Следователь, орган дознания, дознаватель вправе в запросе не раскрывать данные предварительного расследования.

Представление сведений государственным внебюджетным фондам, кроме как ст. 102 НК, федеральным законодательством не устанавливается и осуществляется на основе двусторонних соглашений — Соглашения по взаимодействию между Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом Российской Федерации от 22.02.2011, утвержденного ФНС России № ММВ-27-2/5 и ПФ РФ № АД-30-33/04сог.²¹⁷, Соглашения между Федеральным фондом обязательного медицинского страхования и Федеральной налоговой службой от 06.09.2005 № САЭ-27-05/5/4259/20-1²¹⁸.

Между тем, как было отмечено выше, существует ряд положений федеральных законов, принятых как до принятия части первой НК, так и после. Полагаем, что в указанных случаях возникает некая коллизия, которая подлежит разрешению по предлагаемым правовой наукой правилам. Рассмотрим некоторые примеры.

Так, в соответствии с ч. 1 ст. 6 Федерального конституционного закона от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации»²¹⁹ законные распоряжения федеральных судов, мировых судей и судов субъектов РФ, требования, поручения, вызовы и другие обращения являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, должностных лиц и подлежат неукоснительному исполнению. Таким образом, судьи имеют полномочия по запросу таких сведений. Полагаем, что при разрешении данной коллизии следует руководствоваться тем обстоятельством, что федеральный конституционный закон имеет бóльшую юридическую силу по отношению к кодексу, имеющему статус федерального закона. Однако можно предположить, что правовой режим тайны в

²¹⁷ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹⁸ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²¹⁹ См.: Рос. газ. 1996. 6 янв.

налоговых правоотношениях является комплексом специальных норм по отношению к общей норме указанного Федерального конституционного закона и регламентирует положения об охране сведений, составляющих налоговую тайну. Аналогичным образом рассматривается вопрос представления судьям сведений, составляющих государственную тайну. Закон РФ о гостайне имеет статус федерального закона, но регламентирует вопросы специального (узкого) законодательного регулирования, в связи с чем сведения, составляющие государственную тайну, представляются суду только при соблюдении положений названного Закона РФ.

Схожая ситуация имеет место во взаимоотношениях налоговых органов и органов прокуратуры РФ. Так, в соответствии со ст. 6 и 22 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации» требования прокурора, вытекающие из его полномочий, подлежат безусловному исполнению в установленный срок.

В отношении органов и агентов валютного контроля ч. 8¹ и 8² ст. 23 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»²²⁰ представление и передача документов и информации, связанных с проведением резидентами и нерезидентами валютных операций, открытием и ведением счетов, одним органом валютного контроля другому органу валютного контроля, органом валютного контроля агенту валютного контроля, агентами валютного контроля органам валютного контроля, а также представление и передача документов и информации одним агентом валютного контроля другому агенту валютного контроля в объеме и порядке, указанных в ч. 13–16 ст. 23 указанного Федерального закона, не являются нарушением налоговой тайны. Правила истребования органами и агентами валютного контроля документов установлены постановлением Правительства РФ от 24.02.2009 № 166 «О порядке представления органами и агентами валютного контроля в орган валютного контроля, уполномоченный Правительством

²²⁰ См.: СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

Российской Федерации, необходимых для осуществления его функций документов и информации» (вместе с «Правилами представления органами и агентами валютного контроля в уполномоченный Правительством Российской Федерации орган валютного контроля (Федеральную службу финансово-бюджетного надзора²²¹) необходимых для осуществления его функций документов и информации»)²²², а также постановлением Правительства РФ от 11.09.2006 № 560 «Об утверждении Правил по обеспечению взаимодействия не являющихся уполномоченными банками профессиональных участников рынка ценных бумаг, таможенных и налоговых органов как агентов валютного контроля с Центральным банком Российской Федерации»²²³.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, представление по запросу Росфинмониторинга информации и документов органами государственной власти РФ в целях и порядке, которые предусмотрены данным Федеральным законом, не является нарушением служебной, банковской, налоговой, коммерческой тайны и тайны связи (в части информации о почтовых переводах денежных средств). Налоговые органы представляют Росфинмониторингу сведения и документы в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 14.06.2002 № 425 «Об утверждении Положения о предоставлении информации и документов Федеральной службе по финансовому мониторингу органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления»²²⁴ и Соглашением о сотрудничестве Федеральной службы

²²¹ Об упразднении Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и передачи функций органа валютного контроля ФТС России и ФНС России см.: Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» (см.: СЗ РФ. 2016. № 6. Ст. 831); приказ Минфина России от 10.02.2016 № 47 «О ликвидации территориальных органов Федеральной службы финансово-бюджетного надзора». Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»).

²²² См.: СЗ РФ. 2009. № 9. Ст. 1129.

²²³ См.: Там же. 2006. № 38. Ст. 3989.

²²⁴ См.: Рос. газ. 2002. 22 июня.

по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службой от 27.12.2006, утвержденным Росфинмониторингом № 01-1-13/6 и ФНС России № САЭ-25-06/8²²⁵.

Кроме того, истребование у налоговых органов сведений, составляющих налоговую тайну, предусмотрено некоторыми иными федеральными законами. Так, Федеральная антимонопольная служба вправе получить сведения на основании п. 1 ст. 25 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции»²²⁶; Федеральная миграционная служба до ее упразднения²²⁷ руководствовалась положениями ст. 13² Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации»²²⁸. Порядок взаимодействия Федеральной миграционной службы (далее — ФМС России) и ФНС России при предоставлении налоговыми органами сведений по запросам ФМС России утвержден приказом ФМС России от 27.09.2010 № 290 «Об утверждении Порядка взаимодействия ФМС России и ФНС России при предоставлении налоговыми органами информации по запросам ФМС России»²²⁹.

Таким образом, рядом федеральных законов предусмотрено право истребования сведений, составляющих налоговую тайну, у налоговых органов при том, что положения ст. 102 НК не содержит в себе возможности представления этим органам данных сведений, что свидетельствует о существовании правовой коллизии, вызывающей трудности в правоприменительной практике.

Помимо указанных выше органов, существует ряд субъектов, которые не указаны в п. 1 ст. 102 НК (т. е. не являются налоговым органом, органами

²²⁵ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²²⁶ См.: Рос. газ. 2006. 27 июля.

²²⁷ См.: Указ Президента РФ от 12.04.2016 № 179 «О внесении изменений в Указ Президента Российской Федерации от 1 марта 2011 г. № 253 “Об утверждении перечня должностей высшего начальствующего состава в органах внутренних дел Российской Федерации, в Федеральной миграционной службе, в Бюро по координации борьбы с организованной преступностью и иными опасными видами преступлений на территориях государств — участников Содружества Независимых Государств и соответствующих этим должностям специальных званий” и в перечень, утвержденный этим Указом (см.: СЗ РФ. 2016. № 16. Ст. 2203).

²²⁸ См.: Рос. газ. 2002. № 30. Ст. 3032.

²²⁹ См.: Там же. 2010. 12 нояб.

внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом), но в силу той же статьи НК имеют право на получение сведений, составляющих налоговую тайну, от налоговых органов.

Так, например, в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 102 НК избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах предоставляются результаты 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 собственности²³⁰. В соответствии с подп. 5 п. 2 ст. 25⁵ НК ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков вправе получать от налоговых органов сведения об участниках консолидированной группы налогоплательщиков, составляющие налоговую тайну. Органы, предоставляющие государственные и муниципальные услуги, и подведомственные государственным органам или органам местного самоуправления организации имеют право на доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, на основании ч. 3 ст. 7¹ Федерального закона «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

Проведенный анализ дает основание предложить следующую группировку лиц, имеющих доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну:

а) лица, указанные в п. 1 ст. 102 НК (налоговый орган, органы внутренних дел, следственные органы, орган государственного внебюджетного фонда и таможенный орган);

б) лица, которым право предоставлено на основании иных федеральных законов (судебный пристав-исполнитель, взыскатель, судья, прокурор и др.);

в) иные лица, которым в соответствии со ст. 102 НК предоставляется доступ только в части конкретного полномочия (избирательные комиссии,

²³⁰ Порядок предоставления сведений установлен Соглашением о взаимодействии Центральной избирательной комиссии Российской Федерации и Федеральной налоговой службы от 13.01.2011, утвержденным ЦИК РФ № 08/137-2011 и ФНС России № ММВ-27-3/1. Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс»

ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков, органы, предоставляющие государственные и муниципальные услуги).

Кроме того, на основании вышеизложенного можно сделать вывод, что помимо НК вопросы, связанные с налоговой тайной, регулируются иными федеральными законами, подзаконными актами, разъяснениями федеральных министерств и федеральных служб, международными соглашениями, межведомственными соглашениями, заключенными с участием ФНС России (либо ее предшественника — МНС России).

Рассматривая вопросы правового режима получения, хранения и использования сведений, составляющих налоговую тайну, считаем необходимым рассмотреть вопросы правовой ответственности за его нарушение.

За нарушение режима налоговой тайны (наряду с банковской, аудиторской), а также режима персональных данных законодательством РФ предусмотрена ответственность, которая может быть дисциплинарной, административной, гражданско-правовой (материальной) и уголовной.

В соответствии с п. 4 ст. 102 НК ответственность за нарушение режима налоговой тайны наступает в случаях: утраты документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения; разглашения сведений, составляющих налоговую тайну.

Для квалификации преступлений или правонарушений, связанных с нарушением режима налоговой тайны, необходимо определить понятийный аппарат, который не закреплен в нормах права, регулирующих правовой режим тайны в налоговых правоотношениях, что вызывает некоторые трудности при квалификации деяний должностных лиц налоговых органов. В ст. 102 НК только лишь определено, что к разглашению налоговой тайны относятся, в частности, использование и передача другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну (секрет производства) налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу при исполнении своих обязанностей. Вынесем основную мысль: способ

разглашения тайны — «в частности, использование и передача» — означает, что законодатель не ограничивает многообразие вариантов разглашения. Считаем не совсем точным использование после слов «коммерческую тайну» слов «(секрет производства)», поскольку по правилам русского языка в скобки заключаются слова, вставляемые в предложение с целью пояснения или дополнения высказываемой мысли²³¹. Такая конструкция (без слова «в том числе») ограничивает содержание коммерческой тайны одними лишь секретами производства, которые являются лишь составляющей коммерческой тайны.

Полагаем, что под разглашением налоговой тайны следует понимать любые деяния (действия или бездействие) лица, обязанного обеспечить сохранность налоговой тайны, в результате которых третьим лицам стали известны сведения, составляющие налоговую тайну.

Под утратой документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, следует понимать любой выход таких документов из владения лица или органа, обязанных обеспечить сохранность документов, составляющих налоговую тайну, независимо от причины и формы вины лица.

В результате исследования приходим к выводу, что понимание под утратой налоговой тайны лишь утраты документов в правовой норме чрезмерно, так как сведения, составляющие налоговую тайну, могут содержаться в виде информации, не отвечающей признакам документа. В связи с этим, на наш взгляд, корректнее было бы употребить словосочетание «утрата сведений». Федеральный закон об информации содержит определение понятия «документированная информация»: это зафиксированная на материальном носителе путем документирования информация с реквизитами. Согласно действовавшему до недавнего времени ГОСТ Р 51141-98 «Государственный стандарт Российской Федерации. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв.

²³¹ См.: Правила русской орфографии и пунктуации, утв. АН СССР, Минвузом СССР, Минпросом РСФСР. М. : Гос. учеб.-педагог. изд-во Министерства просвещения РСФСР, 1956. С. 57.

постановлением Госстандарта России от 27.02.1998 № 28²³²) документ, документированная информация — это зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать. Исходя из данного ГОСТа реквизит документа — это обязательный элемент оформления официального документа, реквизитами документа являются подпись, гриф ограничения доступа, гриф согласования, гриф утверждения, дата документа, заголовок, виза, резолюция.

Вред собственнику сведений, составляющих налоговую тайну, может причинить утрата не самих документов, а их содержания, выдержек из них, которые могут быть оформлены в виде таблиц, записей, схем, фотографий объектов и т. п., т. е. в виде, не отвечающем признакам документа.

В связи с этим, а также в связи с тем, что утратить можно только вещь, т. е. материальный носитель в нашем случае, нам видится целесообразным внести следующее изменение в п. 4 ст. 102 НК: слова «утрата документов» заменить словами «утрата сведений на материальном носителе».

Кроме НК обязанность по сохранению налоговой тайны закреплена и в других актах, как нормативного характера, так и индивидуальных. Пунктом 7 ч. 1 ст. 15 Федерального закона о гражданской службе установлен запрет на разглашение гражданским служащим сведений, составляющих государственную и иную охраняемую федеральным законом тайну, а также сведений, ставших ему известными в связи с исполнением должностных обязанностей, в том числе сведений, касающихся частной жизни и здоровья граждан или затрагивающих их честь и достоинство. К таким сведениям, в частности, относятся сведения, составляющие государственную тайну, служебную тайну, налоговую тайну, персональные данные, иные сведения конфиденциального характера.

Обязанность по неразглашению налоговой тайны может быть предусмотрена и в служебных контрактах п. 2 ч. 4 ст. 24 Федерального закона о гражданской службе. Считаю целесообразным дополнить указанный пункт

²³² См.: ГОСТ Р 51141-98 «Государственный стандарт Российской Федерации. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв. постановлением Госстандарта России от 27.02.1998 № 28). М. : ИПК Изд-во стандартов, 1998.

словами «в том числе и после прекращения государственной гражданской службы», а также предусмотреть в этом Федеральном законе необходимость при увольнении или при заключении служебного контракта брать расписку о неразглашении сведений без указания срока действия обязательства. Такие обязательства не должны иметь срок действия, они должны быть бессрочны.

Должностные регламенты государственных гражданских служащих также предусматривают обязанность по обеспечению сохранности налоговой тайны.

Неисполнение требований по работе со сведениями, составляющими налоговую тайну, влечет за собой назначение служебной проверки. По результатам проверки может быть принято решение о привлечении к дисциплинарной ответственности, так как в случае ненадлежащего исполнения служебных обязанностей должностные лица налоговых органов могут быть привлечены к дисциплинарной ответственности (ст. 12 Закона РФ о налоговых органах, ст. 57 и 58 Федерального закона о гражданской службе).

За совершение дисциплинарного проступка, т. е. за неисполнение или ненадлежащее исполнение государственным гражданским служащим по его вине возложенных на него служебных обязанностей, представитель нанимателя имеет право применить следующие дисциплинарные взыскания: замечание, выговор, предупреждение о неполном должностном соответствии, освобождение от замещаемой должности государственной гражданской службы, увольнение с государственной гражданской службы.

Государственный гражданский служащий в связи даже с однократным разглашением сведений, составляющих государственную и иную охраняемую федеральным законом тайну, и служебной информации, ставших известными ему в связи с исполнением своих должностных обязанностей, может быть уволен с гражданской службы по инициативе представителя нанимателя на основании п. «в» ч. 3 ст. 37 Федерального закона о гражданской службе, который признает данный проступок грубым нарушением государственным гражданским служащим должностных обязанностей наряду с прогулом, появлением на службе в состоянии

алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения, совершением по месту службы хищения чужого имущества, растраты и т. п.

Кроме дисциплинарной предусмотрена также гражданско-правовая, административная и уголовная ответственность.

Полагаем, что установленная ответственность, несмотря на ее достаточную строгость, не является чрезмерно высокой и соответствует степени общественной опасности несоблюдения правил повеления, установленных институтом налоговой тайны.

§ 3. Соотношение различных видов тайн в деятельности налоговых органов

Российское законодательство предусматривает существование множества видов тайн, например:

- государственная тайна (ст. 5 Закона РФ о гостайне, Указ Президента РФ от 30.11.1995 № 1203 «Об утверждении Перечня сведений, отнесенных к государственной тайне»²³³);

- коммерческая тайна (ст. 5 Федерального закона о коммерческой тайне, ст. 1465 ГК);

- налоговая тайна;

- банковская тайна (ст. 26 Федерального закона о банковской деятельности, ст. 857 ГК);

- врачебная тайна (ст. 13 Федерального закона «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации», ст. 9 Закона РФ от 02.07.1992 № 3185-1 «О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании»²³⁴, ст. 14 Закона РФ от 22.12.1992 № 4180-1 «О трансплантации органов и (или) тканей человека»²³⁵);

²³³ См.: СЗ РФ. 1995. № 49. Ст. 4775.

²³⁴ См.: ВСНД и ВС РФ. 1992. № 33. Ст. 1913.

²³⁵ См.: Там же. 1993. № 2. Ст. 62.

- нотариальная тайна (ст. 16 и 28 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, ст. 26 Федерального закона от 05.07.2010 № 154-ФЗ «Консульский устав Российской Федерации»²³⁶);

- тайна страхования (ст. 946 ГК, ст. 32 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»²³⁷);

- аудиторская тайна (ст. 9 Федерального закона об аудиторской деятельности);

- тайна связи (ст. 53 и 63 Федерального закона «О связи», ст. 15 Федерального закона «О почтовой связи»);

- тайна завещания (ст. 1123 ГК);

- тайна усыновления (ст. 139 СК²³⁸);

- тайна следствия (ст. 161 УПК);

- адвокатская тайна (ст. 8 Федерального закона об адвокатской деятельности);

- тайна ломбарда (ст. 3 Федерального закона от 19.07.2007 № 196-ФЗ «О ломбардах»²³⁹);

- тайна судопроизводства (ст. 194 ГПК²⁴⁰, ст. 20 АПК²⁴¹, ст. 298 и 341 УПК);

- тайна исповеди (ст. 3 Федерального закона от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»²⁴²);

- конфиденциальность персональных данных (ст. 7 Федерального закона о персональных данных, ст. 12 Федерального закона от 15.11.1997 № 143-ФЗ

²³⁶ См.: Рос. газ. 2010. 7 июля.

²³⁷ См.: СЗ РФ. 2009. № 30. Ст. 3738.

²³⁸ См.: Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 16.

²³⁹ См.: СЗ РФ. 2007. № 31. Ст. 3992.

²⁴⁰ См.: Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

²⁴¹ См.: Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Рос. газ. 2002. 27 июля.

²⁴² См.: Рос. газ. 1997. 1 окт.

«Об актах гражданского состояния»²⁴³, ст. 47 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»²⁴⁴);

- конфиденциальность информации, относящейся к процедуре медиации (ст. 5 Федерального закона от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»²⁴⁵);

- конфиденциальность третейского разбирательства (ст. 22 Федерального закона от 24.07.2002 № 102-ФЗ «О третейских судах в Российской Федерации»²⁴⁶);

- конфиденциальность кредитной истории (ст. 6 и 7 Федерального закона от 30.12.2004 № 218-ФЗ «О кредитных историях»²⁴⁷);

- конфиденциальность сведений, составляющих дактилоскопическую информацию (ст. 12 Федерального закона от 25.07.1998 № 128-ФЗ «О государственной дактилоскопической регистрации в Российской Федерации»²⁴⁸) и др.

Сведения, защищаемые в режиме большинства перечисленных тайн, могут поступить в налоговые органы при осуществлении ими своей деятельности. В этом случае, как было указано нами выше, они также подлежат защите, но уже в режиме налоговой тайны.

В связи с тем что не все конфиденциальные сведения, которыми оперируют налоговые органы, составляют налоговую тайну, предлагается их классификация.

Сведения, которые налоговые органы используют при осуществлении своих полномочий, можно подразделить на следующие группы:

- общедоступные сведения, т. е. сведения, доступные для всех участников правоотношений с налоговыми органами;

²⁴³ См.: Там же. 20 нояб.

²⁴⁴ См.: Там же. 2010. 3 дек.

²⁴⁵ См.: Рос. газ. 2010. 30 июля.

²⁴⁶ См.: Там же. 2002. 27 июля.

²⁴⁷ См.: Там же. 2005. 13 янв.

²⁴⁸ См.: Там же. 1998. 7 авг.

- сведения ограниченного распространения, т. е. сведения, ограничение на распространение которых диктуется служебной необходимостью (в целях, например, недопущения угрозы нарушения информационной безопасности государственного управления), не относящиеся к государственной и иной специально охраняемой законом тайне, касающейся деятельности налоговых органов и подведомственных ФНС России организаций;

- сведения ограниченного доступа, т. е. сведения, доступ к которым ограничен федеральными законами.

К общедоступным сведениям, как уже отмечалось, относятся общеизвестные сведения и иные сведения, доступ к которым не ограничен (например, нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина).

Общедоступные сведения налоговых органов в зависимости от порядка их представления или распространения подразделяются на сведения, свободно распространяемые (публичные), и сведения, представляемые по соглашению лиц, участвующих в соответствующих отношениях (служебные). К публичным сведениям относится информация о деятельности налоговых органов, опубликованная (обнародованная) ими в СМИ, в сети «Интернет», на стендах в занимаемых ими помещениях и т. п. К служебным сведениям относится информация из приказов, регламентов, инструкций, положений, протоколов, актов, аналитических справок, служебных и докладных записок, решений, договоров, служебной переписки и иных документов, используемых в делопроизводстве налоговых органов, не относящаяся к информации ограниченного распространения и доступа и не имеющая ограничительных пометок («Для служебного пользования»). Передача служебных документов и сведений сторонним лицам допускается, но только с разрешения должностного лица, подписавшего документ, или руководителя налогового органа.

Наряду с общедоступными служебными сведениями налоговых органов существуют и служебные сведения, распространение которых ограничено.

К служебным сведениям ограниченного распространения относится несекретная информация, касающаяся деятельности организаций, ограничения на распространение которой диктуются служебной необходимостью. Порядок обращения такой информации установлен постановлением Правительства РФ от 03.11.1994 № 1233 «Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах исполнительной власти и уполномоченном органе управления использованием атомной энергии»²⁴⁹. В соответствии с указанным порядком (п. 1.4 данного Положения) на документах (в необходимых случаях и на их проектах), содержащих служебную информацию ограниченного распространения, проставляется пометка «Для служебного пользования». Такая информация составляет служебную тайну государственного гражданского служащего налогового органа.

Должностные лица, принявшие решение об отнесении служебной информации к разряду информации ограниченного распространения, несут персональную ответственность за обоснованность принятого решения и за соблюдение ограничений, предусмотренных п. 1.3 указанного Положения, в соответствии с которым не могут быть отнесены к служебной информации ограниченного распространения: описание структуры органа исполнительной власти, его функций, направлений и форм деятельности, а также его адрес; порядок рассмотрения и разрешения заявлений, а также обращений граждан и юридических лиц; решения по заявлениям и обращениям граждан и юридических лиц, рассмотренным в установленном порядке; сведения об исполнении бюджета и использовании других государственных ресурсов, о состоянии экономики и потребностях населения и др.

Служебная информация ограниченного распространения без санкции соответствующего должностного лица не подлежит разглашению (распространению) (п.1.7. Положения).

²⁴⁹ См.: СЗ РФ. 2005. № 30 (Ч. 2). Ст. 3165.

За разглашение служебной информации ограниченного распространения, а также за нарушение порядка обращения с документами, содержащими такие сведения, государственный служащий (работник подведомственной организации) может быть привлечен к дисциплинарной или иной предусмотренной законодательством ответственности (пункт 1.8. Положения).

В соответствии с положениями федерального законодательства к информации ограниченного доступа относятся сведения, ограничение доступа к которым устанавливается федеральными законами в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (см. Федеральный закон об информации). Соблюдение конфиденциальности сведений, доступ к которым ограничен федеральными законами, является обязательным.

Соответственно, к информации ограниченного доступа можно отнести сведения, составляющие государственную тайну, налоговую тайну, персональные данные, банковскую тайну и иные виды тайн.

Вопрос соотношения тайн в праве обычно изучается в двух аспектах: как определить, к какому виду тайны (или к каким видам тайн) относятся конфиденциальные сведения, и как обеспечить соблюдение режима одной тайны при «конкуренции» с другой.

Чаще всего затруднения вызывает различие налоговой тайны и коммерческой тайны, банковской тайны и конфиденциальности персональных данных. Отличить налоговую тайну от остальных видов тайн, рассматриваемых в настоящем параграфе, как правило, не составляет труда. Например, врачебная тайна, тайна завещания, тайна исповеди имеют явно выраженный предмет.

Рядом ученых высказано мнение, что одни и те же по содержанию экономические сведения могут защищаться одновременно как в одном, так и в нескольких правовых режимах. Так, например, И. И. Кучеров и

А. В. Торшин отмечали, что «одна и та же экономическая информация может защищаться одновременно и как налоговая тайна, и как другие тайны, например, служебная, коммерческая, банковская и др.»²⁵⁰.

Полагаем, что в большинстве случаев тайна обеспечивается защитой в один и тот же момент времени только в одном режиме. При этом тайна может трансформироваться из одного вида в другой при смене субъекта, в чье владение переходят сведения. Например, тайна частной жизни является самостоятельным видом конфиденциальных сведений, однако если сведения, ее составляющие, попадают в налоговый орган, то они (сведения) с этого момента защищаются в режиме налоговой тайны.

Как правило, несложно разграничить налоговую тайну и государственную тайну. Последняя имеет особый режим охраны, и лица, к ней допущенные, предварительно знакомятся с порядком работы со сведениями, ее составляющими.

Закон РФ о гостайне определяет государственную тайну как защищаемые государством сведения в области его военной, внешнеполитической, экономической, разведывательной, контрразведывательной и оперативно-разыскной деятельности, распространение которых может нанести ущерб безопасности Российской Федерации (ст. 2). При этом перечень сведений, отнесенных к государственной тайне и перечень государственных органов и организаций, наделенных полномочиями по распоряжению сведениями, отнесенными к государственной тайне, также нормативно определены и содержатся в Указе Президента РФ «Об утверждении перечня сведений, отнесенных к государственной тайне».

В то же время в налоговой сфере, если, например, налоговая декларация или бухгалтерский баланс имеют гриф секретности, то данные этой налоговой или бухгалтерской отчетности будут составлять государственную тайну, а если не имеют — налоговую тайну.

²⁵⁰ Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 89.

Ранее справедливо отмечалось, что государственная тайна является исключением и не может составлять налоговую тайну ни при каких обстоятельствах²⁵¹. Однако в условиях динамично прогрессирующего участия в экономике государства коммерческих предприятий, имеющих мобилизационные резервы на своих складах, предприятий стратегического назначения, а также федеральных государственных унитарных предприятий — производителей товаров оборонно-промышленного комплекса сегодня уже нередки случаи, когда налоговая и бухгалтерская отчетность таких предприятий может содержать засекреченные показатели либо иметь гриф секретности в целом. Среди таких сведений можно отметить бухгалтерский баланс предприятия и форму № 2 к нему, налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и НДС. В этой связи одни и те же сведения могли бы охраняться и в режиме государственной тайны, и в режиме налоговой тайны одновременно. Заметим, что режима государственной тайны вполне достаточно для обеспечения сохранности сведений и исключения их разглашения. Но не стоит исключать их из сведений, составляющих налоговую тайну, лишь в связи с тем, что такие сведения охраняются как тайна государственная, поскольку, если в установленных законом случаях (например, в случае изменения объективных обстоятельств, вследствие которого дальнейшая защита сведений, составляющих государственную тайну, является нецелесообразной) такие сведения будут рассекречены, то они будут охраняться и далее, но уже в режиме налоговой тайны.

Информацией, составляющей коммерческую тайну, признаются сведения любого характера (производственные, технические, экономические, организационные и др.), в том числе о результатах интеллектуальной деятельности и др.

²⁵¹ См.: Кучеров И. И., Торшин А. В. Налоговая тайна ... С. 90–91.

При этом сведения, которые не могут составлять коммерческую тайну, определяются законом и иными правовыми актами. Их перечень приведен в ст. 5 Федерального закона о коммерческой тайне.

Другими нормативными актами также регламентируется этот вопрос. Так, например, вопросы, касающиеся сведений о размере и структуре доходов некоммерческой организации, а также сведений о размере и составе имущества некоммерческой организации, о ее расходах, численности и составе работников, об оплате их труда, об использовании безвозмездного труда граждан в деятельности некоммерческой организации, регламентируются ст. 32 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»²⁵²).

Постановление Правительства РСФСР от 05.12.1991 № 35 «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну»²⁵³ содержит дополнительный перечень документов и сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну. К таковым относятся: учредительные документы; сведения по установленным формам отчетности о финансово-хозяйственной деятельности; документы о платежеспособности; сведения о численности, составе работающих, их заработной плате и условиях труда, а также о наличии свободных рабочих мест и др.

Рассмотрим соотношение налоговой тайны с некоторыми иными видами тайн.

В соответствии с НК налоговые органы вправе требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, сообщать об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета, выдавать налоговым органам справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций. При этом кредитные организации обязаны хранить тайну об

²⁵² См.: Соловьев И. Правовой режим доступа к банковской тайне.

²⁵³ См.: СП РФ. 1992. № 1–2. Ст. 7.

операциях, счетах и вкладах клиентов и корреспондентов (ст. 26 Федерального закона о банковской деятельности). Таким образом, НК предусмотрены специальные нормы к общему правилу, регламентированному Федеральным законом о банковской деятельности.

Достаточно остро стоит проблема соотношения налоговой тайны с тайной адвокатской. Вопрос о конфликте интересов при правоприменении этих двух институтов часто поднимается в случаях, когда при проведении налоговой проверки налоговым органам необходимо убедиться в обоснованности затрат на услуги адвокатов, а также при проверках самих адвокатских образований. Так, наряду со ст. 93 и 93¹ НК, дающими право требовать от налогоплательщиков и третьих лиц информацию, необходимую для осуществления налогового контроля, НК содержит п. 4 ст. 82, не допускающий сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну. Нормы о неразглашении адвокатской тайны содержатся и в ст. 8 Федерального закона об адвокатской деятельности. Достаточно резко по вопросу соотношения налоговой и адвокатской тайн высказывался Н. В. Андрианов, по мнению которого, основанному в том числе на актах Конституционного Суда РФ, положения Федерального закона об адвокатской деятельности в части сохранения адвокатской тайны являются обязательными для всех правоотношений независимо от того, какими отраслями законодательства они регулируются²⁵⁴ (в том числе в налоговых правоотношениях).

Однако заметим, что Конституционным Судом РФ в Определении от 17.06.2008 № 451-О-П²⁵⁵ подтверждено право налоговых органов требовать представление документов, в том числе содержащих адвокатскую тайну, если

²⁵⁴ См.: Андрианов Н. В. Институты адвокатской и налоговой тайны: конфликт интересов или различия в социально-правовой природе и нормативном регулировании? // Современное право. 2006. № 12.

²⁵⁵ См.: ВКС РФ. 2009. № 1.

такая необходимость обусловлена проводимыми мероприятиями налогового контроля.

На основании проведенного исследования соотношения видов тайн и в целях определения места налоговой тайны среди различных видов тайн, имеющих правовую охрану в зависимости от степени значимости и характера последствий их разглашения, предлагаем следующую классификацию тайн:

а) государственная тайна, включающая сведения, предусмотренные ст. 5 Закона РФ о гостайне;

б) личные тайны (тайны, закрепленные в Конституции, и персональные данные), включающие в себя все тайны человека и гражданина, о защите которых содержится прямое указание в Конституции (в соответствии со ст. 23 и 24²⁵⁶), а также персональные данные, охраняемые Федеральным законом о персональных данных;

в) профессиональные тайны (налоговая, банковская и др.), к которым следует относить все виды тайн, связанных с получением доступа к сведениям в силу должностных (служебных) обязанностей, при условии, что первоначальным собственником сведений является частное лицо (физическое лицо, юридическое лицо, объединения таких лиц);

г) служебная тайна, к которой следует относить сведения служебного характера, собственником которых является сам орган государственной (муниципальной) власти или его структурное подразделение (внутренние регламенты, инструкции, методические рекомендации, имеющие ограничительную пометку «Для служебного пользования»);

д) коммерческая тайна, которая состоит из любой информации, представляющей коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам и в отношении которой обладателем такой информации введен режим

²⁵⁶ В соответствии со ст. 23 Конституции каждый имеет право на неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну, защиту своей чести и доброго имени. Каждый имеет право на тайну переписки, телефонных переговоров, почтовых, телеграфных и иных сообщений. В соответствии со ст. 24 Конституции сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия не допускаются.

коммерческой тайны, за исключением сведений, которые не могут составлять такую тайну в силу закона.

Поскольку единого акта, который бы классифицировал все виды тайн, как в отечественном, так и в зарубежном законодательстве не существует, представленная научная классификация унифицирует различные подходы к осмыслению видов тайн, что, в свою очередь, определит место рассматриваемого института в иерархии правовых норм, и будет способствовать систематизации тайн в российском законодательстве.

§ 4. Налоговая тайна и международный обмен сведениями, имеющими значение для налогообложения

Обмен сведениями о налогоплательщиках и иных участниках налоговых правоотношений в целях налогового администрирования и расследования налоговых преступлений в современной реальности не может ограничиваться только лишь территорией одного государства. Международный товарооборот (в том числе оборот услуг и работ) и деятельность транснациональных корпораций значительно затрудняют налоговое администрирование. Сегодня остро ставятся вопросы трансфертного ценообразования, международного налогообложения, размывания налоговой базы и переноса прибыли, вывода прибыли из-под налогообложения (*BEPS — Base Erosion and Profit Shifting* — проект ОЭСР)²⁵⁷. Эти и другие обстоятельства порождают необходимость международного обмена сведениями.

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 102 НК налоговой тайной не являются сведения, представляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между

²⁵⁷ См.: Base erosion and profit shifting // OECD : сайт. URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> (дата обращения: 27.01.2017).

налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, представленных этим органам), в том числе в рамках международного автоматического обмена информацией.

На протяжении длительного времени применялись и продолжают применяться в настоящее время международные налоговые договоры, предоставляющие возможность межстранового обмена сведениями, составляющими налоговую тайну.

Согласно п. 1«а» ст. 2 Венской конвенции о праве международных договоров, заключенной в г. Вене 23 мая 1969 г.²⁵⁸, понятие «договор» означает международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме независимо от его конкретного наименования. Как указывает И. И. Кучеров, «наименования международных договоров непосредственно могут различаться (акт, договор, конвенция, нота, пакт, письмо, протокол, соглашение, устав, хартия), однако с правовой точки зрения это существенного значения не имеет...»²⁵⁹. В этой связи в целях более удобного изложения в настоящей работе мы будем употреблять понятие «международные налоговые договоры», предполагая под этим понятием международные договоры (соглашения, конвенции и другие акты), регулирующие вопросы налогообложения и сотрудничества органов налогового администрирования.

Между тем, по нашему мнению, данный обмен на протяжении всего времени применения международных норм об обмене сведениями являлся малоэффективным или вовсе не эффективным.

Анализ международных налоговых договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, позволил прийти к выводу, что процедура обмена сведениями предусмотрена в подавляющем большинстве таких договоров. Исключения имеют место, но они носят единичный характер (например, положения об обмене сведениями не

²⁵⁸ См.: Сборник международных договоров СССР. Вып. XLII. М., 1988.

²⁵⁹ Кучеров И. И. Международное налоговое право (академический курс) : учебник. М. : ЗАО «ЮрИнфоР®», 2007. С. 70–71.

предусмотрены в Соглашении между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенном в г. Москве 15 ноября 1995 г.²⁶⁰²⁶¹.

Обмен налоговой (финансовой) информацией осуществляется на основании международных договоров о правовой помощи. Исключением являются государства, с которыми таких договоров у Российской Федерации нет, а также государства, в которых уклонение от уплаты налогов не расценивается как уголовно наказуемое деяние. Такие нормы действуют, например, в Швейцарии, где налоговое мошенничество относится к предмету регулирования административного права, и в Люксембурге, где уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов до сих пор не предусмотрена²⁶².

Обмен сведениями позволяет налоговым органам договаривающихся государств реализовывать свои полномочия в сфере национального налогообложения в части выполнения международных налоговых договоров.

Как правило, в международных налоговых договорах касательно обмена сведениями указаны следующие критерии: цель обмена, его пределы, порядок, ограничения по использованию полученных сведений, требование к форме запросов, срокам и порядку их исполнения.

Обмен, как правило, ограничен теми задачами и функциями, которые поименованы непосредственно в тексте международного налогового договора, в том числе это может касаться и налогов, предусмотренных международным договором. Например, согласно п. 3 ст. 2 Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией находим: «Существующими налогами, к которым применяется настоящее Соглашение, в частности, являются: в Российской Федерации — налоги на прибыль (доход) предприятий и организаций, налоги на доход физических лиц, налоги

²⁶⁰ См.: Бюллетень международных договоров. 1997. № 9. С. 7–22.

²⁶¹ См.: Кучеров И. И. Международное налоговое право. С. 311.

²⁶² См.: Кучеров И. И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография. 2-е изд., перераб. М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011. С. 214.

на имущество предприятий и налоги на имущество физических лиц; в Швейцарии — федеральные налоги, налоги кантонов и коммун (общин), на доход (общий доход, заработную плату, доход от капитала, предпринимательский доход, прирост капитала и другие виды доходов) и на капитал (общую сумму имущества, движимое и недвижимое имущество, активы, оплаченный капитал и резервы, и другие виды капитала)».

Иными словами, обмен сведениями между государствами осуществляется в части сведений, которые необходимы для налогового администрирования не всех налогов, предусмотренных национальным законодательством договаривающихся государств, а только тех налогов, которые поименованы в конкретном международном налоговом договоре.

Аналогичный пример содержится и в ст. 26 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, заключенного в г. Москве 28 июня 1993 г.²⁶³. Первоначальной редакцией было предусмотрено, что обмен сведениями производится в отношении данных, которые относятся к налогам, поименованным в Соглашении. Это следовало из формулировки ст. 26 Соглашения, в соответствии с которой «компетентные органы Договаривающихся государств обмениваются информацией... касающихся налогов, на которые распространяется Соглашение, в той мере, пока налогообложение не противоречит Соглашению». Позднее Протоколом о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанным в г. Москве 21 ноября 2011 г.²⁶⁴, эта статья была изменена. Согласно действующей редакции «компетентные органы Договаривающихся

²⁶³ См.: Бюллетень международных договоров. 1998. № 2. С. 19–33.

²⁶⁴ Указанный Протокол ратифицирован Федеральным законом от 30.12.2012 № 301-ФЗ (см.: СЗ РФ. 2012. № 53 (Ч. 1). Ст. 7626).

государств обмениваются информацией... касающихся налогов любого вида и содержания, установленных от имени Договаривающихся государств...». Таким образом, в рамках данного Соглашения с момента ратификации Протокола обмен сведениями может осуществляться по всем налогам.

В Договоре между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанном в г. Вашингтоне 17 июня 1992 г.²⁶⁵, есть специальная норма — п. 4 ст. 25 «Обмен информацией», согласно которой «для целей настоящей статьи Договор применяется, несмотря на положения статьи 2 (Налоги, на которые распространяется Договор), к налогам любого вида, взимаемым Договаривающимся государством».

Норма международных налоговых договоров о соблюдении конфиденциальности полученных сведений, как правило, носит универсальный характер и одинаково сформулирована в текстах этих договоров. Как правило, она приводится в следующей редакции: «Любая информация, полученная Договаривающимся государством в соответствии с пунктом 1, является конфиденциальной, так же, как и информация, полученная в связи с применением законодательства этого государства, и сообщается только лицам или органам (включая суды и административные органы), занимающимся установлением или взиманием, принудительным взысканием или уголовным преследованием, вынесением решений по жалобам... или надзором за вышеупомянутыми действиями. Такие лица или органы используют информацию только для этих целей. Они могут раскрывать эту информацию в ходе открытых судебных заседаний или судебных решениях» (см., например, ст. 26 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург).

Международными налоговыми договорами не предусматривается обязанность договаривающихся государств представлять сведения, которые

²⁶⁵ См.: Бюллетень международных договоров. 1999. № 6. С. 17–39.

запрещается получать исходя из закона или в ходе обычной административной практики договаривающегося государства; представлять сведения, которые раскрывали бы какую-либо торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну, или торговый процесс, или информацию, раскрытие которой противоречило бы публичному порядку (*ordre public*).

В ходе настоящего исследования был проанализирован 91 двусторонний международный налоговый договор по вопросам обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, в том числе восемь действующих в настоящее время и семь нератифицированных и не вступивших в силу, одним из участников которых является Российская Федерация. Их перечень приводится в библиографическом списке настоящей работы (п. 1–90, 113).

Следует отметить, что положение о конфиденциальности сведений и ограниченном характере их распространения предусмотрено во всех без исключения международных налоговых договорах по вопросам обмена сведениями. Между тем в большинстве международных налоговых договоров требования к порядку направления и исполнения запросов, а также к их содержанию и форме не то чтобы не определены — в них даже отсутствует упоминание о порядке информационного обмена.

В некоторых международных налоговых договорах имеются нормы, регламентирующие порядок обмена сведениями, порядок направления и исполнения запросов. Это следующие международные налоговые договоры:

- Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург;
- Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество (заключено в г. Москве 28.12.1996)²⁶⁶;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 20.12.2010)²⁶⁷;

- Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 29.05.1996)²⁶⁸;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Мехико 07.06.2004)²⁶⁹;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 25.03.1997)²⁷⁰;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (заключено в г. Москве 24.06.1994)²⁷¹;

- Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об

²⁶⁶ См.: СЗ РФ. 1998. № 21. Ст. 2174.

²⁶⁷ См.: Там же. 2012. № 48. Ст. 6553.

²⁶⁸ См.: СЗ РФ. 1998. № 8. Ст. 913.

²⁶⁹ См.: Там же. 2008. № 32. Ст. 3765.

²⁷⁰ См.: Там же. 1998. № 27. Ст. 3101.

²⁷¹ См.: Там же. 1997. № 24. Ст. 2733.

избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Алжире 10.03.2006)²⁷²;

- Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Чили об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Сантьяго 19.11.2004)²⁷³;

- Конвенция между Правительством Российской Федерации и правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Буэнос-Айресе 10.10.2001)²⁷⁴;

- Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Маниле 26.04.1995)²⁷⁵;

- Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Стокгольме 15.06.1993)²⁷⁶;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Оттаве 05.10.1995)²⁷⁷;

- Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки.

Протокол о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург содержит достаточно

²⁷² См.: Там же. 2009. № 17. Ст. 1968.

²⁷³ См.: Там же. 2012. № 16. Ст. 1814.

²⁷⁴ См.: СЗ РФ. 2012. № 48. Ст. 6552.

²⁷⁵ См.: Там же. 1997. № 44. Ст. 5022.

²⁷⁶ Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. М. : СПАРК, 1995. С. 382–401.

²⁷⁷ См.: СЗ РФ. 1997. № 25. Ст. 2805.

подробное описание процедуры и перечень сведений, которые должны быть указаны в запросе. Таковыми, в частности, являются: сведения, идентифицирующие лицо, в отношении которого проводится проверка или расследование; описание интересующей информации, включая характер и форму, в которой запрашивающее договаривающееся государство желает получить ее от запрашиваемого договаривающегося государства; налоговая цель запрашиваемой информации; основания полагать, что запрашиваемая информация находится в запрашиваемом договаривающемся государстве или в распоряжении или под контролем лица, находящегося под юрисдикцией запрашиваемого договаривающегося государства; по возможности имя и адрес любого лица, которое считается располагающим запрашиваемой информацией; заявление о том, что запрашивающее договаривающееся государство исчерпало все средства, доступные на его территории для получения информации, за исключением тех, применение которых сопряжено с чрезмерными сложностями.

В отдельных международных налоговых договорах содержатся положения, предусматривающие направление сведений, которые могут заинтересовать другую сторону, по собственной инициативе — так называемое инициативное информирование²⁷⁸.

Так, п. 4 ст. 25 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов, предусмотрено, что компетентный орган одного договаривающегося государства по собственной инициативе будет направлять компетентному органу другого договаривающегося государства информацию, которая привлечет внимание первого упомянутого государства, которая может иметь отношение и от которой в значительной мере будет зависеть выполнение целей, установленных п. 1 ст. 25 Соглашения.

При этом во всех международных налоговых договорах описание вопроса обмена сведениями в части конфиденциальности сведений и

²⁷⁸ Кучеров И. И. Международное налоговое право. С. 316.

вышеуказанных трех ограничений информационного обмена практически дословное и содержится, как правило, в ст. 25, 26 или 27. Имеются лишь незначительные отличия. Например, три ограничения вынесены в отдельную статью в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, заключенном в г. Москве 16 декабря 1996 г.²⁷⁹ (ст. 26 и 29), а в Соглашении между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией, Соглашении между Российской Федерацией и Государством Кувейт об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенном в г. Москве 9 февраля 1999 г.²⁸⁰, и Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Португальской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы, заключенной в г. Москве 29 мая 2000 г.²⁸¹, вместо термина «конфиденциальная информация» (*shall be treated as confidential*) употреблены термины «тайна» или «секретная информация» (*shall be treated as secret*), что является лишь разницей формулировок, но несет в себе равнозначный смысл.

В некоторых соглашениях, например в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, заключенном в г. Дамаске 17 сентября 2000 г.²⁸², указана норма, несколько отличающаяся от стандартного изложения: «...Любая информация, получаемая Договаривающимся государством, считается конфиденциальной и не должна раскрываться каким-либо лицам или органам, включая суды, иным, чем те, которые заняты оценкой или сбором,

²⁷⁹ См.: СЗ РФ. 1998. № 46. Ст. 5604.

²⁸⁰ См.: СЗ РФ. 2003. № 11. Ст. 958.

²⁸¹ См.: Там же. № 6. Ст. 510.

²⁸² См.: Там же. № 36. Ст. 3494.

принудительным взысканием или судебным преследованием в отношении налогов, на которые распространяется настоящее Соглашение» (ст. 25).

Похожая норма содержится и в Конвенции между Правительством СССР и Правительством Японии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, заключенной в г. Токио 18 января 1986 г.²⁸³: «Любая обмениваемая таким образом информация считается конфиденциальной и не раскрывается каким-либо лицам или органам, кроме тех, которые заняты начислением и сбором налогов, на которые распространяется настоящая Конвенция, или решением связанных с ними заявлений».

Таковыми формулировками норм международных налоговых договоров из круга лиц, которым могут быть переданы сведения, исключены даже суды, за исключением того суда, который рассматривает налоговый спор. Это может привести к ситуации, при которой суд, рассматривающий иное дело, нежели налоговый спор, не сможет принять в качестве допустимого доказательства сведения, полученные в рамках международного обмена.

Аналогичная формулировка используется во многих международных налоговых договорах, например:

- в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия;

- Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Арабской Республики Египет об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 23.09.1997)²⁸⁴;

- Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов

²⁸³ См.: Сборник международных договоров СССР. Вып. XLII. М., 1988. С. 152–164.

²⁸⁴ См.: СЗ РФ. 2001. № 16. Ст. 1535.

и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов (заключено в г. Киеве 08.02.1995)²⁸⁵;

- Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Бамако 25.06.1996)²⁸⁶;

- Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Париже 26.11.1996)²⁸⁷ и др.

В них соответствующие пункты статьи об обмене сведениями дополнены предложением следующего содержания: «Такие лица или органы используют информацию только для этих целей, но они могут раскрывать эту информацию в ходе открытого судебного заседания или при принятии судебных решений», что является, на наш взгляд, правильным и разрешает вопрос об использовании сведений в неналоговом судопроизводстве.

Определенный интерес представляет собой формулировка, использованная в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Южно-Африканской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход, заключенном в г. Претории 27 ноября 1995 г.²⁸⁸, поскольку допускает представление сведений лишь органам, которые «связаны с определением и взиманием налогов» (ст. 25). Полагаем, что таковыми являются только налоговые органы. Иные органы исполнительной и судебной власти к ним не относятся.

В результате анализа международных налоговых договоров об избежании двойного налогообложения очевидным представляется вывод о

²⁸⁵ См.: Бюллетень международных договоров. 2001. № 5. С. 16–30.

²⁸⁶ См.: СЗ РФ. 1999. № 46. Ст. 5479.

²⁸⁷ См.: СЗ РФ. 1999. № 21. Ст. 2527.

²⁸⁸ См.: Там же. 2001. № 31. Ст. 3175.

том, что они в полной мере не регулируют межгосударственный обмен сведениями по налоговым вопросам.

Кроме вышеуказанных международных налоговых договоров Российская Федерация участвует в ряде двухсторонних межправительственных договоров о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, которые достаточно подробно регламентируют вопросы обмена сведениями и соблюдения режима конфиденциальности сведений.

Речь идет о следующих межправительственных налоговых договорах, принятых в форме соглашений:

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Гаване 21.01.2004)²⁸⁹;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгарии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства Правительством Республики Болгарии (заключено в г. Софии 02.03.2003)²⁹⁰;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 21.01.2002)²⁹¹;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 18.05.2001)²⁹²;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики о сотрудничестве и взаимной

²⁸⁹ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁹⁰ См.: Бюллетень международных договоров. 2005. № 12. С. 58–61.

²⁹¹ См.: Там же. 2002. № 6. С. 69–72.

²⁹² См.: Там же. 2001. № 10. С. 56–59.

помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Баку 09.01.2001)²⁹³;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Минске 30.09.1998)²⁹⁴;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Минске 30.09.1998)²⁹⁵;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Киеве 28.05.1997)²⁹⁶;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 08.10.1996)²⁹⁷;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 23.04.1996)²⁹⁸;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Белоруссия о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 28.07.1995)²⁹⁹;

²⁹³ См.: Там же. 2004. № 11. С. 66–69.

²⁹⁴ См.: Там же. 1999. № 1. С. 73–76.

²⁹⁵ См.: Бюллетень международных договоров. № 1. С. 69–72.

²⁹⁶ См.: Московский журнал международного права. 1997. № 4. С. 277–280.

²⁹⁷ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁹⁸ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁹⁹ См.: Бюллетень международных договоров. 1996. № 2.

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Грузия о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Тбилиси 01.07.1994)³⁰⁰;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 11.03.1994)³⁰¹;

- Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Ташкенте 11.11.1993)³⁰².

Согласно этим межправительственным соглашениям стороны обязуются представлять друг другу интересующую налоговую (финансовую) информацию, которая, согласно российскому законодательству, является налоговой тайной до момента ее представления.

Соглашения содержат положения о конфиденциальности. Согласно текстам соглашений, сведения, касающиеся конкретных налогоплательщиков, являются конфиденциальными и обеспечиваются режимом защиты в соответствии с требованиями запрашиваемой налоговой службы.

При использовании телетайпной, факсимильной или компьютерной связи, а также при возникновении сомнений в отношении подлинности или содержания устного запроса запрашиваемый компетентный налоговый орган вправе запросить подтверждение (см., например, Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба), что является гарантией соблюдения конфиденциальности информации.

Помимо вышеуказанных соглашений в части обмена конфиденциальной налоговой (финансовой) информацией Россия участвует в Соглашении

³⁰⁰ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³⁰¹ См.: Бюллетень международных договоров. 1994. № 12.

³⁰² Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

между государствами — участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере (заключено в г. Минске 04.06.1999)³⁰³.

Согласно ст. 7 этого Соглашения Стороны обязуются не допускать неправомерного использования получаемой информации.

В целом текст Соглашения аналогичен текстам двусторонних соглашений. Со всеми без исключения участниками указанного Соглашения (Азербайджан, Казахстан, Киргизия, Украина, Молдова, Таджикистан, Белоруссия, Грузия, Армения и Узбекистан) заключены также и вышеуказанные двусторонние соглашения.

Еще одним международным документом, регламентирующим вопросы информационного обмена и соблюдения режима налоговой тайны, является Протокол об обмене оперативной информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства между налоговыми службами государств — участников Договора от 29 марта 1996 года³⁰⁴ (подписан в г. Астане 16.06.1998)³⁰⁵.

Предметом данного Протокола является сотрудничество налоговых органов Сторон с целью организации эффективной системы взаимного обмена информацией в части соблюдения налогового законодательства. Налоговые органы Сторон в рамках Протокола и действующего законодательства о служебной тайне обмениваются на основании целевых запросов оперативной информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства о субъектах, зарегистрированных в налоговых органах Сторон, используя следующие средства связи:

а) электронную почту по коммутированным линиям связи;

³⁰³ См.: Бюллетень международных договоров. 2001. № 7. С. 12–17.

³⁰⁴ Речь идет о Договоре между Российской Федерацией, Республикой Белоруссия, Республикой Казахстан и Киргизской Республикой об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях, подписанном в г. Москве 29 марта 1996 г. (см.: СЗ РФ. 1997. № 17. Ст. 1915). Участвуют в данном Договоре все члены прекратившего свою деятельность Евразийского экономического сообщества (далее — ЕврАзЭС): Россия, Казахстан, Киргизия, Таджикистан, Белоруссия, а также Узбекистан (бывший участник ЕврАзЭС).

³⁰⁵ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

- б) FTP-протокол для обмена большими массивами данных;
- в) WWW-технологии доступа к информации в существующих базах данных;
- г) другие специальные средства связи, имеющиеся в распоряжении Сторон.

Еще одним международным документом, регулирующим вопросы обмена сведениями и соблюдения конфиденциальности, являлось Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, заключенное в г. Бишкеке 25 марта 1998 г.³⁰⁶. Участники этого Соглашения — страны ЕврАзЭС: Россия, Казахстан, Киргизия, Таджикистан, Белоруссия, а также Узбекистан (бывший участник ЕврАзЭС).

В соответствии со ст. 8 указанного Соглашения информация, касающаяся конкретных налогоплательщиков, является конфиденциальной и обеспечивается режимом защиты в соответствии с национальным законодательством и требованиями запрашиваемой налоговой службы.

Таким образом, у Российской Федерации на протяжении многих лет имеются достаточные инструменты для обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, которые не требуют каких-либо дополнений и корректировки, так как в полной мере теоретически регулируют данные правоотношения. Однако на практике в связи со сложностью и многостадийностью процедуры запроса и ответа необходимые сведения либо не поступали вовсе, либо поступали через 3–12 месяцев после направления запроса, что ставило под сомнение их актуальность. Эти сведения далеко не

³⁰⁶ Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Действие документа приостановлено с 1 января 2015 г. и прекращается с даты вступления в силу Договора о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества, подписанного в г. Минске 10 октября 2014 г. Этот документ также опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

всегда удавалось использовать при осуществлении мероприятий налогового контроля, поскольку национальное налоговое законодательство имеет четкую регламентацию сроков проведения таких мероприятий и оформления их результатов.

Однако повсеместный переход на хранение информации в электронном виде, цифровой обмен сведениями и одновременно современные вызовы, заключающиеся в острой необходимости, возникшей у большинства стран, обеспечивать свою фискальную функцию посредством повышения качества налогового администрирования в сфере размывания налоговой базы, вывода капитала за рубеж, контролируемых иностранных компаний и деофшоризации экономики, привели к использованию прорывных технологий в обмене налоговой (финансовой) информацией. Данные обстоятельства кардинальным образом изменят ситуацию в мире в ближайшее время, а межстрановой обмен сведениями, составляющими налоговую тайну, станет одним из приоритетных направлений налогового администрирования и выполнения фискальной функции государства.

Очень значимым документом из числа международных правовых актов на сегодняшний день является совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам. Основными подписантами Конвенции согласно ее преамбуле являются государства — члены Совета Европы и государства — участники ОЭСР. В настоящее время эту Конвенцию подписала 81 юрисдикция, в том числе Россия, Бразилия, Британия, Германия, Индия, Италия, Франция, США, ЮАР и др. Для 57 из них Конвенция вступила в силу, в остальных странах проходит или прошла процедура ее ратификации. Россия ратифицировала Конвенцию в 2014 г. и уже сегодня, по информации с официального сайта ФНС России, готова к ее применению³⁰⁷. Этот путь был достаточно долгим. В мае 2007 г. руководство ОЭСР приняло решение о старте переговоров по

³⁰⁷ См.: Развитие международного обмена налоговой информацией поддержит добросовестный бизнес — Д. В. Вольвач // Федеральная налоговая служба : сайт. URL: http://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/5183428/ (дата обращения: 15.01.2018).

членству России в ОЭСР³⁰⁸. Руководство России неоднократно отмечало, что по завершении переговоров о вступлении во Всемирную торговую организацию (далее — ВТО) процесс присоединения к ОЭСР будет активизирован. С августа 2012 г. Россия официально вступила в ВТО и начала переговоры о членстве в ОЭСР. В феврале 2013 г. первый заместитель главы МИДа России А. Денисов сообщил, что переговоры по вступлению в ОЭСР планируется завершить уже в 2013–2014 годах³⁰⁹. При этом влиятельный британский еженедельник «*The Economist*» высказал мнение о нежелательности приема России в ОЭСР до тех пор, пока будет сохраняться антизападная направленность политики Кремля³¹⁰.

В ноябре 2011 г. Россия на саммите «Группы двадцати» в Каннах подписала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам. Правительство РФ подготовило распоряжение от 31.10.2011 № 1904-р «О подписании Российской Федерацией Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам»³¹¹, согласно которому Минфину России было поручено подписать от имени Российской Федерации указанную Конвенцию. Федеральным законом от 04.11.2014 № 325-ФЗ Конвенция была ратифицирована. Начало действия документа — 16 ноября 2014 г.

Присоединение России к этой Конвенции означало фактическое признание за рубежом ее налоговых требований и возникновение у России взаимных обязательств по оказанию помощи налоговым органам других государств.

³⁰⁸ См.: Chair's summary of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 15–16 May 2007 — Innovation: Advancing the OECD Agenda for Growth and Equity // OECD : сайт. URL: <http://www.oecd.org/newsroom/chairsummaryoftheoecdouncilatministeriallevelparis15-16may2007-innovationadvancingtheoecdagendaforgrowthandequity.htm> (дата обращения: 29.01.2017).

³⁰⁹ См.: РФ надеется окончить переговоры по вступлению в ОЭСР в 2013–2014 годах // РИА НОВОСТИ : сайт. URL: <http://ria.ru/world/20130213/922618128.html#13607377634163&message=resize&relto=register&action=addClass&value=registration> (дата обращения: 29.01.2017).

³¹⁰ См.: Getting shirty with Vladimir // The Economist : сайт. URL: <http://www.economist.com/news/leaders/21584341-three-ways-west-could-make-life-more-difficult-hostile-russia-getting-shirty?fsrc=rss%7Clea> (дата обращения: 29.01.2017).

³¹¹ См.: СЗ РФ. 2011. № 46. Ст. 6552.

Страны, участники Конвенции, будут осуществлять обмен налоговой информацией, планировать одновременные налоговые проверки и оказывать друг другу содействие во взыскании налоговой задолженности за рубежом.

Согласно преамбуле указанной Конвенции одним из основополагающих принципов сотрудничества является принцип защиты конфиденциальности информации, защиты частной жизни и использования личных данных. Конвенция предусматривает три формы помощи, которым посвящены отдельные разделы: обмен информацией, взыскание налогов и направление документов.

В Конвенции регламентируются такие вопросы, как обмен сведениями по запросу, автоматический обмен сведениями, произвольный обмен сведениями, документы, прилагаемые к запросу, сроки, приоритет, направление документов, сведения, представляемые запрашивающим государством, возможность отклонения запроса, исполнение запроса о помощи, секретность, язык, расходы и др.

Практика обмена информацией в России соответствует международным стандартам³¹².

Эти механизмы являются существенным подспорьем в борьбе с агрессивным налоговым планированием и размыванием налоговой базы и в целом дают серьезные рычаги по деофшоризации экономики.

Сегодня Российской Федерацией уже налажен автоматический обмен сведениями в рамках Евразийского экономического союза. Как справедливо указывает И. И. Кучеров, обмен информацией является основной формой оказания административной помощи в налоговых вопросах³¹³.

Сторона может использовать сведения, полученные в соответствии с настоящей Конвенцией, в качестве доказательства по уголовному делу в суде только в случае, если Стороной, которая представила эти сведения, было дано предварительное разрешение на это. При этом любые две или более Стороны могут взаимно согласовать, что предварительного разрешения не требуется.

³¹² Такой вывод сделан в частности на Глобальном форуме ОЭСР по прозрачности и обмену информацией. В 2014 году России был присвоен рейтинг «в целом соответствует». Такой же рейтинг имеют, например, США, Великобритания и Германия.

³¹³ См.: Кучеров И. И. Международное налоговое право. С. 316.

Конвенция предусматривает три вида информационного обмена: по запросу, автоматический обмен и произвольный обмен (так называемое инициативное информирование).

Важным положением настоящей Конвенции является «правило секретности», призванное на защиту сведений при информационном обмене. Так, согласно ст. 22 Конвенции любая информация, полученная Стороной в соответствии с Конвенцией, считается секретной так же, как и сведения, полученные в соответствии с национальным законодательством этой Стороны.

Подпункт 4 п. 1 ст. 102 НК (об исключении из налоговой тайны сведений, представляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными налоговыми договорами Федеральным законом от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний»³¹⁴ был дополнен словами: «в том числе в рамках международного автоматического обмена информацией».

Указанным Федеральным законом НК дополнен двумя главами, содержащими нормы об автоматическом обмене финансовой информацией и страновыми отчетами с иностранными государствами, — главой 20¹ «Автоматический обмен финансовой информацией с иностранными государствами (территориями)» и главой 20² «Международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами Российской Федерации».

Данные изменения введены в НК в целях имплементации положений Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Указанный Федеральный закон установил правила сбора, предоставления и обмена информацией о финансовых счетах и отчетностью

³¹⁴ См.: СЗ РФ. 2017. № 49. Ст. 7312.

о финансово-хозяйственной деятельности международных групп компаний. Он предусматривает представление страновой отчетности международными группами компаний за финансовые года начиная с 2017 г. Срок представления страновой отчетности составляет 12 месяцев с даты окончания такого финансового года. Также указанный Федеральный закон предусматривает право налогоплательщиков — участников международных групп представить страновую отчетность добровольно за финансовые годы начиная с 2016 г. Многосторонним Соглашением компетентных органов по автоматическому обмену страновыми отчетами от 27.01.2016³¹⁵ установлен срок не позднее 30 июня 2018 г.

Результатом данной новеллы налогового законодательства РФ станет обязанность российских компаний, работающих на финансовом рынке, выявлять среди своих клиентов и их бенефициаров иностранных налоговых резидентов и ежегодно представлять сведения об их счетах в ФНС России. Анализ клиентов проводится по критериям, закрепленным в Едином стандарте отчетности ОЭСР, который максимально близко перенесен в российское законодательство. Этим же стандартом руководствуются организации финансового рынка 100 стран мира. Федеральный закон, указанный выше, устанавливает специальный двухлетний переходный период, в течение которого в отношении организаций финансового рынка и международных групп компаний не будут действовать предусмотренные законодательством штрафы.

По информации ФНС России, на данный момент проведен автоматический обмен страновыми отчетами с 26 государствами, в рамках которого в службу поступили сведения о почти 600 крупнейших международных группах компаний, присутствующих в России³¹⁶.

Наряду с автоматическим международным обменом, как было указано выше, Российская Федерация осуществляет обмен финансовой информацией на основе двусторонних международных налоговых

³¹⁵ См.: Федеральная налоговая служба : сайт. URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/finans/russia_mcaa.pdf (дата обращения: 17.09.2018).

³¹⁶ См.: *Завязочникова М.* Призываем начать налоговые отношения с государством с чистого листа // *Налоговед.* 2018. № 9 (177). С. 8.

договоров об избежании двойного налогообложения и о правовой помощи. Во всех проанализированных международных правовых актах уделяется внимание вопросу соблюдения режима конфиденциальности сведений о налогоплательщиках, что свидетельствует о том, что данному направлению придается особая значимость не только в национальной, но и в международной практике. Данные обстоятельства подтверждают особую практическую и теоретическую значимость института налоговой тайны, признанную международным сообществом.

Существенной особенностью автоматического странового обмена является то, что на основе стандартов ОЭСР формируется возможность трансграничного обмена. Данные положения, по нашему мнению, свидетельствуют о недостатках нормативного регулирования процедуры автоматического обмена, поскольку регламентация положений об обмене на основе не международных налоговых договоров, а на основе неких стандартов ОЭСР вызывает ряд вполне очевидных доктринальных вопросов, связанных с легитимностью таких актов и предполагаемой необходимостью постановки вопроса об отнесении их к источникам международного права.

Раскрытие тайны в рамках автоматического обмена имеет важное теоретическое и практическое значение для международного налогового администрирования и заложило тенденцию налоговой транспарентности на ближайшую перспективу. В результате эволюции механизмов межстранового обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, в обозримом будущем будет достигнут значительный успех в налоговом администрировании.

Основными отличиями положений об автоматическом обмене финансовой информацией от положений об обмене такой информацией на основе международных налоговых договоров являются: оперативность, полнота, осуществление на регулярной плановой основе, возможность инициативного информирования, т. е. направления сведений по инициативе стороны — источника информации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование правового режима тайны в налоговых правоотношениях позволило констатировать многогранность проблемы как в понятийном аппарате, так и в нормативном регулировании.

Дальнейшее совершенствование нормативного регулирования правового режима тайны в налоговых правоотношениях позволит, по нашему мнению, разрешить ряд практических трудностей и повысить эффективность инструментов законодательства, направленных на охрану тайны в налоговых правоотношениях и обеспечение прав физических лиц и организаций — участников этих правоотношений.

В результате проведенного исследования установлено, что потребность людей в сохранении сведений в тайне от других лиц возникла задолго до наших дней. Обнаружено упоминание о способах сохранения сведений в тайне до нашей эры. Установлено, что эти способы не претерпели до сих пор значительных изменений и используются в полной мере для сохранения налоговой тайны, трансформировалась только методика сокрытия.

Несмотря на то что в современном законодательстве налоговая тайна является относительно новым правовым институтом, введенным с 1 января 1999 г., требования к ее соблюдению, как установлено в ходе исследования, предъявлялись в России уже в XIX в. к чиновникам-налоговикам, называемым в прошлом податными инспекторами.

Сделан вывод, что режим налоговой тайны не должен иметь временных границ и зависеть от таких обстоятельств, как постановка на учет или снятие с учета в налоговом органе, и от того, продолжает ли службу в налоговых органах налоговый инспектор, ознакомившийся со сведениями, составляющими налоговую тайну.

Отмечена целесообразность дополнительной проработки методологии организации работы со сведениями, составляющими налоговую тайну.

Установлена потребность в регламенте работы с такими сведениями, а также в алгоритмах контроля за правомерностью доступа к сведениям. На этапе развития методологии работы с налоговой тайной целесообразным было бы создание специального структурного подразделения в центральном аппарате ФНС России.

Сделан обоснованный вывод о необходимости придать налоговой тайне особый статус, выделив ее из числа профессиональных тайн. Необходимо предусмотреть в законодательстве более строгие требования к обращению сведений, составляющих налоговую тайну, и повышенную ответственность за нарушение требований к их охране.

В ходе исследования проанализированы 93 двусторонних международных налоговых договора по вопросам обмена сведениями, составляющими налоговую тайну, в том числе 84 действующих в настоящее время и девять нератифицированных и не вступивших в силу, одним из участников которых является Российская Федерация.

Доказано, что институт налоговой тайны является в полной мере самостоятельным правовым институтом налогового права (подотрасли финансового права), поскольку он регулирует определенную разновидность общественных отношений и является устойчивой группой правовых норм, имеет свой предмет правового регулирования, субъектный состав лиц, вступающих в правоотношения, связанные с налоговой тайной, а также правовые механизмы защиты прав и интересов субъектов таких правоотношений.

Обосновано, что правовой режим тайны в налоговых правоотношениях требует дополнительного правового регулирования путем дополнения ст. 102 НК недостающими правовыми нормами.

Установлена явная необходимость комплексного правового регулирования института тайны как в налоговых правоотношениях, так и во всех публичных правоотношениях, для чего предлагается разработать и принять единый федеральный закон, регулирующий вопросы

профессиональной тайны сотрудников федеральных органов исполнительно власти, осуществляющих служебную деятельность.

Безусловно, возникающие трудности в правовом регулировании, применении правового режима тайны в налоговых правоотношениях во многом объясняются относительной новизной данного института в современном налоговом праве, отсутствием опыта и традиций в практике правоприменения. Максимальное количество судебных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по указанной проблематике свидетельствует о низком уровне правосознания налогоплательщиков в этой сфере. Вместе с тем выражаем уверенность, что развитие правовой мысли в части правового режима тайны в налоговых правоотношениях, безусловно, положительным образом повлияет на правосознание в этой области как налогоплательщиков, так и должностных лиц налоговых органов.

Сделан вывод, что раскрытие тайны в рамках международного автоматического обмена имеет важное теоретическое и практическое значение в международном налоговом администрировании, заложило тенденцию международной налоговой транспарентности, придав налоговой тайне статус трансграничной категории.

В качестве основных позитивных отличий положений об автоматическом обмене финансовой информацией от положений об обмене такой информацией на основе двусторонних международных налоговых договоров определены: оперативность, полнота, осуществление на регулярной плановой основе, возможность инициативного информирования.

Выводы и предложения, содержащиеся в настоящей работе, направлены на развитие и углубление теоретических положений, касающихся правового режима тайны в налоговых правоотношениях.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**I. Нормативные правовые акты
и другие официальные документы***1. Международные акты***1.1. Международные налоговые договоры**

1. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 6. — С. 17–39.

2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Москве 24.04.2013) // Бюллетень международных договоров. — 2014. — № 10.

3. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов (заключена в г. Владивостоке 07.07.2017, ратифицирована 03.08.2018, не вступила в силу). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения (заключена в г. Риме

09.04.1996) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 4. — С. 27–44.

5. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Праге 17.11.1995) // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 3. — С. 37–52.

6. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Саудовская Аравия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал (заключена в г. Эр-Рияде 11.02.2007). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Алжире 10.03.2006) // СЗ РФ. — 2009. — № 17. — Ст. 1968.

8. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Бразилиа 22.11.2004) (вместе с Протоколом от 22.11.2004) // Бюллетень международных договоров. — 2009. — № 10. — С. 12–29.

9. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Чили об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Сантьяго 19.11.2004) (вместе с Протоколом от 19.11.2004) // СЗ РФ. — 2012. — № 16. — Ст. 1814.

10. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Каракасе 22.12.2003) // СЗ РФ. — 2009. — № 17. — Ст. 1969.

11. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Ботсвана об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Габороне 08.04.2003) // Бюллетень международных договоров. — 2010. — № 8. — С. 31–49.

12. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Буэнос-Айресе 10.10.2001) // СЗ РФ. — 2012. — № 48. — Ст. 6552.

13. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Москве 26.06.2000) // СЗ РФ. — 2008. — № 9. — Ст. 820.

14. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Португальской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы (заключена в г. Москве 29.05.2000) // СЗ РФ. — 2003. — № 6. — Ст. 510.

15. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Москве 13.04.2000) // СЗ РФ. — 2003. — № 5. — Ст. 381.

16. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия об избежании двойного

налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы (заключена в г. Рейкьявике 26.11.1999) // СЗ РФ. — 2003. — № 38. — Ст. 3627.

17. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Таиланд об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Бангкоке 23.09.1999) // СЗ РФ. — 2009. — № 14. — Ст. 1589.

18. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Мадриде 16.12.1998) // СЗ РФ. — 2000. — № 48. — Ст. 4633.

19. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Намибия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы (заключена в г. Москве 31.03.1998) // СЗ РФ. — 2001. — № 29. — Ст. 2957.

20. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Ливанской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Москве 08.04.1997) // СЗ РФ. — 2000. — № 31. — Ст. 3206.

21. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Париже 26.11.1996) // СЗ РФ. — 1999. — № 21. — Ст. 2527.

22. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного

налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (заключена в г. Москве 18.10.1996) // СЗ РФ. — 1998. — № 11. — Ст. 1243.

23. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Бамако 25.06.1996) // СЗ РФ. — 1999. — № 46. — Ст. 5479.

24. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Осло 26.03.1996) // СЗ РФ. — 2003. — № 15. — Ст. 1305.

25. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Москве 08.02.1996) // СЗ РФ. — 1997. — № 18. — Ст. 2106.

26. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Словения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Любляне 29.09.1995) // СЗ РФ. — 1997. — № 19. — Ст. 2189.

27. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Москве 16.06.1995) // СЗ РФ. — 2000. — № 34. — Ст. 3434.

28. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в

отношении налогов на доходы (заключена в г. Маниле 26.04.1995) // СЗ РФ. — 1997. — № 44. — Ст. 5022.

29. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Албания об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Москве 11.04.1995) // СЗ РФ. — 2001. — № 24. — Ст. 2412.

30. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Москве 25.04.1994) // Соглашения об избежании двойного налогообложения : сб. документов : в 2 ч. — Ч. 2. — М. : Юрид. лит., 2001. — С. 5–22.

31. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Венгерской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Будапеште 01.04.1994) // СЗ РФ. — 1998. — № 5. — Ст. 533.

32. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (заключена в г. Москве 15.02.1994) (вместе с обменом нотами между чрезвычайным и полномочным послом Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в Российской Федерации и заместителем министра иностранных дел Российской Федерации от 15.02.1994) // СЗ РФ. — 1999. — № 27. — Ст. 3188.

33. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Румынии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Москве 27.09.1993) // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. — М. : СПАРК, 1995. — С. 263–282.

34. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Стокгольме 15.06.1993) // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. — М. : СПАРК, 1995. — С. 382–401.

35. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Корея об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Сеуле 19.11.1992) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 11. — С. 11–27.

36. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Эстония об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Таллине 05.11.2002, не вступило в силу). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

37. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Союзным Правительством Союзной Республики Югославии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключена в г. Москве 12.10.1995) // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 12.

38. Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Японии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключена в г. Токио 18.01.1986) // ВВС СССР. — 1986. — № 50. — Ст. 1022.

39. Конвенция между Российской Федерацией и Королевством Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключена в г. Брюсселе 19.05.2015, ратифицирована 23.05.2018, не вступила в силу). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

40. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Грузии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 04.08.1999, не вступило в силу) // Соглашения об избежании двойного налогообложения : сб. документов : в 2 ч. — Ч. 2. — М. : Юрид. лит., 2001. — С. 196–212.

41. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Лаосской Народно-Демократической Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Вьентьяне 14.05.1999, не вступило в силу). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

42. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Гонконге 18.01.2016) // Бюллетень международных договоров. — 2017. — № — 2.

43. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Султаната Оман об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 26.11.2001, не вступило в силу). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

44. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Демократической Республики Эфиопия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 26.11.1999, не вступило в силу) // Соглашения об избежании двойного налогообложения : сб. документов : в 2 ч. — Ч. 2. — М. : Юрид. лит., 2001. — С. 245–262.

45. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество (заключено в г. Москве 28.12.1996) // СЗ РФ. — 1998. — № 21. — Ст. 2174.

46. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 20.12.2010) // СЗ РФ. — 2012. — № 48. — Ст. 6553.

47. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Никозии 05.12.1998) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 12. — С. 46–61.

48. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Мехико 07.06.2004) // СЗ РФ. — 2008. — № 32. — Ст. 3765.

49. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 09.09.2002) // СЗ РФ. — 2009. — № 14. — Ст. 1588.

50. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал (заключено в г. Гаване 14.12.2000) (вместе с Протоколом от 14.12.2000). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

51. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики об избежании двойного

налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Дамаске 17.09.2000) // СЗ РФ. — 2003. — № 36. — Ст. 3494.

52. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Канберре 07.09.2000) // СЗ РФ. — 2004. — № 9. — Ст. 699.

53. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Новой Зеландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Веллингтоне 05.09.2000) // СЗ РФ. — 2003. — № 47. — Ст. 4511.

54. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Хельсинки 04.05.1996) // СЗ РФ. — 2003. — № 4. — Ст. 269.

55. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Литовской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 29.06.1999) // СЗ РФ. — 2005. — № 23. — Ст. 2204.

56. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индонезия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы (заключено в г. Джакарте 12.03.1999) // Бюллетень международных договоров. — 2003. — № 4. — С. 43–58.

57. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Демократической Социалистической Республики Шри-Ланка об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 02.03.1999) // СЗ РФ. — 2007. — № 35. — Ст. 4284.

58. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы (заключено в г. Москве 13.01.1999) // СЗ РФ. — 2001. — № 26. — Ст. 2593.

59. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Катар об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 20.04.1998) // СЗ РФ. — 2001. — № 27. — Ст. 2699.

60. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Тегеране 06.03.1998) // СЗ РФ. — 2002. — № 20. — Ст. 1836.

61. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Ашхабаде 14.01.1998) // СЗ РФ. — 2001. — № 28. — Ст. 2807.

62. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Анкаре 15.12.1997) // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 5. — С. 32–48.

63. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македония об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Скопье 21.10.1997) // СЗ РФ. — 2000. — № 49. — Ст. 4741.

64. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Корейской Народно-Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и

капитал (заключено в г. Москве 26.09.1997) // СЗ РФ. — 2000. — № 30. — Ст. 3123.

65. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Арабской Республики Египет об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 23.09.1997) // СЗ РФ. — 2001. — № 16. — Ст. 1535.

66. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Марокко об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 04.09.1997) // СЗ РФ. — 1999. — № 41. — Ст. 4865.

67. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 03.07.1997) // СЗ РФ. — 2000. — № 20. — Ст. 2105.

68. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 31.03.1997) // СЗ РФ. — 2003. — № 43. — Ст. 4109.

69. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 25.03.1997) // СЗ РФ. — 1998. — № 27. — Ст. 3101.

70. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 16.12.1996) // СЗ РФ. — 1998. — № 46. — Ст. 5604.

71. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов (заключено в г. Москве 12.04.1996) // СЗ РФ. — 1999. — № 36. — Ст. 4375.

72. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Южно-Африканской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход (заключено в г. Претории 27.11.1995) // СЗ РФ. — 2001. — № 31. — Ст. 3175.

73. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Оттаве 05.10.1995) // СЗ РФ. — 1997. — № 25. — Ст. 2805.

74. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Загребе 02.10.1995) // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 8. — С. 48–64.

75. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 21.04.1995) // СЗ РФ. — 1997. — № 7. — Ст. 809.

76. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 05.04.1995) // СЗ РФ. — 1997. — № 31. — Ст. 3671.

77. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов (заключено в г. Киеве 08.02.1995) // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 5. — С. 16–30.

78. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (заключено в г. Москве 24.06.1994) // СЗ РФ. — 1997. — № 24. — Ст. 2733.

79. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Пекине 27.05.1994) // СЗ РФ. — 2003. — № 9. — Ст. 806.

80. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 13.10.2014) // СЗ РФ. — 2016. — № 21. — Ст. 2867.

81. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 29.04.1994) // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. — М. : СПАРК, 1995. — С. 120–138.

82. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (заключено в г. Москве 02.03.1994) // СЗ РФ. — 1996. — № 13. — Ст. 1225.

83. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгария об избежании двойного

налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Софии 08.06.1993) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 11. — С. 27–41.

84. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Ханое 27.05.1993) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 12. — С. 6–20.

85. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (заключено в г. Москве 22.05.1992) // Международное частное право в документах : сб. нормативных актов. — Т. 1. — М. : Юристъ, 1996. — С. 347–364.

86. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31.07.1987 об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 31.07.1987) // Сборник международных договоров СССР. — Вып. XLIV. — М., 1990. — С. 186–198.

87. Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 28.06.1993) // Бюллетень международных договоров. — 1998. — № 2. — С. 19–33.

88. Соглашение между Российской Федерацией и Государством Кувейт об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 09.02.1999) // СЗ РФ. — 2003. — № 11. — Ст. 958.

89. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в

отношении налогов на доходы и имущество (заключено в г. Москве 29.05.1996) // СЗ РФ. — 1998. — № 8. — Ст. 913.

90. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Москве 15.11.1995) // Бюллетень международных договоров. — 1997. — № 9. — С. 7–22.

1.2. Соглашения и конвенции

о сотрудничестве и взаимной помощи

91. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г.) // СЗ РФ. — 2016. — № 12. — Ст. 1586.

92. Договор между Российской Федерацией, Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Киргизской Республикой об углублении интеграции в экономической и гуманитарной областях (подписан в г. Москве 29.03.1996) // Бюллетень международных договоров. — 2000. — № 3.

93. Соглашение между государствами — участниками Содружества Независимых Государств «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» (заключено в г. Минске 04.06.1999) // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 7.

94. Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Бишкеке 25.03.1998). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

95. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Баку 09.01.2001) // Бюллетень международных договоров. — 2004. — № 11. — С. 66–69.

96. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Минске 30.09.1998) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 1. — С. 69–72.

97. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 18.05.2001) // Бюллетень международных договоров. — 2001. — № 10. — С. 56–59.

98. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 11.03.1994) // Бюллетень международных договоров. — 1994. — № 12.

99. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Белоруссия о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 28.07.1995) // Бюллетень международных договоров. — 1996. — № 2.

100. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгарии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства Правительством Республики Болгарии (заключено в г. Софии 02.03.2003) // Бюллетень международных договоров. — 2005. — № 12. — С. 58–61.

101. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Грузия о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Тбилиси 01.07.1994). — Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

102. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Минске 30.09.1998) // Бюллетень международных договоров. — 1999. — № 1. — С. 73–76.

103. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

104. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 08.10.1996). — Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

105. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 23.04.1996). — Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

106. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 21.01.2002) // Бюллетень международных договоров. — 2002. — № 6. — С. 69–72.

107. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Ташкенте 11.11.1993). — Документ опубликован не был. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

108. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Киеве 28.05.1997) // Московский журнал международного права. — 1997. — № 4. — С. 277–280.

109. Соглашение об информационном взаимодействии государств — членов Евразийского экономического сообщества по пограничным вопросам (заключено в г. Алма-Ате 14.09.2001) // Бюллетень международных договоров. — 2002. — № 7.

1.3. Другие международные акты

110. Венская конвенция о праве международных договоров (заключена в г. Вене 23 мая 1969 г.) // Сборник международных договоров СССР. — Вып. XLII. — М., 1988.

111. Соглашение Организации по экономическому сотрудничеству и развитию об автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10.2014. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

112. Соглашением компетентных органов по автоматическому обмену страновыми отчетами от 27.01.2016 // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/finans/russia_mcaa.pdf. — Загл. с экрана.

113. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов о налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений (заключено в г. Абу-Даби 07.12.2011) // Бюллетень международных договоров. — 2014. — № 2.

114. Модельный информационный кодекс для государств — участников СНГ, часть первая (принят в г. Санкт-Петербурге 03.04.2008 постановлением № 30-6 на 30-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ) // Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. — 2008. — № 42.

115. Модельный закон о государственных секретах (принят в г. Санкт-Петербурге 16.06.2003 постановлением № 21-10 на 21-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ) // Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. — 2003. — № 31.

116. Модельный закон о персональных данных (принят в г. Санкт-Петербурге 16.10.1999 постановлением № 14-19 на 14-м пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств — участников СНГ) // Информационный бюллетень. Межпарламентская Ассамблея государств — участников Содружества Независимых Государств. — 2000. — № 23.

117. Протокол об обмене оперативной информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства между налоговыми службами государств — участников Договора от 29 марта 1996 года (подписан в г. Астане 16.06.1998). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

118. Протокол о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (подписан в г. Москве 21.11.2011). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Правовые акты Российской Федерации

119. Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 // Рос. газ. — 1993. — 25 дек.

120. О судебной системе Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 № 1-ФКЗ // Рос. газ. — 1996. — 6 янв.

121. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ // Рос. газ. — 2002. — 27 июля.

122. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СЗ РФ. — 1994. — № 32. — Ст. 3301.

123. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ // СЗ РФ. — 1996. — № 5. — Ст. 410.

124. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 28 нояб.

125. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ // Рос. газ. — 2006. — 22 дек.

126. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 46. — Ст. 4532.

127. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Рос. газ. — 1998. — 6 авг.

128. Семейный кодекс Российской Федерации от 29.12.1995 № 223-ФЗ // СЗ РФ. — 1996. — № 1. — Ст. 16.

129. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 22 дек.

130. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СЗ РФ. — 1996. — № 25. — Ст. 2954.

131. О государственной тайне : Закон РФ от 21.07.1993 № 5485-1 // Рос. газ. — 1993. — 21 сент.

132. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // ВСНД и ВС РСФСР. — 1991. — № 15. — Ст. 492.

133. О психиатрической помощи и гарантиях прав граждан при ее оказании : Закон РФ от 02.07.1992 № 3185-1 // ВСНД и ВС РФ. — 1992. — № 33. — Ст. 1913.

134. О трансплантации органов и (или) тканей человека : Закон РФ от 22.12.1992 № 4180-1 // ВСНД и ВС РФ. — 1993. — № 2. — Ст. 62.

135. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // Рос. газ. — 1992. — 10 марта (утратил силу).

136. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1 // Рос. газ. — 1993. — 13 марта.

137. Консульский устав Российской Федерации : Федеральный закон от 05.07.2010 № 154-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 7 июля.

138. О банках и банковской деятельности : Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 // СЗ РФ. — 1996. — № 6. — Ст. 492.

139. О благотворительной деятельности и благотворительных организациях : Федеральный закон от 11.08.1995 № 135-ФЗ // СЗ РФ. — 1995. — № 33. — Ст. 3340.

140. О валютном регулировании и валютном контроле : Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 50. — Ст. 4859.

141. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием государственного управления в области противодействия коррупции : Федеральный закон от 21.11.2011 № 329-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 48. — Ст. 6730.

142. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // Рос. газ. — 2011. — 22 июля.

143. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 29.07.2018 № 263-ФЗ // Рос. газ. — 2018. — 1 авг.

144. О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 01.05.2016 № 134-ФЗ // СЗ РФ. — 2016. — № 18. — Ст. 2510.

145. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 02.04.2014 № 52-ФЗ // Рос. газ. — 2014. — 4 апр.

146. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ // СЗ РФ. — 2014. — № 48. — Ст. 6663.

147. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» : Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ // СЗ РФ. — 2015. — № 24. — Ст. 3377.

148. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 29.07.2018 № 231-ФЗ // Рос. газ. — 2018. — 31 июля.

149. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний : Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ // СЗ РФ. — 2017. — № 49. — Ст. 7312.

150. О внесении изменений и дополнений в законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» : Федеральный закон от 07.08.2001 № 121-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 9 авг.

151. О выборах депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации : Федеральный закон от 18.05.2005 № 51-ФЗ // СЗ РФ. — 2005. — № 21. — Ст. 1919 (утратил силу).

152. О выборах Президента Российской Федерации : Федеральный закон от 10.01.2003 № 19-ФЗ // СЗ РФ. — 2003. — № 2. — Ст. 171.

153. О государственной гражданской службе Российской Федерации : Федеральный закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ // Рос. газ. — 2004. — 31 июля.

154. О государственной дактилоскопической регистрации в Российской Федерации : Федеральный закон от 25.07.1998 № 128-ФЗ // Рос. газ. — 1998. — 7 авг.

155. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : Федеральный закон от 08.09.2001 № 129-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 10 авг.

156. О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемых платежными агентами : Федеральный закон от 03.06.2009 № 103-ФЗ // СЗ РФ. — 2009. — № 23. — Ст. 2758.

157. О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ // СЗ РФ. — 2015. — № 24. — Ст. 3367.

158. О защите детей от информации, причиняющей вред их здоровью и развитию : Федеральный закон от 29.12.2010 № 436-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 31 дек.

159. О защите конкуренции : Федеральный закон от 26.07.2006 № 135-ФЗ // Рос. газ. — 2006. — 27 июля.

160. О коммерческой тайне : Федеральный закон от 29.07.2004 № 98-ФЗ // Рос. газ. — 2004. — 5 авг.

161. О кредитных историях : Федеральный закон от 30.12.2004 № 218-ФЗ // Рос. газ. — 2005. — 13 янв.

162. О ломбардах : Федеральный закон от 19.07.2007 № 196-ФЗ // СЗ РФ. — 2007. — № 31. — Ст. 3992.

163. О национальной платежной системе : Федеральный закон от 27.06.2011 № 161-ФЗ // СЗ РФ. — 2011. — № 27. — Ст. 3872.

164. О некоммерческих организациях : Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ // СЗ РФ. — 1995. — № 33. — Ст. 3340.

165. О несостоятельности (банкротстве) : Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 43. — Ст. 4190.

166. О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций : Федеральный закон от 25.02.1999 № 40-ФЗ // СЗ РФ. — 1999. — № 9. — Ст. 1097 (утратил силу).

167. О персональных данных : Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ // Рос. газ. — 2006. — 29 июля.

168. О полиции : Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ // Рос. газ. — 2011. — 8 февр.

169. О почтовой связи : Федеральный закон от 17.07.1999 № 176-ФЗ // СЗ РФ. — 1999. — № 29. — Ст. 3697.

170. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 30. — Ст. 3032.

171. О прокуратуре Российской Федерации : Федеральный закон от 17.01.1992 № 2202-1 // СЗ РФ. — 1995. — № 47. — Ст. 4472.

172. О противодействии коррупции : Федеральный закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ // СЗ РФ. — 2008. — № 52 (Ч. 1). — Ст. 6228.

173. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ // Рос. газ. — 2001. — 9 авг.

174. О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ // Рос. газ. — 2014. — 7 нояб.

175. О ратификации Протокола о внесении изменений в Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество : Федеральный закон от 30.12.2012 № 301-ФЗ // СЗ РФ. — 2012. — № 53 (Ч. 1). — Ст. 7626.

176. О свободе совести и о религиозных объединениях : Федеральный закон от 26.09.1997 № 125-ФЗ // Рос. газ. — 1997. — 1 окт.

177. О связи : Федеральный закон от 07.07.2003 № 126-ФЗ // Рос. газ. — 2003. — 10 июля.

178. О Следственном комитете Российской Федерации : Федеральный закон от 28.12.2010 № 403-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 30 дек.

179. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования : Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ // СЗ РФ. — 2009. — № 30. — Ст. 3738.

180. О третейских судах в Российской Федерации : Федеральный закон от 24.07.2002 № 102-ФЗ // Рос. газ. — 2002. — 27 июля.

181. Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации : Федеральный закон от 31.05.2002 № 63-ФЗ // Рос. газ. — 2002. — 5 июня.

182. Об актах гражданского состояния : Федеральный закон от 15.11.1997 № 143-ФЗ // Рос. газ. — 1997. — 20 нояб.

183. Об акционерных обществах : Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ // Рос. газ. — 1995. — 29 дек.

184. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации) : Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 30 июля.

185. Об аудиторской деятельности : Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Рос. газ. — 2008. — 31 дек.

186. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ // Рос. газ. — 2006. — 29 июля.

187. Об исполнительном производстве : Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ // Рос. газ. — 2007. — 6 окт.

188. Об обществах с ограниченной ответственностью : Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 7. — Ст. 785.

189. Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации : Федеральный закон от 29.11.2010 № 326-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 3 дек.

190. Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг : Федеральный закон от 27.07.2010 № 210-ФЗ // Рос. газ. — 2010. — 30 июля.

191. Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации : Федеральный закон от 21.11.2011 № 323-ФЗ // Рос. газ. — 2011. — 23 нояб.

192. Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации : Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ // Рос. газ. — 2002. — 15 июня.

193. О внесении дополнения в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : проект федерального закона № 223257-3 // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.duma.gov.ru/bill/223257-3>. — Загл. с экрана.

194. О внесении дополнения в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : проект федерального закона № 253984-3 // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.duma.gov.ru/bill/253984-3>. — Загл. с экрана.

195. О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : проект федерального закона № 911054-6 // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.duma.gov.ru/bill/911054-6>. — Загл. с экрана.

196. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : законопроект федерального закона № 96436-7 // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.parliament.gov.ru/bill/96436-7>. — Загл. с экрана.

197. О коллекторской деятельности в Российской Федерации : проект федерального закона № 884052-6 // Система обеспечения законодательной деятельности : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.duma.gov.ru/bill/884052-6>. — Загл. с экрана.

198. О внесении изменений в Указ Президента Российской Федерации от 1 марта 2011 г. № 253 «Об утверждении перечня должностей высшего начальствующего состава в органах внутренних дел Российской Федерации, в Федеральной миграционной службе, в Бюро по координации борьбы с организованной преступностью и иными опасными видами преступлений на территориях государств — участников Содружества Независимых Государств и соответствующих этим должностям специальных званий» и в перечень, утвержденный этим Указом : Указ Президента РФ от 12.04.2016 № 179 // СЗ РФ. — 2016. — № 16. — Ст. 2203.

199. О мерах по реализации отдельных положений Федерального закона «О противодействии коррупции» : Указ Президента РФ от 02.04.2013 № 309 // СЗ РФ. — 2013. — № 14. — Ст. 1670.

200. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере : Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41 // СЗ РФ. — 2016. — № 6. — Ст. 831.

201. О проверке достоверности и полноты сведений, представляемых гражданами, претендующими на замещение должностей федеральной государственной службы, и федеральными государственными служащими, и соблюдения федеральными государственными служащими требований к служебному поведению : Указ Президента РФ от 21.09.2009 № 1065 // Рос. газ. — 2009. — 22 сент.

202. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года : Указ Президента РФ от 12.05.2009 № 537 // СЗ РФ. — 2009. — № 20. — Ст. 2444.

203. Об утверждении Концепции национальной безопасности : Указ Президента РФ от 17.12.1997 № 1300 // Рос. газ. — 1997. — 26 дек. (утратил силу).

204. Об утверждении перечня сведений, отнесенных к государственной тайне : Указ Президента РФ от 30.11.1995 № 1203 // СЗ РФ. — 1995. — № 49. — Ст. 4775.

205. Об утверждении порядка размещения сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера лиц, замещающих государственные должности Российской Федерации, федеральных государственных служащих и членов их семей на официальных сайтах федеральных государственных органов и государственных органов субъектов Российской Федерации и предоставления этих сведений общероссийским средствам массовой информации для опубликования : Указ Президента РФ от 18.05.2009 № 561 // Рос. газ. — 2009. — 20 мая.

206. О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну : постановление Правительства РСФСР от 05.12.1991 № 35 // СП РФ. — 1992. — № 1–2. — Ст. 7.

207. О порядке представления органами и агентами валютного контроля в орган валютного контроля, уполномоченный Правительством Российской Федерации, необходимых для осуществления его функций документов и информации : постановление Правительства РФ от 24.02.2009 № 166 // СЗ РФ. — 2009. — № 9. — Ст. 1129 (утратило силу).

208. О Федеральной службе по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций : постановление Правительства РФ от 16.03.2009 № 228 // СЗ РФ. — 2009. — № 12. — Ст. 1431.

209. Об утверждении Положения о порядке обращения со служебной информацией ограниченного распространения в федеральных органах

исполнительной власти и уполномоченном органе управления использованием атомной энергии : постановление Правительства РФ от 03.11.1994 № 1233 // СЗ РФ. — 2005. — № 30 (Ч. 2). — Ст. 3165.

210. Об утверждении Положения о предоставлении информации и документов Федеральной службе по финансовому мониторингу органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления : постановление Правительства РФ от 14.06.2002 № 425 // Рос. газ. — 2002. — 22 июня.

211. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. — 2004. — № 40. — Ст. 3961.

212. <Об утверждении Концепции информационной безопасности детей> : распоряжение Правительства РФ от 02.12.2015 № 2471-р // СЗ РФ. — 2015. — № 49. — Ст. 7055.

213. О подписании Российской Федерацией Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : распоряжение Правительства РФ от 31.10.2011 № 1904-р // СЗ РФ. — 2011. — № 46. — Ст. 6552.

214. О ликвидации территориальных органов федеральной службы финансово-бюджетного надзора : приказ Минфина России от 10.02.2016 № 47. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

215. О создании Федерального казенного учреждения «Налог-Сервис» Федеральной налоговой службы : приказ Минфина России от 20.07.2011 № 267. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

216. Об утверждении перечня должностных лиц системы МВД России, пользующихся правом доступа к сведениям, составляющим налоговую тайну : приказ МВД России от 11.01.2012 № 17 // БНА. — 2012. — № 17.

217. Об утверждении Порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов : приказ МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 // БНА. — 2003. — № 23.

218. Об утверждении Порядка взаимодействия ФМС России и ФНС России при предоставлении налоговыми органами информации по запросам ФМС России : приказ ФМС России от 27.09.2010 № 290 // Рос. газ. — 2010. — 12 нояб.

219. Об утверждении перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией : приказ ФНС России от 30.05.2018 № ММВ-7-17/360@ // Официальный интернет-портал правовой информации. — Режим доступа : <http://www.pravo.gov.ru>, 26.06.2018. — Загл. с экрана.

220. Об утверждении Порядка обмена документами, содержащими конфиденциальную информацию : приказ ФНС России от 21.07.2011 № ММВ-7-10/459@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

221. Об утверждении Порядка передачи, централизованного хранения специальных деклараций и доступа к ним : приказ ФНС России от 25.06.2015 № ММВ-7-10/256@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

222. Письмо Минфина России от 07.12.2007 № 07-05-06/311. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

223. Письмо Минфина России от 26.11.2008 № 03-02-07/2-207. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

224. Письмо Минфина России от 25.08.2009 № 03-06-03-06/1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

225. Письмо Минфина России от 13.04.2011 № 03-02-08/123. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

226. Письмо Минфина России от 25.07.2012 № 03-02-07/2-107. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

227. <О направлении Методических рекомендаций по приему и учету специальных деклараций> : <письмо> ФНС России от 25.06.2015

№ ОА-4-17/11035@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

228. О внесении изменений в пункт 5 письма ФНС России от 11.06.2009 № МН-22-6/469 : письмо ФНС России от 26.03.2010 № МН-22-6/221@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

229. О предоставлении информации : письмо ФНС России от 11.06.2009 № МН-22-6/469@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

230. О представлении налоговыми органами сведений о налогоплательщике : письмо ФНС России от 31.08.2012 № ЕД-4-3/14509@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

231. О применении приказа МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 : письмо ФНС России от 23.01.2009 № МН-22-6/58@. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

232. Письмо ФНС России от 20.10.2011 № ПА-3-12/3437. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

233. Устав Государственного банка Российской империи от 1984 г. // Свод законов Российской империи. — Т. XI. — Ч. 2. — СПб., 1900.

234. Постановление Госстандарта России от 27.02.1998 № 28. — М. : ИПК Изд-во стандартов, 1998.

235. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.10.2010, утв. МВД России № 1/8656 и ФНС России № ММВ-27-4/11. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

236. Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012, утв. СКР № 101-162-12 и ФНС России № ММВ-27-2/3. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

237. Соглашение о взаимодействии Центральной избирательной комиссии Российской Федерации и Федеральной налоговой службы от

13.01.2011, утв. ЦИК РФ № 08/137-2011 и ФНС России № ММВ-27-3/1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

238. Соглашение о сотрудничестве Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федеральной налоговой службой от 27.12.2006, утв. Росфинмониторингом № 01-1-13/6 и ФНС России № САЭ-25-06/8. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

239. Соглашение о сотрудничестве Федеральной таможенной службы и Федеральной налоговой службы от 21.01.2010, утв. ФТС России № 01-69/1 и ФНС России № ММ-27-2/1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

240. Соглашение по взаимодействию между Федеральной налоговой службой и Пенсионным фондом Российской Федерации от 22.02.2011, утв. ФНС России № ММВ-27-2/5 и ПФ РФ № АД-30-33/04сог. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

241. Соглашение по информационному взаимодействию между Федеральным фондом обязательного медицинского страхования и Федеральной налоговой службой от 06.09.2005 № САЭ-27-05/5/4259/20-1. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

242. О требованиях к аудиторам в отношении противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : информационное сообщение Минфина России от 25.04.2018 № ИС-аудит-22. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

243. Типовые условия использования общедоступной информации, размещаемой в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в форме открытых данных (утв. протоколом заочного голосования Правительственной комиссии по координации деятельности открытого правительства от 19.09.2016 № 6). — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

244. Пояснительная записка к проекту федерального закона № 253984-3 // Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации : сайт. — Режим доступа : <http://sozd.duma.gov.ru/bill/253984-3>. — Загл. с экрана.

245. ГОСТ Р 51141-98 «Государственный стандарт Российской Федерации. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения» (утв. постановлением Госстандарта России от 27.02.1998 № 28. — М. : ИПК Изд-во стандартов, 1998 (утратил силу).

3. Правовые акты иностранных государств

246. Taxation Act // Riigi Teataja : сайт. — Режим доступа : <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/Riigikogu/act/506082018004/consolide>. — Загл. с экрана.

247. Закон Республики Армения «О налогах» // Национальное собрание Республики Армения : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1837&lang=rus>. — Загл. с экрана.

248. Закон Республики Армения «О налоговой службе» // Национальное собрание Республики Армения : офиц. сайт. — Режим доступа : <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1323&lang=rus>. — Загл. с экрана.

249. Об аудиторской деятельности : Закон Эстонской Республики от 10.02.1999 // Республика Эстония : сайт. — Режим доступа : http://estonia.news-city.info/docs/sistemse/dok_iegwkz.htm. — Загл. с экрана.

250. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики // Министерство по налогам Азербайджанской Республики : офиц. интернет-страница. — Режим доступа : <http://www.taxes.gov.az/?name=mecelle&bolme=1>. — Загл. с экрана.

251. Налоговый кодекс Кыргызской Республики // Государственная налоговая служба при Правительстве Кыргызской Республики : сайт. —

Режим доступа : <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/otchet/kodeks04082018.pdf?sfvrsn=2>. — Загл. с экрана.

252. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-3 // Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь : сайт. — Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/ru/common-part/>. — Загл. с экрана.

253. Налоговый кодекс РК // Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан : офиц. интернет-ресурс. URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk>. — Загл. с экрана.

254. Податковий кодекс України // Державна фіскальна служба України : офиц. портал. — Режим доступа : <http://minrd.gov.ua/nk/>. — Загл. с экрана.

II. Материалы судебной практики

255. О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 // Рос. газ. — 2015. — 30 июня.

256. По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 14 Федерального закона «О судебных приставах» в связи с запросом Лангепасского городского суда Ханты-Мансийского автономного округа : Постановление Конституционного Суда РФ от 14.05.2003 № 8-П // ВКС РФ. — 2003. — № 4.

257. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ламбина Александра Ивановича на нарушение его конституционных прав статьей 102 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2004 № 317-О. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

258. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Леонова Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав частью

первой статьи 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» : Определение Конституционного Суда РФ от 22.11.2012 № 2192-О. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

259. Определение Конституционного Суда РФ от 17.06.2008 № 451-О-П // ВКС РФ. — 2009. — № 1.

260. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.07.2011 № ВАС-8679/11. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

261. О судебной практике по делам о взяточничестве и коммерческом подкупе : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.02.2000 № 6 // Рос. газ. — 2000. — 23 февр.

262. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.11.2009 по делу № А43-12945/2009-31-360. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

263. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 29.07.2010 по делу № А82-19740/2009. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

264. Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.08.2007, 16.08.2007 № КА-А40/7820-07. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

265. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.11.2005 № Ф08-5516/2005-2175А. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

266. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2007 № 09АП-5046/07-АК по делу № А40-1025/07-127-7. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

267. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.07.2011 № 17АП-1737/2011-АК по делу № А60-1983/2011. — Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

III. Специальная литература

*1. Научная и учебная литература;
художественная литература*

268. *Бабаш, А. В.* Криптография / А. В. Бабаш, Г. П. Шанкин ; под ред. В. П. Шерстюка, Э. А. Применко. — М. : СОЛОН-Р, 2002.

269. *Бердников, Л. П.* От денежной кладовой до Министерства финансов: очерки истории административно-хозяйственного управления Енисейской губернии Красноярского края (1822–2009). Ч. 1 : Столетний путь Енисейской Казенной палаты / Л. П. Бердников, С. Л. Лони́на. — Красноярск : Изд. Министерства финансов Красноярского края, 2009.

270. Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С. А. Кузнецов. — СПб. : Норинт, 2001.

271. *Брагинский, М. И.* Договорное право : в 5 т. Т. 1 : Договоры о займе, банковском кредите и факторинге. Договоры, направленные на создание коллективных образований / М. И. Брагинский, В. В. Витрянский. — М. : Статут, 2006.

272. *Брызгалин, А. В.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой с постатейными материалами официальных органов / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин ; под ред. А. В. Брызгалина и А. Н. Головкина. — 3-е изд., перераб. и доп. — М., 2001.

273. *Гомер.* Илиада / пер. с древнегреч. Н. Гнедича ; предисл. А. Нейхардт ; примеч. и словарь С. Ошерова ; ил. Д. Бисти. — М. : Правда, 1984.

274. *Горбунова, О. Н.* Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О. Н. Горбунова. — М., 2003.

275. *Гримм, Д. Д.* Соотношение между юридическими институтами и конкретными отношениями / Д. Д. Гримм. — М. : Тип. Товарищества И. Н. Кушнерев и Ко, 1914.

276. *Даль, В. И.* Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. И. Даль. — М., 1956. — Т. 4.

277. Дигесты Юстиниана / пер. с лат. ; отв. ред. Л. Л. Кофанов. — Т. 6, полут. 2. — М. : Статут, 2005.

278. *Иванов, А. А.* Теория государства и права : учеб. пособие / А. А. Иванов, В. П. Иванов ; под ред. В. П. Малахова. — М. : ЮНИТИ : Закон и право, 2007.

279. Избранные сказки, рассказы и повести из «Тысячи и одной ночи» : в 4 т. / пер. с араб. М. А. Салье ; сост., вступ. ст. и прим. И. М. Фильшинского ; ил. Н. А. Ушина. — М. : Правда, 1986.

280. Институты финансового права / под ред. Н. М. Казанцева ; ИЗиСП. — М. : ИД «Юриспруденция», 2009.

281. *Исаев, А. А.* Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. — М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004.

282. *Ишутинов, А. С.* Положение о государственном промысловом налоге / А. С. Ишутинов. — Красноярск, 1903.

283. *Клейменова, М. О.* Налоговое право : учеб. пособие / М. О. Клейменова. — М. : Моск. финансово-промышленный ун-т «Синергия», 2013.

284. *Конан, Дойл А.* Пляшущие человечки: рассказы о Шерлоке Холмсе / пер. с англ. — М. : ОЛМА Медиа Групп, 2010.

285. *Костенко, М. Ю.* Налоговая тайна : науч.-практ. пособие / М. Ю. Костенко. — М., 2001.

286. *Кучеров, И. И.* Международное налоговое право (академический курс) : учебник / И. И. Кучеров. — М. : ЗАО «ЮрИнфоР®», 2007.

287. *Кучеров, И. И.* Налоговая тайна: правовой режим защиты информации / И. И. Кучеров, А. В. Торшин. — М. : АО «ЦентрЮрИнфоР», 2003.

288. *Кучеров, И. И.* Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография / И. И. Кучеров. — 2-е изд., перераб. — М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011.

289. *Матузов, Н. И.* Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. — 4-е изд., испр. и доп. — М., 2011.

290. Налоговое право: Общая часть : 2 т. Т. 2 : учебник и практикум для академ. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Изд-во «Юрайт», 2016. — Сер. «Бакалавр. Академический курс».

291. Налоговое право: Общая часть : учебник и практикум для академ. бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Изд-во «Юрайт», 2014. — Сер. «Бакалавр. Академический курс».

292. *Ожегов, С. И.* Словарь русского языка : 70 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой. — 23-е изд., испр. — М. : Рус. яз., 1991.

293. *Озеров, И. Х.* Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. — М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2008.

294. Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / Р. Ю. Абросимов [и др.] ; отв. ред. И. И. Кучеров. — М. : ИЗиСП : ИНФРА-М, 2014.

295. *Поветкина, Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения : монография / Н. А. Поветкина ; под ред. И. И. Кучерова. — М. : Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ : Юрид. фирма «КОНТРАКТ», 2016.

296. *Поляков, А. В.* Общая теория права: Проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода : курс лекций / А. В. Поляков. — СПб. : Изд. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2004.

297. Правила русской орфографии и пунктуации, утв. АН СССР, Минвузом СССР, Минпросом РСФСР. — М. : Гос. учеб.-педагог. изд-во Министерства просвещения РСФСР, 1956.

298. *Райзберг, Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — М. : ИНФРА-М, 2006.

299. *Рассолов, М. М.* Правовая информатика: управление в сфере предпринимательства / М. М. Рассолов, В. Д. Элькин, И. М. Рассолов. — М. : Юристь, 1996.

300. *Ровинский, К. И.* Податная инспекция в России (1885–1910 гг.): Очерк деятельности податной инспекции за 25 лет ее существования в связи с развитием прямого обложения / К. И. Ровинский. — СПб., 1910.

301. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. — М. : Юристь, 1997.

302. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юристь, 2006.

303. Теория государства и права : учебник / М. Б. Смоленский [и др.]. — Ростов н/Д : Феникс, 2011.

304. Теория государства и права : учебник / под ред. А. С. Мордовца, В. Н. Синюкова. — М., 2005.

305. *Тихомиров, Ю. А.* Публичное право : учебник / Ю. А. Тихомиров. — М. : Изд-во «БЕК», 1995.

306. *Тихомирова, Л. В.* Наследство: приобретение и защита прав, вопросы налогообложения / Л. В. Тихомирова. — М. : Изд-во Тихомирова М. Ю., 2012.

307. Толковый словарь русского языка : в 4 т. / под ред. Д. Н. Ушакова. — М., 1935–1940. — Т. 4.

308. *Толстой, А. Н.* Гиперболоид инженера Гарина : роман / А. Н. Толстой ; рис. В. Богаткина. — Переизд. — М. : Дет. лит., 1983.

309. *Фатьянов, А. А.* Тайна и право (основные системы ограничений на доступ к информации в российском праве) : монография / А. А. Фатьянов. — М. : МИФИ, 1999.

310. *Хвостов, В. М.* Общая теория права : элементарный очерк / В. М. Хвостов. — М. : Университет. тип. Страстной бульвар, 1905.

311. *Хропанюк, В. Н.* Теория государства и права : учеб. пособие / В. Н. Хропанюк. — М. : Омега-Л, 2003.

312. *Шекспир, У.* Избранные произведения / У. Шекспир. — Л. : Лениздат, 1975.

2. Статьи

313. *Андреанов, Н. В.* Институты адвокатской и налоговой тайны: конфликт интересов или различия в социально-правовой природе и нормативном регулировании? // Современное право. — 2006. — № 12.

314. *Бармаченко, Н. А.* Правовые проблемы налоговой тайны / Н. А. Бармаченко, О. А. Коротаева // Научное и образовательное пространство: перспективы развития : материалы Междунар. науч.-практ. конф. — Чебоксары, 2015.

315. *Бачило, И. Л.* Информация и информационные отношения в праве // НТИ. — Сер. 1. — 1999. — № 8.

316. *Воронова, А. В.* Налоговая тайна: можно поделиться? // Налоговая политика и практика. — 2009. — № 9.

317. *Воронцова, С. В.* Сохранение банковской тайны и новые электронные технологии / С. В. Воронцова, А. Ю. Золотарева // Налоги. — 2010. — № 22.

318. *Демин, А. В.* Диспозитивные нормы налогового права (общие подходы и отраслевая специфика) // Современное право. — 2009. — № 8.

319. *Демин, А. В.* Принципы налогового права и практическая юриспруденция // Арбитражный и гражданский процесс. — 2012. — № 1.

320. *Дозорцев, В. А.* Информация как объект исключительного права // Дело и право. — 1996. — № 4.

321. *Жирнова, Н. А.* Банковская и налоговая тайна в системе правовых режимов информации с ограниченным доступом // Ленинградский юрид. журнал. — 2012. — № 4.

322. *Завязочникова, М.* Призываем начать налоговые отношения с государством с чистого листа // Налоговед. — 2018. — № 9 (177).

323. *Иоффе, О. С.* Структурные подразделения системы права (на материалах гражданского права) // Уч. зап. ВНИИСЗ. — Вып. 14. — М., 1986.

324. *Костенко, М. Ю.* О толковании положений статьи 102 «Налоговая тайна» НК РФ // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации. Налоговые правонарушения: ответственность / под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2000. — Вып. 1 (11).

325. *Кучеров, И. И.* Налоговозначимая информация в составе охраняемой экономической информации / И. И. Кучеров, А. В. Торшин // Финансовое право. — 2001. — № 1.

326. *Лебедева, Н.* Налоговая тайна как объект защиты / Н. Лебедева, М. Еремеев // Юрист. — 2004. — № 1.

327. *Матузов, Н. И.* Правовые режимы: Вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Правоведение : журнал. — 1996. — № 1.

328. *Поветкина, Н. А.* Концепция правового обеспечения финансовой устойчивости Российской Федерации // Журнал рос. права. — 2015. — № 8.

329. *Поляков, Н. Ф.* Что брал в командировку податный инспектор / Н. Ф. Поляков, А. А. Беспалова // Налоговая политика и практика. — 2014. — № 12.

330. *Полякова, О. Н.* Коммерческая тайна // Страховые организации: бухгалтерский учет и налогообложение. — 2011. — № 6.

331. *Рогозина, О.* Налоговая тайна против должной осмотрительности // Экспресс-бухгалтерия. — 2012. — № 28.

332. *Самсонова, А. Е.* К вопросу о современном состоянии банковской тайны // Юрист. — 2011. — № 3.

333. *Смирнова, Е. Е.* О налоговой тайне // *Налоговый вестник.* — 2008. — № 1.

334. *Соловьев, И.* Правовой режим доступа к адвокатской тайне // *Налоговый вестник.* — 2012. — № 5.

335. *Соловьев, И.* Правовой режим доступа к банковской тайне // *Налоговый вестник.* — 2012. — № 3.

336. *Соловьев, И.* Правовой режим доступа к нотариальной и журналистской тайне // *Налоговый вестник.* — 2012. — № 6.

337. *Соломин, С.* Уступка права требования возврата долга по кредитному договору // *Право и экономика.* — 2007. — № 4.

338. *Стрелец, И. А.* Концепция электронного правительства и ее практическая реализация // *США. Канада: экономика, политика, культура.* — 2003. — № 5.

339. *Суворов, М. А.* Соотношение налоговой тайны и иных видов тайны в налоговых правоотношениях // *Научный вестник Омской академии МВД России.* — 2011. — № 1.

340. *Тараканов, С. А.* Налоговая тайна // *Ваш налоговый адвокат.* — 2007. — № 12.

341. *Терещенко, Л. К.* Правовой режим персональных данных / Л. К. Терещенко, О. И. Тиунов // *Журнал рос. права.* — 2014. — № 12.

342. *Тихомиров, Ю. А.* Государственные институты и закон // *Сов. гос-во и право.* — 1980. — № 10.

343. *Фаткина, Е. В.* Передача долга для взыскания коллектору: проблемы соблюдения банковской тайны // *Актуальные проблемы рос. права.* — 2015. — № 7.

344. *Фатьянов, А. А.* Тайна как социальное и правовое явление. Ее виды // *Гос-во и право.* — 1998. — № 6.

345. *Чернышов, Д. В.* К вопросу о генезисе контрольно-надзорной деятельности и юрисдикции в России (XVIII–XX вв.) // *Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского.* — 2015. — № 3.

346. Якушев, В. С. О понятии правового института // Правоведение. — 1970. — № 6.

3. Литература на иностранных языках

347. Funk, Von Albert. Das geöffnete Geheimnis // Der Tagesspiegel : сайт. — Режим доступа : <http://www.tagesspiegel.de/politik/internationales-abkommen-gegen-steuerhinterziehung-das-geoeffnete-geheimnis/10906798.html> (дата обращения: 13.12.2017). — Загл. с экрана.

348. Kahn, David. The codebreakers: The story of secret writing / David Kahn. — N. Y., 1967.

349. Petitcolas, Fabien A. P. Information Hiding — A Survey / Fabien A. P. Petitcolas, Ross J. Anderson and Markus G. Kuhn // Proceedings of the IEEE (special issue). — 1999. — Issue 87. — № 7.

4. Диссертации, авторефераты диссертаций

350. Артемов, В. В. Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, в уголовном праве России : дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Артемов. — М., 2011.

351. Горбунова, О. Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку : дис. ... канд. юрид. наук / О. Н. Горбунова. — М., 1996.

352. Дубровский, Ю. В. Коммерческая, налоговая и банковская тайна: уголовно-правовой и криминологический аспекты : дис. ... канд. юрид. наук / Ю. В. Дубровский. — М., 2005.

353. Жигалов, А. Ф. Коммерческая и банковская тайна в российском уголовном законодательстве : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / А. Ф. Жигалов. — Н. Новгород, 2000.

354. Жирнова, Н. А. Банковская и налоговая тайны как объекты финансово-правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Н. А. Жирнова. — Саратов, 2013.

355. *Колодезная, М. А.* Финансово-правовое регулирование отношений в сфере налоговой тайны : дис. ... канд. юрид. наук / М. А. Колодезная. — Саратов, 2011.

356. *Костенко, М. Ю.* Правовые проблемы налоговой тайны : дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Костенко. — М., 2002.

357. *Крутикова, Д. И.* Правовой режим информации ограниченного доступа в банковской деятельности : дис. ... канд. юрид. наук / Д. И. Крутикова. — М., 2015.

358. *Меркулова, С. Н.* Уголовно-правовая охрана профессиональной тайны : дис. ... канд. юрид. наук / С. Н. Меркулова. — Н. Новгород, 2007.

359. *Мишустин, М. В.* Стратегия формирования имущественного налогообложения в России : дис. ... д-ра экон. наук / М. В. Мишустин. — М., 2010.

360. *Полякова, Т. А.* Правовое обеспечение информационной безопасности при построении информационного общества в России : дис. ... д-ра юрид. наук / Т. А. Полякова. — М., 2008.

361. *Терещенко, Л. К.* Правовой режим информации : дис. ... д-ра юрид. наук / Л. К. Терещенко. — М., 2011.

362. *Торшин, А. В.* Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Торшин. — М., 2003.

363. *Фаткина, Е. В.* Правовая природа банковской тайны : дис. ... канд. юрид. наук / Е. В. Фаткина. — М., 2015.

IV. Интернет-ресурсы

364. Base erosion and profit shifting // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>. — Загл. с экрана.

365. Chair's summary of the OECD Council at Ministerial Level, Paris, 15–16 May 2007 — Innovation: Advancing the OECD Agenda for Growth and

Equity // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://www.oecd.org/newsroom/chairssummaryoftheoecdouncilatministeriallevelparis15-16may2007-innovationadvancingtheoecdagendaforgrowthandequity.htm>. — Загл. с экрана.

366. Getting shirty with Vladimir // The Economist : сайт. — Режим доступа : <http://www.economist.com/news/leaders/21584341-three-ways-west-could-make-life-more-difficult-hostile-russia-getting-shirty?fsrc=rss%7Clea>. — Загл. с экрана.

367. Global forum on transparency and exchange of information for tax purposes : peer review report. Phase 1 : Legal and Regulatory Framework. Russian Federation // Минфин России : офиц. сайт. — Режим доступа : http://minfin.ru/common/img/uploaded/library/2012/10/12-10-29_Russia_phase_1.pdf. — Загл. с экрана.

368. Архив публикаций ОЭСР на русском языке // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://oecdru.org/publics12.html>. — Загл. с экрана.

369. Архивы России: Фонды досоветского периода. Хозяйственно-экономические учреждения, промышленные предприятия // Путеводители по российским архивам : сайт. — Режим доступа : <http://guides.rusarchives.ru/browse/guidebook.html?sid=1011148&bid=303&enc=eng>. — Загл. с экрана.

370. *Бабаиш, А. В.* Зарождение криптографии : материалы к лекции по теме «Криптография в древние времена» // TEXTARCHIVE.RU : сайт. — Режим доступа : <http://textarchive.ru/c-1462749.html>. — Загл. с экрана.

371. *Барабаиш, Александр.* Стеганография. Древняя тайнопись в цифровую эпоху // Википедия: свободная энциклопедия : сайт. — Режим доступа : ru.wikipedia.org/wiki/Стеганография. — Загл. с экрана.

372. Глава ФНС признал будущее налогового администрирования за анализом big data : [выступление М. Мишустина на открытии семинара Форума по налоговому администрированию (FTA) ОЭСР 18.11.2015] // Интерфакс : сайт. — Режим доступа : <http://www.interfax.ru/business/480088>. — Загл. с экрана.

373. Доклад по транспарентности и обмену информацией в целях налогообложения ОЭСР на английском языке // OECD : сайт. — Режим доступа : <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/impact-of-the-review-peer-process-statistics.pdf>. — Загл. с экрана.

374. Качественное улучшение налогового администрирование — цель новой концепции налогового контроля // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : https://www.nalog.ru/rn77/apply_fts/pretrial/5075508/. — Загл. с экрана.

375. Конец банковской тайны: 40 государств будут совместно бороться с отмыванием капиталов // Новая газета : сайт. Режим доступа : <http://www.novayagazeta.ru/news/1688898.html>. — Загл. с экрана.

376. Об утверждении доклада ОЭСР, подготовленного по итогам первой фазы обзора соответствия нормативной правовой базы Российской Федерации, регулирующей вопросы обмена информацией для целей налогообложения, критериям ОЭСР // Минфин России : офиц. сайт. — Режим доступа : http://minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=17644. — Загл. с экрана.

377. Обзор законодательства других стран по вопросу аудиторской тайны // АПР: Аудиторская палата России : сайт. — Режим доступа : <http://sroapr.ru/docs/2015/kpv-obzor100915.pdf>. — Загл. с экрана.

378. *Попов, Михаил.* Защита информации // Мир фантастики: ежемесячный журнал : сайт. — Режим доступа : <http://www.mirf.ru/Articles/print2292.html>. — Загл. с экрана.

379. Развитие международного обмена налоговой информацией поддержит добросовестный бизнес — Д. В. Вольвач // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : http://www.nalog.ru/rn78/news/activities_fts/5183428/. — Загл. с экрана.

380. Россия получила доступ к информации о счетах своих граждан в 80 странах // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : <https://www.nalog.ru/rn78/news/smi/6068722/>. — Загл. с экрана.

381. РФ надеется окончить переговоры по вступлению в ОЭСР в 2013–2014 годах // РИА НОВОСТИ : сайт. — Режим доступа : <http://ria.ru/world/20130213/922618128.html#13607377634163&message=resize&relto=register&action=addClass&value=registration>. — Загл. с экрана.

382. Система автоматизированного информационного обмена — большое достижение в борьбе за налоговую прозрачность — Алексей Оверчук // Федеральная налоговая служба : сайт. — Режим доступа : www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6069922/. — Загл. с экрана.

383. *Столпаков, Борис*. Колокольная стеганография // BIS Journal : сайт. — Режим доступа : <http://www.journal.ib-bank.ru/post/302>. — Загл. с экрана.

384. Тритемий, Иоганн // Википедия: свободная энциклопедия : сайт. — Режим доступа : https://ru.wikipedia.org/wiki/Тритемий,_Иоганн. — Загл. с экрана.

**Клятвенное обещание податного инспектора
о сохранении тайны (фотография)³¹⁷**

Кля́твенное о́бещаніе.

Я, нижеменованийный, обещалось и клянусь Всемогущимъ Богомъ, предъ святымъ Его евангеліемъ, въ томъ, что хочу и долженъ Его Императорскому Величеству, своему истинному и природному Всемилостивѣйшему Великому Государю Императору НИКОЛАЮ АЛЕКСАНДРОВИЧУ, Самодержцу Всероссийскому, и законному Его Императорскаго Величества Всероссийскаго Престола Наслѣднику вѣрно и нелицемѣрно служить, и во всемъ повиноваться, не щадя живота своего до послѣдней капли крови, и все къ высокому Его Императорскаго Величества, самодержавству, силѣ и власти принадлежащія права и преимущества, узаконенныя и впредъ узаконяемыя, по крайнему разумѣнію, силѣ и возможности предостерегать и оборонять, и притомъ по крайней мѣрѣ старатися способствовать все, что къ Его Императорскаго Величества вѣрной службѣ и пользѣ государственной во всякихъ случаяхъ касаться можетъ; о ущербѣ же Его Величества интереса, вредѣ и убыткѣ, какъ скоро о томъ увѣдаю, не только благовременно объявлять, но и всякими мѣрами отвращать и не допускать тѣмъ, и всякую вѣренную тайность крѣпко хранить буду, и повѣренный и положенный на мнѣ чинъ, какъ по сей (генеральной), такъ и по особой опредѣленной и отъ времени до времени Его Императорскаго Величества Именемъ отъ представленныхъ надо мною начальниковъ опредѣляемымъ инструкціямъ и регламентамъ и указамъ, надлежащимъ образомъ по совѣти своей исправлять и для своей корысти, свойства, дружбы и вражды противно должности своей и присяги не поступать и, такимъ образомъ, себя вести и поступать, какъ вѣрному Его Императорскаго Величества подданному благопристойно есть и надлежитъ, и какъ я предъ Богомъ и судомъ Его страшнымъ въ томъ всегда отвѣтъ дать могу; какъ суще мнѣ Господь Богъ душевно и тѣлесно да поможетъ. Въ заключеніе же сей моей клятвы сѣдую слова и крестъ Спасителя моего. Аминь.

*До сему Клятвенному обещанию
присягу принялъ Георгій*

*Александръ Васильевичъ
Овчинниковъ Георгій Государевича Копылова
привади въ Октябре 1877 Промісера Свѣтлицы
Всмилицы*



³¹⁷ Подлинник документа хранится в музее Истории налоговых органов Российской Федерации в г. Нижний Новгород.