

УДК 347.73:336.2

## НЕКОТОРЫЕ ПРИЧИНЫ НАЛИЧИЯ В ОТЕЧЕСТВЕННОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ

© 2016 г.

*Ж.Г. Попкова*

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

zhpopkova@rambler.ru

*Поступила в редакцию 08.04.2016*

Исследуется вопрос о некоторых возможных причинах наличия института налоговой тайны в российском праве. Кроме того, рассматривается ряд особенностей правового регулирования данного правового института.

*Ключевые слова:* налоговая тайна, налоговый контроль, защита прав налогоплательщиков, информация, разглашение информации.

Русский ученый Л.Е. Владимиров предлагал следующее определение: тайною вообще называется сохранение в негласности обстоятельства, разглашение которого принесло бы больше вреда, чем пользы, понимая последнюю не только в смысле утилитарном, но и в смысле отвлеченном, т.е. как ограждение существования и питания нравственных идеалов человеческого совершенствования [1].

Согласно пункту 1 ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением прямо указанных в данной статье сведений (являющихся общедоступными, в том числе ставших таковыми с согласия их обладателя – налогоплательщика, об ИНН, о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и др.).

Изначально можно отметить, что отечественный режим налоговой тайны дает возможность совершенно законного установления некоторых сведений о налогоплательщике, на первый взгляд являющихся закрытыми. Так, режим налоговой тайны не распространяется на сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения. Поскольку речь идет о нарушениях законодательства, вне зависимости от того, являются ли они виновными, то, соответственно, такие факты, как наличие у налогоплательщика недоимки (п. 2 ст. 11 НК РФ), задолженности по пеням (ст. 75 НК РФ), а тем более привлечение его к ответственности за налоговые правонарушения (гл. 16, 18 НК РФ) формально не относятся к налоговой тайне. В п. 21 постановления Пленума ВАС РФ от 8 октября

2012 г. № 61 «Об обеспечении гласности в арбитражном процессе» разъяснено, что в силу подп. 3 п. 1 ст. 102 НК РФ к налоговой тайне не относятся сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения (в том числе сведения о нарушении налогоплательщиком порядка уплаты налога, сведения о задолженности налогоплательщиков перед бюджетами различных уровней).

Очевидно, что сами по себе сведения о нарушениях законодательства о налогах относятся к конкретному лицу, вследствие чего разумно предположить, что открытыми, по существу, должны являться как сведения, позволяющие идентифицировать это лицо, так и о допущенных им нарушениях. Более того, сведения о мерах ответственности конкретных лиц за любые правонарушения, в общем случае, должны быть открытыми для реализации возможности общей превенции правонарушений. Также ясно, что недоимка по НДС за определенный налоговый период позволяет ориентировочно оценить размер выручки налогоплательщика, с которой не уплачен данный налог; недоимка по НДФЛ – размер облагаемого дохода и т.д. Нельзя также не отметить, что, например, популярный Интернет-сервис «Сбербанк Онлайн» [2] дает возможность оплатить со своей банковской карты налоговую задолженность некоторого физического лица, зная только его ИНН (либо не оплачивать, а просто узнать вид и размер задолженности). Таким образом, информация об ИНН дает возможность оценить неисполненные налоговые обязательства соответствующего физического лица, а также параметры соответствующих объектов налогообложения.

Тем не менее, с учетом перечисленных особенностей, в отечественном налоговом законодательстве с 1999 года (со вступления в силу части I НК РФ) фактически презюмируется, что разглашение налоговым органом ставших ему известными сведений о налогоплательщике принесло бы больше вреда, чем пользы. Соответственно, представляет интерес определить, насколько данная идея является оправданной и в чем могут состоять ее причины.

Преимущества режима налоговой тайны многократно интерпретированы в актах высших судебных органов. Например, как следует из определения КС РФ от 30 сентября 2004 г. № 317-О, специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен в ст. 102 НК РФ исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере, поскольку в процессе осуществления налоговыми органами Российской Федерации своих функций, установленных НК РФ и иными федеральными законами, в их распоряжении оказывается значительный объем информации об имущественном состоянии каждого налогоплательщика, распространение которой может причинить ущерб как интересам отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и юридических лиц, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации. В решении ВАС РФ от 3 марта 2004 г. № 15527/03 разъяснено, что по своей природе и назначению институт налоговой тайны имеет публично-правовой характер и означает защиту налоговым органом сведений, разглашение которых может нарушить права граждан и организаций.

М.Ю. Костенко полагает, что законодательно установленная обязанность налоговых органов (их должностных лиц) по соблюдению налоговой тайны и ответственность за ее неправомерное разглашение, использование и утрату исключают правовую возможность для отдельного налогоплательщика отказаться от предоставления налоговым органам необходимых сведений, ссылаясь на то, что в результате отсутствия установленной в законе правовой защиты этих сведений будут нарушены права и причинен ущерб его законным интересам [3].

Однако интересно то, что режим налоговой тайны вовсе не является обязательным атрибутом налогового законодательства любой страны. Например, А.В. Брызгалин приводит пример Финляндии, в которой налоговая тайна от-

сутствует: каждый гражданин может, зайдя в налоговую инспекцию, узнать, сколько зарабатывают и платят налогов любые интересующие его люди. Такой подход, по мнению налоговиков, формирует налоговую солидарность, и сами граждане следят за налоговыми обязательствами друг друга [4]. Кроме того, и в Норвегии годовой доход каждого налогоплательщика и подробные налоговые декларации находятся в открытом доступе [5]. В Швеции доходы любого гражданина (даже короля) также можно узнать, набрав соответствующий код в компьютерной системе данных в любой налоговой инспекции страны. Более того, в Швеции с XVI века, т.е. со времен викингов, ведется учет налогов, и эти сведения сохранились в архивах до сегодняшнего дня [6].

По сведениям, приведенным М.Ю. Костенко, анализ зарубежной правовой литературы и законодательства показывает, что содержание и объем налоговой тайны, а также ответственность за ее разглашение регулируется в отдельных странах по-разному. Некоторые страны имеют сходное с российским налоговым законодательством правовое регулирование института налоговой тайны, например ФРГ, Нидерланды, Люксембург и Австрия. В то же время существует ряд государств (например, Швеция, Норвегия, Франция, Италия), в которых наряду с существованием обязанности должностных лиц налоговых органов по неразглашению сведений о налогоплательщиках, полученных ими при исполнении своих обязанностей, законодательно закреплена возможность публикации определенных налоговых сведений, или налоговая публичность. Поскольку обязанность по уплате налогов носит публично-правовой характер, неисполнение ее отдельным налогоплательщиком нарушает права и интересы всех граждан. Следовательно, все налогоплательщики имеют право контролировать исполнение каждым его налоговой повинности [3].

С. Хемелс, рассматривая принцип справедливости в налоговом праве ЕС, считает, что люди в большей степени готовы платить налоги, если они уверены, что все остальные налогоплательщики также выполняют свои обязанности по их перечислению в бюджет. Готовность нести налоговые обременения во многом зависит от того, насколько это делают другие лица. Тем самым не только страх перед наказанием, но и внутреннее ощущение справедливости распределения и фактического исполнения окружающими налоговых обязательств важно для добросовестного соблюдения законодательства. В то время как большинство принципов налогового права формулируют требования к

публичным субъектам (законодателю, налоговой администрации), принцип справедливости, по мнению данного автора, прежде всего налагает на налогоплательщиков обязательства по отношению друг к другу. Находясь или действуя в определенной налоговой юрисдикции, налогоплательщик подчиняет себя ее налоговой системе, но вправе ожидать подобного подчинения и от других. В этом контексте налоговые правонарушения и злоупотребления вредят не только государству, но и добросовестным налогоплательщикам, вынужденным нести повышенное налоговое бремя по сравнению с нарушителями [7]. Такая позиция зарубежного ученого реализуема только в режиме налоговой солидарности, поскольку только так некоторый налогоплательщик может убедиться в том, что все остальные налогоплательщики также выполняют свои обязанности по их перечислению в бюджет.

Эти обстоятельства свидетельствуют о том, что в налоговой тайне, как и во многих иных правовых институтах, логически можно вполне обосновать как определенную степень их полезности, так и определенную степень их вредности (весь вопрос в преобладающих в данном обществе традициях, ценностях, в их соотношении и в авторитете интерпретатора). Разумно полагать, что некоторый правовой институт одновременно может порождать как положительные, так и отрицательные последствия. *Vix ulla lex fieri potest quae omnibus commoda sit, sed si majori parti prospiciat, utilius est* – едва ли может быть создан закон, удобный для каждого, но если он хорош для большинства, он полезен [8].

А.Ф. Черданцев приводит сведения о том, что в юридической науке выделяются в чистом виде «парные», т.е. противоположные по содержанию принципы (централизма и децентрализма, выборности и назначаемости, коллегиальности и единоначалия, открытости и тайны информации, равенства и привилегий, ответственности за вину и безвиновной ответственности, презумпции невиновности и презумпции виновности, диспозитивности и императивности, немедленного действия законов и обратной силы закона, неотчуждаемости прав и свобод и их отчуждаемости и др.). Парные принципы противоположны по содержанию. Доминирование одного из них исключает действие другого. Однако в действительности их соотношение гораздо сложнее и разнообразнее. Во-первых, между ними могут быть разграничены сферы действия. Во-вторых, между противоположными принципами может быть определен компромисс, выражающийся в их сочетании применительно к одной и той же сфере отношений [9]. Соответственно, и в отечественной

налоговой тайне есть «открытые» (либо условно открытые) параметры, и в зарубежной – «закрытые».

С этой точки зрения представляют интерес сведения, приведенные В.Д. Зорькиным: одним из исчисляемых показателей экономического неравенства граждан является так называемый децильный коэффициент («дециль») – отношение совокупных доходов десяти процентов наиболее обеспеченного населения к совокупным доходам десяти процентов самых малообеспеченных. Мировая история показывает, что превышение децилем уровня 10 нередко приводит государство к масштабной социальной, политической и экономической нестабильности. В скандинавских странах власть начинает беспокоиться, когда дециль превышает 4, в Германии – когда в какой-либо из федеральных земель дециль переходит за пороговое значение 6. В сегодняшней России дециль, по данным Росстата, в кризис вырос с 15 до 17 и продолжает расти. Но это – в среднем. В некоторых субъектах Федерации и крупнейших городах дециль уже более 30, а многие эксперты утверждают, что оценочный учет «теневой» экономической деятельности дает значения дециля, превышающие 50 [10].

Некоторые (зачастую не совпадающие) сведения о децильном коэффициенте в различных странах мира размещены в сети Интернет [11]. Тем не менее в предположении о том, что в России данный коэффициент сейчас действительно превышает показатель в 17 единиц (при том что в большинстве стран Западной Европы он крайне редко превышает 10 единиц), можно заключить, что это обстоятельство, по своей сути, вполне способно влиять на то, что в нашей стране в основном презюмируется полезность режима налоговой тайны. Относительно немногочисленная группа людей из «верхних» 10% (очевидно, имеющая возможность влиять на законодательный процесс) в целях собственного спокойствия и безопасности существования, скорее всего, не желает широкой огласки своего реального дохода и имущества.

В данных обстоятельствах разумно ожидать оправдания существования в НК РФ режима налоговой тайны как на уровне практики высших судебных органов, так и на уровне юридической науки.

#### Список литературы

1. Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. СПб., 1910 // [Электронный ресурс] Режим доступа свободный. СПС «Гарант».
2. <https://online.sberbank.ru>
3. Костенко М.Ю. Налоговая тайна. М., 2003. С. 13, 23.

4. Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 11.
5. Налоговая прозрачность и обмен информацией в сфере налогообложения // *Налоговед*. 2012. № 8. С. 12.
6. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. *Налоги. Люди. Время, или Этот безграничный Мир Налогов* / Под ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург, 2008. С. 455.
7. Hemels S. Principles of Law: Function, Status and Impact In EU Tax Law. 2014/ P. 419–422. // Цит. по:
- Демин А.В. Принципы права: роль, статус и действие в налоговом праве Европейского союза // *Налоговед*. 2015. № 10. С. 76.
8. Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. М., 2003. С. 381.
9. Черданцев А.Ф. *Логико-языковые феномены в юриспруденции*. М., 2012. С. 137, 138.
10. Зорькин В.Д. *Экономика и право: новый контекст*. URL: <http://www.rg.ru/2014/05/21/zorkin-site.html>.
11. [https://ru.wikipedia.org/wiki/Список\\_стран\\_по\\_показателям\\_неравенства\\_доходов](https://ru.wikipedia.org/wiki/Список_стран_по_показателям_неравенства_доходов).

#### SOME REASONS FOR THE PRESENCE IN THE RUSSIAN LEGISLATION OF THE INSTITUTION OF TAX SECRECY

*Zh.G. Popkova*

We examine some possible reasons for the presence in the Russian legislation of the institution of tax secrecy. We also consider a number of features of legal regulation of this legal institution.

*Keywords:* tax secret, tax control, protection of taxpayers' rights, information disclosure.

#### *References*

1. Vladimirov L.E. *Uchenie ob ugovolnyh dokazatel'stvah*. SPb., 1910 // [Электронный ресурс] Режим доступа свободный. SPS «Garant».
2. <https://online.sberbank.ru>
3. Kostenko M.Yu. *Nalogovaya tajna*. М., 2003. С. 13, 23.
4. Bryzgalin A.V. *Interesnye fakty o nalogah i nalogooblozhenii* // *Nalogi i finansovoe pravo*. 2011. № 11.
5. *Nalogovaya transparentnost' i obmen informaciej v sfere nalogooblozheniya* // *Nalogoved*. 2012. № 8. С. 12.
6. Bryzgalin A.V., Bernik V.R., Golovkin A.N. *Nalogi. Lyudi. Vremya ili Ehtot bezgranichnyj Mir Nalogov* / Pod red. A.V. Bryzgalina. Ekaterinburg, 2008. С. 455.
7. Hemels S. Principles of Law: Function, Status and Impact In EU Tax Law. 2014/ P. 419–422. // Cit. по: Demin A.V. Principy prava: rol', status i dejstvie v nalogovom prave Evropejskogo soyuza // *Nalogoved*. 2015. № 10. С. 76.
8. *Latinskie yuridicheskie izrecheniya* / Sost. prof. E.I. Temnov. М., 2003. С. 381.
9. Cherdancev A.F. *Logiko-yazykovye fenomeny v yurisprudencii*. М., 2012. С. 137, 138.
10. Zor'kin V.D. *Ehkonomika i pravo: novyj kontekst*. URL: <http://www.rg.ru/2014/05/21/zorkin-site.html>.
11. [https://ru.wikipedia.org/wiki/Spisok\\_stran\\_po\\_pokazatelyam\\_neravenstva\\_dohodov](https://ru.wikipedia.org/wiki/Spisok_stran_po_pokazatelyam_neravenstva_dohodov).