

УДК 340

А. А. Пилипенко

(Белорусский государственный университет, Минск)

НАУЧНЫЕ АСПЕКТЫ ПОНИМАНИЯ НАЛОГОВОЙ ТАЙНЫ

В статье рассматриваются теоретико-методологические и доктринальные подходы по вопросу определения налоговой тайны. Понимание налоговой тайны основано на лингвистических и общетеоретических аспектах тайны. По результатам исследования различных точек зрения на категорию «налоговая тайна» приводится авторское определение рассматриваемого явления.

В настоящее время в финансово-правовой и налогово-правовой науках сложилось достаточно разнообразное понимание понятия и правовой природы налоговой тайны. Изначально отметим мнение белорусского исследователя Е.П. Ярмош, которая под налоговой тайной предлагает понимать «ограниченную законодательством к получению соответствующими органами информацию о налогоплательщике в целях защиты его прав и законных интересов» [1, с. 91]. Отметим, что в отличие от большинства определений налоговой тайны, которые будут приведены далее, в данном случае ограничения постулируются не по ограничению информации, которая доступна соответствующим органам, а по самим органам, которым она может быть предоставлена в предусмотренных законодательством случаях.

В то же время, понимание вышеуказанным автором налоговой тайны сквозь призму ограниченной законодательством информации является основной для достаточно большого количества научных воззрений. Так, с точки зрения М.А. Колодезной, «налоговую тайну можно определить как охраняемую федеральным законом конфиденциальную (необщедоступную или ограниченного доступа) информацию о налогоплательщике или ином лице, ставшую известной налоговому органу, органу внутренних дел, следственному органу, органу государственного внебюджетного фонда и таможенному органу, их должностным лицам, а также любому другому лицу в силу исполнения своих прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством» [2, с. 15]. По мнению, М.Ю. Костенко «налоговая тайна – это охраняемая федеральным законом необщедоступная информация о налогоплательщике и ином лице, ставшая известной налоговому органу или иному органу государственной власти и местного самоуправления, их должностным лицам, а также любому другому лицу в силу исполнения прав и обязанностей, установленных налоговым законодательством» [3, с. 9]. Научные воззрения Е.В. Шеховцевой направлены на то, что под налоговой тайной понимается «информация, признаваемая федеральным кодифицированным законом

необщедоступной в целях защиты прав и интересов лица, общества и государства, соответствующая установленным законом условиям охраноспособности» [4, с. 40]. На необщедоступный характер информации, составляющей налоговую тайну, указывает В.Е. Дедовец, который под налоговой тайной понимает «информацию, признаваемую кодифицированным законом необщедоступной, соответствующей установленным законом условиям охраноспособности в целях защиты прав и интересов лица, общества и государства» [5, с. 14].

Отдельные авторы при определении налоговой тайны проводят определенную корректировку доступности информации. Так, с точки зрения Н.А. Жирновой «налоговой тайной признается ставшая известной в налоговых органах, органах внутренних дел, следственных органах, органах государственных внебюджетных органов и таможенных органах и их должностным лицам в силу исполнения ими своих должностных обязанностей документированная информация о налогоплательщике или ином лице, отличающаяся ограниченным доступом в соответствии с федеральным законом с целью защиты прав и законных интересов налогоплательщика и государства» [6, с. 8–9]. Как видим, степень доступности информации, составляющей налоговую тайну, предопределена возможностью наличия (получения) соответствующими органами вышеуказанной информации. А.В. Торшин прямо указывает, какая информация, подлежит защите, т.е. составляет налоговую тайну: «В режиме налоговой тайны в зависимости от ее источников защищается информация о налогоплательщиках и плательщиках сборов, представляемая ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой полиции согласно законодательству о налогах и сборах [7, с. 8].

Ряд ученых увязывают понятие налоговой тайны с предусмотренными законодательством правами и обязанностями соответствующих участников налоговых отношений по ее соблюдению, в том числе и по вопросу доступности сведений, составляющих налоговую тайну. Применительно к белорусскому законодательству в подп. 1.9 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 (далее – НК Беларуси) закреплено право налогоплательщика требовать соблюдение налоговой тайны, которое коррелирует обязанностью налоговых органов и их должностных лиц соблюдать ее и правила хранения сведений о налогоплательщиках (подп. 1.15 п. 1 ст. 108 НК Беларуси). Если корреспондировать соответствующие положения налогового законодательства с научными воззрениями, то можно привести мнение М.С. Сапеги, полагающего, что «разглашение сведений о налогоплательщике затрагивает его права и законные интересы, делает вывод, что налоговая тайна является элементом правового статуса указанного лица» [8, с. 65].

Продолжением рассмотрения налоговой тайны является проблематика определения правовой природы рассматриваемых отношений с точки зрения их формализации в соответствующее правовое образование. Как правило, вышеуказанная формализация приобретает статус самостоятельного правового института. Например, С.И. Токарев считает, что «нормы, регулирующие правоотношения по поводу налоговой тайны и закрепленные в Налоговом кодексе Российской Федерации, образуют самостоятельный правовой институт» [9, с. 45]. При этом, данный автор под налоговой тайной понимает «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» [9, с. 12]. М.Ю. Костенко предлагает рассматривать налоговую тайну как самостоятельный правовой институт, так как «по поводу данного вида информации могут возникать самостоятельные однородные правоотношения, в частности, связанные со сбором,

получением, хранением, распространением и защитой таких сведений» [3, с. 9]. О.В. Борисова исходит из того, что институт налоговой тайны – комплексное явление: «Юридическое содержание (субъективные права и обязанности) правоотношений по сбору, обработке, накоплению, хранению и распространению сведений, составляющих налоговую тайну, опосредовано информационным правом и налоговым правом одновременно» [10, с. 264].

Отдельные ученые рассматривают налоговую тайну с точки зрения особого правового режима. Так, И.Я. Яковлева под налоговой тайной понимает «особый правовой режим конфиденциальной информации, характеризующийся не только содержанием сведений, но и, по крайней мере, определенным субъектным составом, особым порядком доступа и мерами ответственности за его нарушение» [11, с. 101]. Р.Е. Пирова рассматривает налоговую тайну как правовой режим, который представляет собой «систему правовых принципов, определяющих пределы ограничения государством конституционных прав и свобод налогоплательщика, норм и правил, устанавливающих категорию информации, составляющей налоговую тайну, а также обязательных организационных технических и иных мер, принимаемых правообязанными лицами по охране конфиденциальности информации, составляющей налоговую тайну» [12, с. 237].

В рамках рассмотрения вопроса о придании соответствующего статуса совокупности норм, регулирующих налоговую тайну, отметим мнение упомянутого ранее белорусского автора Е.П. Ярмош, которая относит вышеуказанную совокупность к институту налогового контроля: «Такой подход объясняется тем, что режим налоговой тайны в отношении конкретных сведений начинает действовать именно с момента получения уполномоченными органами информации, т.е. совпадает со временем проведения мероприятий налогового контроля. В связи с этим в большей степени стоит вести речь не о самостоятельности института налоговой тайны, а о включении соответствующих норм в правовой институт налогового контроля» [1, с. 90]. По нашему мнению, правовые нормы, регламентирующие налоговую тайну выходят за рамки института налогового контроля. Например, первичной основой института налоговой тайны является определение сведений, которые ее составляют, и которые могут разглашены в случаях, предусмотренных законодательством. Данные сведения всегда являются информацией, которые как с точки зрения ее определения, так и с точки зрения регламентирования права на информацию, регулируются нормами законодательства, отличными от налогового. Соответственно, следует вести речь о комплексном характере института налоговой тайны.

Проведенный научный анализ позволяет констатировать, что налогово-правовые исследования имеют определенные наработки по вопросу определения налоговой тайны. Несмотря на то, что единой устоявшейся научной дефиниции не сформировалась, можно вести речь о совокупности следующих атрибутивных признаков рассматриваемого явления, которые имеют расширительный вектор в процессе последующих научных изысканий и развития нормативного регулирования: определение ограниченной (охраняемой) законодательством информации; установление пределов доступности информации, составляющей налоговую тайну; содержательная прикладная конкретизация предусмотренных законодательством прав и обязанностей в сфере соблюдения налоговой тайны.

Вышеуказанные теоретические обобщения и научные выводы позволяет предложить авторское определение налоговой тайны, под которой понимается совокупность сведений о налогоплательщике, которые в случае предоставления их определенному законодательством кругу субъектов, существенно-содержательным образом затрагивают его права и законные интересы, что требует установление особого порядка хранения, доступа и разглашения соответствующей информации о налогоплательщике [13, 87-92].

В заключение сформулируем следующие выводы и предложения.

1. Проведенный анализ позволяет обозначить отдельные научные направления по вопросу определения налоговой тайны, которые заключаются в ее категоризации через ограниченную (охраняемую) законодательством информацию; установление пределов доступности информации, составляющую налоговую тайну; реализацию предусмотренных законодательством прав и обязанностей, направленных на прикладную реализацию института налоговой тайны.

2. С научной точки зрения, под налоговой тайной следует понимать совокупность сведений о налогоплательщике, которые в случае предоставления их определенному законодательством кругу субъектов, существенно-содержательным образом затрагивают его права и законные интересы, что требует установление особого порядка хранения, доступа и разглашения соответствующей информации о налогоплательщике.

Список использованной литературы

1. Ярмош, Е.П. Налоговая тайна как объект научного и прикладного внимания / Е.П. Ярмош // Пром.-торговое право. – 2017. – № 1. – С. 89–92.

2. Колодезная, М.А. Финансово-правовое регулирование в сфере налоговой тайны : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / М.А. Колодезная ; Саратов. юрид. акад. – М., 2011. – 26 с.

3. Костенко, М.Ю. Правовые проблемы налоговой тайны : дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.14 / М.Ю. Костенко. – М., 2002. – 146 л.

4. Шеховцева, Е.В. Налоговая тайна: правовой режим охраны / Е.В. Шеховцева // Ленинград. юрид. журн. – 2013. – № 1. – С. 38–42.

5. Дедовец, Е.В. Юридическая ответственность за разглашение налоговой тайны / Е.В. Дедовец. – Челябинск, 2017. – 97 с.

6. Жирнова, Н.А. Банковская и налоговая тайна как объекты финансово-правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Н.А. Жирнова ; Саратов. гос. юрид. акад. – Саратов, 2013. – 26 с.

7. Торшин, А.В. Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А.В. Торшин ; Акад. налоговой полиции. – М., 2003. – 14 с.

8. Сапега, М.С. Налоговая тайна как элемент правового статуса налогоплательщика / М.С. Сапега // Законодательство. – 2013. – № 3. – С. 62–65.

9. Токарев, С.И. Правовой режим тайны в налоговых правоотношениях : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / С.И. Токарев. – М., 2018. – 217 л.

10. Борисова, О.В. Институт налоговой тайны и налоговая информация / О.В. Борисова // «Черные дыры» в российском законодательстве. – 2006. – № 4. – С. 259–264.

11. Яковлева, И.А. Информация с ограниченным доступом в предпринимательской деятельности: правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / И.А. Яковлева. – М., 2014. – 204 л.

12. Пирова, Р.Н. Правовой институт налоговой тайны в России / Р.Н. Пирова // Евраз. юрид. журн. – 2015. – № 6. – С. 237.

13. Пилипенко, А.А. К вопросу о понятии налоговой тайны / А.А. Пилипенко // Право.by. – №2(76). – 2022. – С. 87-92.